



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W POZNANIU**

Poznań, 15 maja 2024 roku



UNP: 3001-24-073454

Znak sprawy: **3001-IWW1.0921.12.2024**

Pan
Leszek Kasprzak
Naczelnik
Urzędu Skarbowego w Gnieźnie
Ul. Spichrzowa 4
62-200 Gniezno

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI	
Sporządzone na podstawie art. 52 ust. 4 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020, poz. 224).	
Nazwa i adres kontrolowanego urzędu	
3003 Urząd Skarbowy w Gnieźnie ul. Spichrzowa 4, 62-200 Gniezno	
Naczelnik kontrolowanego urzędu	
Pan Leszek Kasprzak	
Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli	
Nr 14/2024 z 13 marca 2024 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.	
Wpis do książki kontroli	
Kontrola w trybie uproszczonym wpisana pod pozycją nr 1/2024.	
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	14 marca 2024 r.
Data zakończenia czynności kontrolnych	13 maja 2024 r.
Zakres kontroli	

Przedmiot kontroli	Wszczynanie kontroli podatkowej bez zawiadomienia wobec mikroprzedsiębiorców.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. Badaniem mogły zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
Kontrolowany obszar działalności	
Kontrola.	
Cel kontroli	
Ocena prawidłowości wszczynania kontroli podatkowych bez zawiadomienia wobec mikroprzedsiębiorców przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gnieźnie.	
Ocena skontrolowanej działalności	
Pozytywna z nieprawidłowościami.	
DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE	

Zgodnie z art. 282b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ organy podatkowe zawiadamiają kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Reguła dotycząca uprzedniego powiadomienia przedsiębiorcy o kontroli zawarta jest w art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców². Od obowiązku zawiadomiania kontrolowanego przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej istnieją wyjątki wynikające z:

- art. 282c § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa,
- art. 48 ust. 11 ustawy Prawo przedsiębiorców.

Po wszczęciu kontroli informuje się kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli (art. 282c § 3 ustawy Ordynacja podatkowa). Przedsiębiorca może wnieść sprzeciw wobec podjęcia i wykonywania przez organ kontroli czynności z naruszeniem przepisów m.in. art. 48 ustawy Prawo przedsiębiorców (art. 59 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców). Wniesienie sprzeciwu nie jest dopuszczalne, w przypadku gdy organ przeprowadza kontrolę, powołując się na przepisy m.in. art. 48 ust. 11 pkt 2 powołanej ustawy. Uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się w protokole kontroli (art. 48 ust. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców).

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

- Regulamin Organizacyjny wprowadzony Zarządzeniem Nr 223/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2022 roku (do 1 kwietnia 2023 roku).
- Regulamin Organizacyjny wprowadzony Zarządzeniem Nr 37/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 marca 2023 roku (od 1 kwietnia 2023 roku).

Nadzór nad realizacją zadań sprawowali:

- Naczelnik Urzędu pan Leszek Kasprzak,
- Zastępca Naczelnika pani Kinga Pawluk (ZN1),

¹ Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie (dalej także OP lub ustawa OP).

² Dz.U. z 2024 r., poz. 236 w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie (dalej także PP lub ustawa PP).

- Zastępca Naczelnika pan Jarosław Wierzejewski (ZN2).

Zadania objęte zakresem kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu realizowały komórki organizacyjne w Pionie Kontroli:

- Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających – w zakresie typowania podmiotów do kontroli,
- Referat Kontroli Podatkowej (do 31 marca 2023 roku Dział Kontroli Podatkowej) – dalej także SKP lub komórka SKP – w zakresie weryfikacji przesłanki do wszczęcia kontroli bez zawiadomienia, poinformowania kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, uzasadnienia w protokole kontroli braku zawiadomienia.

Sprawdzeniem objęto 41 kontroli podatkowych (100% populacji) zakończonych w 2023 roku przeprowadzonych u mikroprzedsiębiorców³, w których nie zawiadomiono podatników o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

W 3 przypadkach stwierdzono, że mimo zakwalifikowania w ZISAR Plus podmiotu do kategorii mikroprzedsiębiorców, faktycznie kontrolowani w dniu wszczęcia kontroli nie byli przedsiębiorcami. Zostali oni wykreśleni z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG). Przepisy Rozdziału 5. Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej, ustawy Prawo przedsiębiorców stosuje się do przedsiębiorców. Zgodnie z art. 45 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców:

Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców jest przeprowadzana na zasadach określonych w niniejszej ustawie, chyba, że zasady i tryb kontroli wynikają z ratyfikowanych umów międzynarodowych albo bezpośrednio stosowanych przepisów prawa Unii Europejskiej.

Podmioty te nie zostały zawiadomione o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, z tego:

- 1 podmiot prawidłowo na podstawie przesłanek wynikających z art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa⁴,
- 2 podmioty nieprawidłowo na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców⁵.

W tych przypadkach istniały inne przesłanki uzasadniające odstąpienie od zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, których Organ nie wskazał:

- W 1 sprawie⁶ art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa (podatnik był zobowiązanym w postępowaniu egzekucyjnym w administracji).
- W 1 sprawie⁷ art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa (podatnik był zobowiązanym w postępowaniu egzekucyjnym w administracji) i art. 282c § 1 pkt 2 lit. c) ustawy Ordynacja podatkowa (doręczanie pism na adres zamieszkania było bezskuteczne).

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie 26 kwietnia 2024 roku wyjaśnił, że w okresie objętym kontrolą podatkową podatnicy mieli status przedsiębiorcy. Wobec powyższego dla kontroli zastosowane zostały przepisy wynikające z ustawy Prawo przedsiębiorców oraz ustawy Ordynacja podatkowa. Kontrolowana jednostka uznała, że zamknięcie, czy też zakończenie prowadzenia działalności nie zwalnia organu podatkowego z możliwości przeprowadzenia kontroli podatkowej.

³ Dotyczy to kontroli podatkowych, w których w systemie ZISAR PLUS odnotowano klasyfikację przedsiębiorcy „mikroprzedsiębiorcą”.

⁴ Karta kontroli (...).

⁵ Karta kontroli (...), (...).

⁶ Karta kontroli (...).

⁷ Karta kontroli (...).

Podatnik został poinformowany o przyczynie braku zawiadomienia na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy PP. Według wyjaśnienia, Organ posiadał informacje o innych przyczynach uzasadniających niezawiadamianie podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Nie wskazano w informacji wszystkich powodów odstąpienia od zawiadomienia, gdyż zdaniem kontrolowanej jednostki żadna z ww. ustaw nie precyzuje takiego obowiązku.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, rygorów ustawy Prawo przedsiębiorców w zakresie kontroli nie stosuje się w stosunku do osób, które utraciły status przedsiębiorcy, wyrejestrowały się i formalnie nie są już przedsiębiorcami, ale kontrola dotyczy okresu, w którym osoby te prowadziły działalność gospodarczą. Nie była spełniona w tym przypadku przesłanka z art. 45 ustawy Prawo przedsiębiorców o posiadaniu przez osobę statusu przedsiębiorcy. W tych sprawach istniały przesłanki niezawiadamiania wynikające z art. 282c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

Zastosowanie przesłanki niezawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w oparciu o przepis art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców w stosunku do podmiotów nieposiadających statusu przedsiębiorcy stanowi **nieprawidłowość** (2 sprawy). Przyczyną powstania nieprawidłowości była niewłaściwa praktyka przyjęta przez kontrolowaną jednostkę. Odpowiedzialność za stwierdzoną nieprawidłowość ponoszą pracownicy Urzędu Skarbowego w Gnieźnie prowadzący kontrolę: A.G. starszy ekspert skarbowy, R.S. kontroler skarbowy i R.L. starszy ekspert skarbowy oraz w trybie nadzoru Kierownik komórki SKP A.S.

W zakresie pozostałych 38 kontroli ustalono, że:

1. W 1 sprawie⁸ Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie wszczął 25 lutego 2022 roku, kontrolę podatkową w zakresie podatku od towarów i usług, którą poprzedził zawiadomieniem o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. W związku z ustaleniami dokonanymi w jej toku, zaistniała uzasadniona konieczność rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe. 25 kwietnia 2022 roku wydano upoważnienie do kontroli obejmujące kolejne okresy rozliczeniowe w podatku od towarów i usług. Upoważnienie to oraz informację o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli bez zawiadomienia doręczono pełnomocnikowi, który był umocowany do kontroli podatkowej za okresy wcześniejsze. Pełnomocnictwo szczególne PPS-1 obejmowało kontrolę podatkową za okres od marca 2021 roku do listopada 2021 roku. Kontrolę rozszerzono na miesiące od grudnia 2021 roku do lutego 2022 roku.

W dniu 29 kwietnia 2022 roku, na pełnomocnictwie - ustanowiony nim pełnomocnik naniósł odręczny dopisek, którym de facto rozszerzył pełnomocnictwo o kolejne okresy rozliczeniowe. Z czynności tej sporządzono adnotację. Wynika, z niej, że w Urzędzie Skarbowym w Gnieźnie stawili się komplementariusz spółki i pełnomocnik w celu doręczenia upoważnienia rozszerzającego zakres kontroli na inne okresy rozliczeniowe. Komplementariusz wskazał pełnomocnika jako upoważnionego do rozszerzonej kontroli. Według notatki Pełnomocnik dopisał na druku PPS-1 numer nowego upoważnienia rozszerzającego już prowadzoną kontrolę podatkową.

Wyjaśnienia w powyższym zakresie złożył Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie 26 kwietnia 2024 roku oraz uzupełniła Kierownik komórki SKP A.S. 7 maja 2024 roku. Wynika z nich m.in., że na upoważnieniu pokwitowanie odbioru dokumentu potwierdził pełnomocnik, po uprzednim udzieleniu pełnomocnictwa przez Prezesa Zarządu (komplementariusza). Według wyjaśnienia, pełnomocnik w obecności Prezesa Zarządu dokonał adnotacji na druku PPS-1. Na tę okoliczność kontrolujący sporządzili notatkę służbową, w której opisali, że Prezes Zarządu ustanowił pana (...)

⁸ Karta kontroli (...).

pełnomocnikiem na pozostałe okresy prowadzonej kontroli podatkowej. Informację o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli doręczono pełnomocnikowi umocowanemu do kontroli podatkowej, która była rozszerzana.

Kierownik komórki SKP uzupełniła, że w tej sprawie zostało udzielone pełnomocnictwo szczególne do akt sprawy. Według wyjaśnienia same "akta sprawy" na podstawie art. 138e § 3 Ordynacji podatkowej to dokumenty zebrane w toku konkretnej sprawy. W ocenie Urzędu, były to jedne akta sprawy o tym samym znaku sprawy. Każdy kolejny dokument w tej sprawie miał następną numer wygenerowany w systemie kancelaryjnym. Organ nie tworzył kolejnych akt sprawy, pomimo rozszerzenia kontroli o kolejne okresy rozliczeniowe. Przez cały okres kontroli prowadzone były jedne akta sprawy o tym samym znaku sprawy. Pełnomocnictwo mocodawca rozszerzył na kolejne okresy rozliczeniowe w obecności pełnomocnika i osób kontrolujących, podczas umówionej wizyty w siedzibie Urzędu Skarbowego 29 kwietnia 2022 roku. Na tę okoliczność spisana została notatka służbowa, w której opisane zostały wszystkie przeprowadzone czynności.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, udostępniona do kontroli adnotacja została sporządzona i podpisana przez jednego z kontrolujących (opisano ww. przebieg zdarzeń). Dokument ten nie stanowi załącznika do protokołu kontroli. Zgodnie z przepisami art. 138e ustawy Ordynacja podatkowa:

§ 1. Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego.

§ 2. Pełnomocnictwo szczególne może być udzielone na piśmie lub zgłoszone ustnie do protokołu.

§ 3. Pełnomocnictwo szczególne udzielone na piśmie oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu w przypadku, gdy zostały utrwalone w postaci papierowej, składa się do akt sprawy według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 138j § 1 pkt 2, w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis.

§ 4. Pełnomocnik może okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy.

Mocodawca może zmienić pełnomocnictwo szczególne. Powinien tego dokonać w sposób określony w art. 138e § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, poprzez złożenie go do akt sprawy według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 138j § 1 pkt 2, w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis. W badanej sprawie pełnomocnictwo szczególne zostało udzielone na piśmie (PPS-1). Sam pełnomocnik szczególny nie może udzielić dalszego pełnomocnictwa, którego zakres byłby szerszy od zakresu pełnomocnictwa głównego.

Zmiany pełnomocnictwa szczególnego mocodawca powinien dokonać na wzorze określonym w załączniku nr 3 do Rozporządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw⁹ – druk OPS-1. Pełnomocnictwo szczególne zgodnie z art. 138e § 2 OP może być zgłoszone ustnie do protokołu – ale wymaga ono utrwalenia w tej formie.

W badanej sprawie brak formalnego potwierdzenia zmiany zakresu pełnomocnictwa szczególnego przez mocodawcę, co stanowi **nieprawidłowość**, za którą odpowiedzialność ponoszą pracownicy realizujący kontrolę M.Ł. starszy ekspert skarbowy i R.S. kontroler skarbowy oraz w trybie nadzoru Kierownik komórki SKP A.S.

⁹ Dz.U. z 2018 r. poz. 974.

Reasumując, w tej sytuacji występuje ryzyko, że podmiot wskutek niedochowania procedur może na dalszych etapach kontroli lub ewentualnego postępowania podatkowego podnosić kwestie niewłaściwego umocowania pełnomocnika, np. poprzez kwestionowanie skuteczności doręczenia w dniu 29 kwietnia 2022 roku upoważnienia do kontroli oraz informacji, o której mowa w art. 282c § 3 OP.

W związku z problemami w zakresie prawidłowego wprowadzenia danych do ZISAR PLUS utworzono kolejną kartę kontroli. W tej sprawie prowadzono 1 kontrolę podatkową zaewidencjonowaną w 2 kartach kontroli w ZISAR PLUS¹⁰.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie 26 kwietnia 2024 roku złożył wyjaśnienia w tej sprawie, które uwzględniono. Wytyczne do wprowadzania danych do systemu ZISAR Plus w zakresie kontroli podatkowej z marca 2022 roku nie regulowały kwestii rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe.

W zakresie pozostałych 37 skontrolowanych podmiotów, zostały one wytypowane do kontroli podatkowej po przeprowadzonej analizie w związku z:

- niewpłacaniem ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (PPE) lub zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych (PPL) w ciągu roku podatkowego (m.in. analizy w zakresie danych z deklaracji JPK_V7M),
- nieuwjawnianiem podstawy opodatkowania, w tym niewykazywaniem całości sprzedaży w deklaracjach VAT lub nieskładaniem deklaracji VAT (wszystkie informacje poparte były analizą i danymi pozyskanymi od innych organów podatkowych i/lub danymi z plików JPK_VAT z WRO-System lub wynikały z informacji sygnałnych od kontrahentów podatnika prowadzących działalność gospodarczą oraz osób fizycznych nieprowadzących działalności),
- niezłożeniem zeznania CIT-8, gdzie z danych z JPK i deklaracji VAT-7 wynikało, że podatnik osiągał przychody w tym okresie,
- informacjami od niemieckiej administracji podatkowej oraz ustaleniami kontroli podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług za inne okresy rozliczeniowe,
- zawyżaniem podatku naliczonego (co ujawniono podczas analizy danych z JPK_VAT we WRO-System lub wynikało z informacji pozyskanych od innych organów, w tym odliczeń z tzw. „pustych faktur”),
- zaliczaniem w podatkach dochodowych do kosztów uzyskania przychodów tzw. „pustych faktur”,
- ujawnieniem w toku kontroli podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wpłat na rachunki spółki, które miały charakter pożyczek (analiza pod kątem wszczęcia kontroli w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych).

Przesłanki niezawiadamiania podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej ustalano już na etapie typowania kontroli. Analizy (Karta informacyjna podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową) zawierały w treści informacje, dotyczące:

- postępowań egzekucyjnych prowadzonych wobec podmiotu,
- bezskutecznego doręczania pism na adres zamieszkania/siedziby,
- przyczynach wytypowania podmiotu do kontroli tj. analizowanych nieprawidłowościach w rozliczaniu i/lub wpłaceniu podatków.

¹⁰ Karty kontroli (...) i (...).

Weryfikacja pod kątem zastosowania konkretnego przepisu wyłączającego obowiązek zawiadomienia kontrolowanego prowadzona była w komórce kontroli podatkowej.

Przed wszczęciem kontroli należało zbadać aktualność przesłanek ustalonych na etapie typowania do kontroli, uprawniających do podjęcia kontroli bez uprzedzania kontrolowanego o planowanej kontroli¹¹.

Organ odstąpił od zawiadomienia kontrolowanych o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej wobec 38 mikroprzedsiębiorców na podstawie:

- Art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa - podatnik był zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym (1 sprawa).
- Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, zgodnie z którym zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli nie dokonuje się w przypadku gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Na etapie wszczynania kontroli wystarczające jest istnienie przesłanek do zastosowania art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy, a nie wykazanie ich istnienia. Organ powołał ten przepis w 37 kontrolowanych sprawach (z tego w 36 sprawach przy wszczęciu kontroli podatkowej, a w 1 sprawie¹² przy rozszerzeniu zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe – art. 282c § 2 OP).

Analiza danych z systemów informatycznych oraz okazanych akt kontroli wykazała, że na 37 spraw, o których mowa powyżej, w 6 sprawach¹³ oprócz zastosowania przepisu art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, istniała także kolejna przyczyna niezawiadomienia na podstawie art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa (kontrolowani byli zobowiązanymi w postępowaniu egzekucyjnym w administracji), a w 1 sprawie¹⁴ art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) i jednocześnie art. 282c § 1 pkt 2 lit. c) ustawy Ordynacja podatkowa.

W zakresie prawidłowości zastosowania przesłanki niezawiadomienia z art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców stwierdzono, że w 1 sprawie¹⁵ istnieją wątpliwości, co do zasadności zastosowania tego przepisu i odstąpienia od zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli na jego podstawie.

Z analizy sporządzonej w SKA wynikało, że podatnik nie złożył deklaracji JPK_V7K za okres od II kwartału 2021 roku do II kwartału 2022 roku. Według posiadanych informacji podatnik w tym okresie dokonywał sprzedaży. Wskazywało to na popełnienie przestępstwa/wykroczenia penalizowanego w art. 54 k.k.s. (nieskładanie deklaracji, nieujawnienie podstawy opodatkowania).

W okresie pomiędzy sporządzeniem karty podmiotu do kontroli a wszczęciem kontroli, podatnik 20 października 2022 roku złożył brakujące deklaracje VAT, w których zadeklarował podatek. Deklaracje zostały zaksięgowane w dniach 22 października 2022 roku (sobota – księgowanie systemowe) i 24 października 2022 roku. Upoważnienie do kontroli w zakresie podatku od towarów

¹¹ Obowiązek wynikał z Wewnętrznej Procedury Postępowania Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gnieźnie w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej. **7/16**

¹² Dotyczy kontroli, której wszczęcie poprzedzono zawiadomieniem, a następnie zaistniała konieczność rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe.

¹³ Karty kontroli (...), (...), (...), (...), (...), (...).

¹⁴ Karta kontroli (...).

¹⁵ Karta kontroli (...).

i usług wystawiono 24 października 2022 roku. Kontrolę wszczęto 26 października 2022 roku. Ponadto, jeszcze przed wszczęciem kontroli, 21 października 2022 roku na podatnika został nałożony na podstawie art. 61a §2 k.k.s. mandat karny za niezłożenie w terminie plików JPK_V7K w części ewidencyjnej za grudzień 2021 roku oraz miesiące od stycznia 2022 roku do lipca 2022 roku.

Wobec tego, zaistniały wątpliwości do zastosowania w tej sytuacji jako podstawy odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej art. 48 ust. 11 pkt 2 PP.

W powyższej kwestii wypowiedział się Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie 26 kwietnia 2024 roku¹⁶. Wskazuje w wyjaśnieniu, że przed wszczęciem kontroli każdorazowo Organ weryfikuje, czy są złożone korekty deklaracji. W tej sprawie czas sporządzenia upoważnienia i zatwierdzenia deklaracji oraz korekt był prawie równoczesny. Według wyjaśnienia, fakt złożenia korekt deklaracji nie wykluczał wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia, gdyż złożone korekty deklaracji nie zostały zweryfikowane z dokumentami źródłowymi zatem nie było podstaw do uznania, iż podatnik wykazał w nich prawidłową podstawę opodatkowania i prawidłową wysokość podatku naliczonego. Organ wskazuje, że miał wiedzę, że podatnik został wykreślony z rejestru czynnych podatników VAT, nie złożył plików JPK_V7 części ewidencyjnej za kontrolowany okres, nie wykazał sprzedaży w wysokości (...) zł, podatek VAT (...) zł oraz nie złożył zeznania podatkowego za 2021 rok. Zdaniem kontrolowanej jednostki złożenie korekt deklaracji nie zmieniłoby klasyfikacji wszczęcia kontroli podatkowej, gdyż uzasadnione podejrzenie przestępstwa oznacza sytuację, gdy nie jest jeszcze pewne, czy do przestępstwa doszło. NUS wskazał, że w tej sprawie nadal toczy się postępowanie karne skarbowe. W sprawie nałożenia na podatnika mandatu na podstawie art. 61a § 2 k.k.s., kontrolowana jednostka wskazała, że jest to tak zwany czyn formalny, który nie polegał na ustaleniu jakichkolwiek uszczupień, jedynie na stwierdzeniu braku złożenia w terminie ww. dokumentów. W ocenie Urzędu istniały przesłanki do wszczęcia kontroli bez zawiadomienia na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2, co zdaniem Organu zostało również potwierdzone w ustaleniach protokołu kontroli, w którym stwierdzono nieprawidłowości i ustalono uszczuplenie w zakresie podatku od towarów i usług w wysokości (...) zł. Według wyjaśnienia, Organ weryfikował w powyższej kontroli złożone deklaracje i korekty deklaracji w systemie POLTAX i uznał, że dane wynikające z ww. systemu, wymagały zweryfikowania z dokumentami źródłowymi, dlatego działania w stosunku do ww. podatnika nie zmieniły klasyfikacji - wszczęcie kontroli podatkowej bez zawiadomienia. Samo złożenie deklaracji i korekt nie było dla Organu powodem do zmiany decyzji, co do wszczęcia ww. kontroli podatkowej.

Nie uwzględniono wyjaśnień kontrolowanej jednostki. Argumenty, które Organ wskazuje na poparcie zastosowania art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców nie uzasadniają odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Kontrolujący przed wszczęciem kontroli 26 października 2022 roku nie zweryfikowali, czy podatnik złożył korekty. Fakt, że w chwili wystawienia upoważnienia w dniu 24 października 2022 roku część deklaracji mogła nie być jeszcze widoczna w PoltaxPlus, nie zwalniał od dokonania weryfikacji przed wszczęciem kontroli, które miało miejsce 2 dni później, gdy wszystkie deklaracje były już widoczne w systemie informatycznym. Jednocześnie Organ wskazuje, że weryfikował w powyższej kontroli złożone deklaracje i korekty deklaracji w systemie POLTAX i uznał, że dane wynikające z deklaracji, wymagały zweryfikowania z dokumentami źródłowymi, dlatego jego działania w stosunku do podatnika nie zmieniły klasyfikacji tj. wszczęcie kontroli podatkowej bez zawiadomienia. Samo złożenie deklaracji i korekt nie było według kontrolowanej jednostki powodem do zmiany decyzji, co do wszczęcia ww. kontroli podatkowej.

¹⁶ Wyjaśnienia uzupełniono w kolejnych dniach.

Odnosząc się do tego wyjaśnienia, to Organ wskazuje, że złożone korekty deklaracji nie zostały zweryfikowane z dokumentami źródłowymi zatem nie było podstaw do uznania, iż podatnik wykazał w nich prawidłową podstawę opodatkowania i prawidłową wysokość podatku naliczonego. Argument ten jest sprzeczny z wcześniej wskazywanym o niedostępności złożonych deklaracji w systemie informatycznym. Celem każdej kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2 OP). W badanej sprawie podatnik wskutek wezwań w ramach czynności sprawdzających oraz czynności karno skarbowych, złożył deklaracje i zadeklarował podatek tj. zareagował na czynności podejmowane w Urzędzie (we wskazanym przez Organ zakresie). Kontrolę podatkową można było przeprowadzić po uprzednim zawiadomieniu podatnika i w jej ramach dokonać stosownej weryfikacji. Wskazane było również przeprowadzenie ponownej analizy pod kątem zasadności wszczęcia kontroli oraz jej zakresu. Organ wiedział, że podatnik nie złożył zeznania podatkowego za 2021 rok. Powinien wziąć pod uwagę ten fakt przy ustalaniu zakresu kontroli (kontrolą objęto tylko VAT).

W tej sprawie Organ nieprawidłowo rozszerzył kontrolę prowadzoną w podatku VAT na inny tytuł podatkowy tj. podatek dochodowy od osób fizycznych (PPL) za 2021 rok. Kontrolę można rozszerzyć wyłącznie na inne okresy rozliczeniowe i to tylko z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku już dokonanych czynności kontrolnych.

Zgodnie z art. 282c § 2 ustawy Ordynacja podatkowa:

Przepis § 1 pkt 1 stosuje się również w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe, z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych.

Przepis ten pozwala na rozszerzenie jedynie okresu objętego kontrolą podatkową. Nie stanowi on jednak podstawy do objęcia kontrolą innych tytułów podatkowych niż wynikające z wystawionego wcześniej upoważnienia do kontroli (w badanej sprawie w podatku od towarów i usług).

Dodatkowo, w myśl art. 48 ust. 6 ustawy Prawo przedsiębiorców:

Zmiana osób upoważnionych do przeprowadzenia kontroli, zakresu przedmiotowego kontroli oraz miejsca wykonywania czynności kontrolnych wymaga każdorazowo wydania odrębnego upoważnienia. Zmiany te nie mogą prowadzić do wydłużenia przewidywanego wcześniej terminu zakończenia kontroli.

W badanym przypadku Organ wydając 8 listopada 2022 roku kolejne upoważnienie, w którym kontrolą objął podatek PPL, wskazał inny przewidywany termin zakończenia kontroli (tj. 10 stycznia 2023 roku) niż w pierwszym upoważnieniu z 24 października 2022 roku w zakresie podatku VAT (tj. 30 grudnia 2022 roku). Kontrolowana jednostka nie poinformowała kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w związku z wydaniem nowego upoważnienia w innym podatku.

Rozszerzenie kontroli na inny tytuł podatkowy stanowi **nieprawidłowość**, za którą odpowiedzialność ponoszą pracownicy prowadzący kontrolę M.Ł. starszy ekspert skarbowy i R.S. kontroler skarbowy oraz Kierownik komórki SKP A.S.

Podsumowując kwestię prawidłowości zastosowania przesłanki zastosowania przepisu art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, na podstawie okazanych dokumentów oraz udzielonych wyjaśnień stwierdzono, że:

- Organ prawidłowo ocenił istnienie przesłanek do zastosowania art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo

- przedsiębiorców w 35 na 36¹⁷ kontroli podatkowych prowadzonych wobec mikroprzedsiębiorców.
- W 1 sprawie¹⁸ Organ nieprawidłowo odstąpił od zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co stanowi **nieprawidłowość**. Osoby odpowiedzialne: pracownicy realizujący kontrolę M.Ł. starszy ekspert skarbowy i R.S. kontroler skarbowy oraz Kierownik komórki SKP A.S. w trybie nadzoru.

Kontrolowanych po wszczęciu kontroli poinformowano pisemnie o przyczynie braku zawiadomienia. Informacje o przyczynie braku zawiadomienia zostały podpisane przez Kierownika Działu Kontroli Podatkowej (od 1 kwietnia 2023 roku Referatu Kontroli Podatkowej) działającego z upoważnienia Naczelnika lub przez Zastępcę Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gnieźnie.

W kontrolowanych informacjach w 37 sprawach powołano przepisy art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, a w 1 sprawie przepis art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa, jako przesłankę wyłączającą zawiadomienie mikroprzedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Na 41 kontroli podatkowych objętych badaniem, w 26 sprawach kontrolowani potwierdzili na dokumencie odbiór pisma z datą doręczenia zgodną z datą wszczęcia kontroli¹⁹. W 15 sprawach informację o przyczynie braku zawiadomienia sporządzono i doręczono w późniejszym terminie. Takie działanie jest wytłumaczalne w przypadku wszczęcia kontroli w trybie art. 284 § 4 lub art. 284a § 1a ustawy Ordynacja podatkowa, co w badanej próbie miało miejsce w 5 sprawach.

W 2 kontrolach wszczętych w trybie art. 284a § 1a ustawy Ordynacja podatkowa²⁰ informację prawidłowo doręczono kontrolowanemu, po jego stawieniu się w siedzibie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gnieźnie i doręczeniu mu upoważnienia do kontroli (nie później niż w terminie, o którym mowa w art. 284a § 2 OP).

W przypadku kontroli wszczętych w trybie art. 284 § 4 OP informację należy wysłać (doręczyć) niezwłocznie po wszczęciu kontroli w tym trybie.

W badanej próbie w przypadku 3 kontroli wszczętych w trybie art. 284 § 4 OP podatnika poinformowano o przyczynie braku zawiadomienia po:

- ponad 1 miesiącu od wszczęcia kontroli podatkowej (wszczęcie kontroli 25 listopada 2022 roku, doręczenie informacji 28 grudnia 2022 roku) po stawieniu się podatnika w Urzędzie²¹,
- ponad 3 tygodniach od wszczęcia kontroli podatkowej (wszczęcie kontroli 10 marca 2023 roku, doręczenie informacji 31 marca 2023 roku) po stawieniu się podatnika w Urzędzie²²,
- po 5 dniach od wszczęcia kontroli podatkowej (wszczęcie 31 marca 2023 roku, doręczenie informacji 5 kwietnia 2023 roku) po stawieniu się pełnomocnika w Urzędzie²³.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie złożył 26 kwietnia 2024 roku wyjaśnienia w powyższej

¹⁷ W 2 na 38 kontroli podatkowych wobec mikroprzedsiębiorców brak zawiadomienia wynikał z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa (1 przypadek) oraz kontroli podatkowej poprzedzonej zawiadomieniem o zamiarze wszczęcia kontroli, a następnie rozszerzonej na inne okresy rozliczeniowe w wyniku stwierdzonych nieprawidłowości (1 przypadek).

¹⁸ Karta kontroli (...).

¹⁹ W 1 przypadku na dokumencie znajduje się wyłącznie podpis kontrolowanego – uwzględniono wyjaśnienia NUS, że informację doręczono w tym samym dniu co wszczęcie kontroli (...) – pracownik nie dopilnował prawidłowego udokumentowania daty doręczenia.

²⁰ Karty kontroli (...), (...).

²¹ Karta kontroli (...).

²² Karta kontroli (...).

²³ Karta kontroli (...).

kwestii, które uwzględniono w części dotyczącej doręczenia informacji (poinformowania podatnika) po 5 dniach od wszczęcia (kontrolowanego poinformowano w 3 dniu roboczym po wszczęciu kontroli).

Pozostałe 2 przypadki opóźnień Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie tłumaczył posiadaną wiedzą o nieobecności podatników (przebywaniu za granicą), w tym w związku z wykonywaną pracą.

Działanie osób kontrolujących było niewłaściwe. Informację należało wysłać na adres podatnika niezwłocznie po wszczęciu kontroli w trybie art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa. Opóźnienie w wysyłce i doręczeniu informacji o przyczynie braku zawiadomienia stanowi **uchybie**.

W 10 sprawach pisemne informacje o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli zostały doręczone (a także sporządzone) kilka dni po wszczęciu kontroli podatkowej (od 1 do 29 dni), w tym doręczone za pośrednictwem Poczty Polskiej (także doręczenie zastępcze)²⁴.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie złożył 26 kwietnia 2024 roku wyjaśnienia w tym zakresie. Wynika z nich m.in., że opóźnienia wynikały z utrudnionego kontaktu z podatnikiem. Jednocześnie w wyjaśnieniu Naczelnik Urzędu Skarbowego wskazuje, że norma prawna art. 282c § 3 nie określa w jakim terminie od daty wszczęcia kontroli należy sporządzić i doręczyć informację o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. W części spraw NUS wskazuje, że przy doręczeniu upoważnienia kontrolowanemu, został on ustnie poinformowany o przyczynie braku zawiadomienia, a informację pisemną doręczono podatnikowi w terminie późniejszym.

Złożone wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli. Wydając upoważnienie do kontroli Organ posiadał już wiedzę o przesłankach wykluczających zawiadomienie podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli. Kontrole podatkowe wszczęto w trybie art. 284 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Informację o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej można było przygotować np. w dniu wydania upoważnienia i doręczyć niezwłocznie po wszczęciu. Kontrolowany powinien zostać bez zbędnej zwłoki pisemnie poinformowany po wszczęciu kontroli - wskazują na to regulacje w Rozdziale 1. Zasady ogólne Działu IV ustawy Ordynacja podatkowa na mocy odesłania z art. 292 OP - w szczególności art. 121 § 1 i 2, art. 124, art. 125 i art. 126 § 1 powołanej ustawy²⁵. W 3 sprawach²⁶ zaistniała konieczność wysłania informacji za pośrednictwem Poczty Polskiej, co generuje nieuzasadnione koszty po stronie Organu.

Brak niezwłocznego pisemnego poinformowania kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli stanowi **uchybie** (kontrolowani zostali poinformowani, ale z opóźnieniem).

W pisemnych informacjach o przyczynie braku zawiadomienia w 7²⁷ sprawach nie wskazano wszystkich powodów odstąpienia od zawiadomienia. Ze złożonego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gnieźnie wyjaśnienia wynika, że kontrolujący nie wskazywali w informacji wszystkich powodów odstąpienia od zawiadomienia, gdyż żadna z ustaw Ordynacja podatkowa i Prawo przedsiębiorców nie precyzuje takiego obowiązku. W sporządzonej do podatnika informacji wskazywano jedynie przepisy art. 48 ust. 11 pkt 2 PP oraz art. 282c § 3 OP jako podstawowy powód

²⁴ Karty kontroli (...) – po 5 dniach od wszczęcia, (...) – po 18 dniach od wszczęcia, (...) – po 12 dniach od wszczęcia, (...) – po 6 dniach od wszczęcia, (...) – po 4 dniach od wszczęcia, (...) – po 4 dniach od wszczęcia, (...) – po 5 dniach od wszczęcia, (...) – po 29 dniach od wszczęcia, (...) – po 20 dniach od wszczęcia, (...) – po 1 dniu od wszczęcia.

²⁵ Zasady: pogłębiania zaufania do administracji publicznej, przekonywania, szybkości, pisemności.

²⁶ Karty kontroli (...), (...), (...).

²⁷ Karty kontroli (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).

odstąpienia od przeprowadzenia kontroli podatkowej z zawiadomieniem.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia - zgodnie z art. 121 w zw. z art. 292 ustawy Ordynacja podatkowa postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Organy powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi się kierują przy załatwianiu sprawy (art. 124 OP). Organ w informacji o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej powinien wskazać wszystkie przesłanki, którymi kierował się odstępując od zawiadomienia. Braki w tym zakresie stanowią **uchybieenie**.

W protokołach kontroli (kontrola mikroprzedsiębiorców) nie uzasadniono przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. W 35 protokołach kontroli powołano przepisy prawa z przesłankami odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, bez wskazania uzasadnienia.

W 3 sprawach²⁸ w protokołach znajduje się wyłącznie informacja, że podatnik został poinformowany o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie 26 kwietnia 2024 roku wyjaśnił, że kontrolujący uznali, że podatnik odebrał informację, a zatem był zapoznany i otrzymał dokument informujący o przesłankach braku zawiadomienia. Organ uznał, że informacja była integralną częścią protokołu i stanowiła załącznik do protokołu. Naczelnik wskazał, że podatnicy przez cały okres prowadzonej kontroli podatkowej mieli prawo do zapoznania się z aktami sprawy, zatem w razie wątpliwości mieli możliwość zweryfikowania dlaczego wszczęto kontrolę bez zawiadomienia. Złożone wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Przepis art. 48 ust. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców wprost wskazuje, że uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się w protokole kontroli. Brak uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia poprzez niezwarcie w protokole przesłanek, którymi kierował się Organ odstępując od zawiadomienia stanowi **nieprawidłowość**, za którą odpowiedzialność ponoszą pracownicy sporządzający protokoły kontroli W.B. starszy ekspert skarbowy, R.S. kontroler skarbowy i P.I. starszy ekspert skarbowy.

Protokół kontroli przedsiębiorcy oprócz powołania podstawy prawnej braku zawiadomienia powinien zawierać uzasadnienie, co wynika wprost z przepisu art. 48 ust. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców:

Uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się w protokole kontroli.

Co do zasady wskazanie w protokole przepisów, w oparciu o które kontrolowanego nie zawiadomiono o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jest wystarczające, ponieważ informuje kontrolowanego o przesłankach, jakimi kierował się NUS rezygnując z zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli. Jednak zgodnie z zasadą zaufania do organów państwa, zaleca się, aby organ oprócz powołania podstawy prawnej uzasadnił na podstawie jakich informacji (przesłanek) odstąpił od zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

W 2 protokołach kontroli²⁹ w części z opisem ustaleń faktycznych znajdują się zapisy dotyczące braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Są one błędne ponieważ kontrolujący powołują się na nieprawidłową podstawę z art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa, a cytują treść przepisu art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców³⁰, który faktycznie miał zastosowanie

²⁸ Karty kontroli (...), (...), (...).

²⁹ Karty kontroli (...), (...).

³⁰ Faktycznie w tych sprawach przyczyną niezawiadamiania był przepis art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców.

w tych sprawach. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie, w wyjaśnieniu z 26 kwietnia 2024 roku, wskazał, że błąd wynikał z pomyłki pisarskiej. Naczelnik podkreślił, że prawidłowy przepis w tych sprawach tj. art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, został powołany we wcześniejszej części protokołu kontroli.

W 1 protokole kontroli³¹ na stronie 2 Organ wskazał na przyczynę niezawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli z art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, natomiast na stronie 5 w pkt. 2, jako uzasadnienie niezawiadamiania kontrolowanego podano, że kontrolowany był zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie wyjaśnił, że powyższe było wynikiem omyłki.

Powolywanie błędnego powodu niezawiadamiania lub błędnych przepisów uzasadniających brak zawiadomienia w opisie ustaleń faktycznych w protokole kontroli stanowi **uchybiecie**.

W 3 sprawach³² w ZISAR PLUS wprowadzono błędną przyczynę braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co stanowi **uchybiecie**. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gnieźnie wyjaśnił, że przyczyną były pomyłki (błędy) pracowników ewidencjonujących kontrole podatkowe w ZISAR PLUS.

Kontrole podatkowe zakończyły się wynikiem pozytywnym z ustalonym WUSZ. W toku kontroli podatkowych organ zgromadził dowody, w tym kserokopie faktur, ksiąg podatkowych za kontrolowany okres.

Kontrolowani nie złożyli sprzeciwu, o którym mowa w art. 59 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców. W kontrolach prowadzonych wobec przedsiębiorców:

- w 37 sprawach wniesienie sprzeciwu nie było dopuszczalne (art. 59 ust. 2 ustawy Prawo przedsiębiorców),
- w 1 sprawie kontrolowany nie skorzystał z przysługującego mu prawa.

Podsumowanie

W 37 na 38 badanych kontroli mikroprzedsiębiorców³³, na etapie wszczynania kontroli istniały przesłanki do niezawiadamiania mikroprzedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, które Organ prawidłowo zastosował, co oceniono pozytywnie. W 1 sprawie stwierdzono, że mikroprzedsiębiorca powinien zostać zawiadomiony o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Błędna ocena przesłanki niezawiadamiania wynikała ze zmiany stanu faktycznego pomiędzy przeprowadzeniem analizy w SKA a wszczęciem kontroli (podatnik złożył brakujące deklaracje i zadeklarował dostawy). Stanowiło to nieprawidłowość.

Stwierdzono również inne nieprawidłowości i uchybiecia w zakresie objętym kontrolą Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. Organ działał niejednolicie w tożsamyh sprawach w zakresie informowania kontrolowanych o przyczynie braku zawiadomienia tj. w przypadku wszczęcia kontroli w trybie art. 284 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa pisemne informacje były sporządzane/wysyłane/doręczane w późniejszym terminie, a nie niezwłocznie po wszczęciu kontroli. Stwierdzono opóźnienia w wysyłce informacji o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia

³¹ Karta kontroli (...).

³² Karty kontroli (...), (...), (...).

³³ Do których zastosowanie miały przepisy ustawy Prawo przedsiębiorców.

kontroli w przypadku kontroli podatkowych wszczynanych w trybie art. 284 § 4 OP.

Organ niewłaściwie rozszerzył kontrolę na inne tytuły podatkowe. Naruszono przepisy proceduralne w zakresie umocowania pełnomocnika w związku z rozszerzeniem kontroli. Niektóre protokoły nie zawierały uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (nie powołano podstaw prawnych będących podstawą niezawiadamiania), a w 3 sprawach w opisie ustaleń faktycznych zapisy te były błędne. Kontrolowana jednostka powinna zwrócić uwagę na uzasadnienie w protokole kontroli przyczyny braku zawiadomienia.

W 2 sprawach, w których kontrole podatkowe dotyczyły podmiotów wykreślonych z CEIDG, niewłaściwie jako podstawę odstąpienia od zawiadomienia zastosowano przepisy ustawy Prawo przedsiębiorców.

Przyczyną większości nieprawidłowości i uchybień była błędnie przyjęta praktyka przez Organ, zaniedbania ze strony kontrolujących (m.in. błędy w protokołach, opóźnienia w sporządzaniu i doręczaniu informacji o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej), niewłaściwa interpretacja przepisów.

[dowód: akta kontroli poz. SZD 14, str. 4 – 20]

W skontrolowanym zakresie stwierdzono:

Nieprawidłowości:

1. Zastosowanie przesłanki niezawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w oparciu o przepis art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców w stosunku do podmiotów nieposiadających statusu przedsiębiorcy – naruszenie przepisu art. 45 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców (2 sprawy).
2. Brak formalnego potwierdzenia zmiany zakresu pełnomocnictwa szczególnego przez mocodawcę – naruszenie art. 138e ustawy Ordynacja podatkowa (1 sprawa).
3. Rozszerzenie kontroli na inny tytuł podatkowy – art. 282c § 2 ustawy Ordynacja podatkowa (1 sprawa).
4. Odstąpienie od zawiadomienia mikroprzedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, mimo braku przesłanek na dzień wszczęcia kontroli podatkowej – naruszenie przepisu art. 48 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców (1 sprawa).
5. Nieuzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia poprzez niezwarcie w protokole przesłanek (przepisów prawa), którymi kierował się Organ odstępując od zawiadomienia – naruszenie art. 48 ust. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców (3 sprawy).

Uchybienia:

1. Opóźnienie w wysyłce i doręczeniu informacji o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, w przypadku kontroli wszczętych w trybie art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa (2 sprawy).
2. Brak niezwłocznego pisemnego poinformowania kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, w przypadku kontroli wszczętych z podatnikiem w trybie art. 284 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (10 spraw).
3. Niewskazywanie w pisemnych informacjach o przyczynie braku zawiadomienia wszystkich przesłanek odstąpienia od zawiadomienia istniejących w dniu wszczęcia kontroli podatkowej (7 spraw).

4. Powoływanie błędnego powodu niezawiadomienia lub błędnych przepisów uzasadniających brak zawiadomienia w opisie ustaleń faktycznych w protokołach kontroli (3 sprawy).
5. W ZISAR PLUS wprowadzono błędną przyczynę braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (3 sprawy).

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

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:

1. Stosować przepisy ustawy Prawo przedsiębiorców do kontroli przedsiębiorców.
2. Prowadzić czynności kontrolne z prawidłowo umocowanym pełnomocnikiem szczególnym w kontrolach podatkowych (dotyczy również zmiany zakresu pełnomocnictwa).
3. Rozszerzać kontrole podatkowe wyłącznie na inne okresy rozliczeniowe – zgodnie z przepisem art. 282c § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.
4. Analizować bezpośrednio przed wszczęciem kontroli podatkowej istnienie przesłanek do niezawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli.
5. Umieszczać w protokole kontroli uzasadnienie przyczyn braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.
6. Niezwłocznie po wszczęciu kontroli podatkowej w trybie art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa sporządzić i doręczyć kontrolowanemu informację o przyczynach braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.
7. Informować pisemnie kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, niezwłocznie po wszczęciu kontroli podatkowej z kontrolowanym w trybie art. 284 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (tj. doręczeniu upoważnienia do kontroli i okazaniu legitymacji służbowych).
8. Informować kontrolowanego o wszystkich przesłankach uzasadniających brak zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.
9. Sporządzać starannie protokoły kontroli. Zwiększyć nadzór w tym zakresie przez Kierownika komórki SKP np. w ramach kontroli funkcjonalnej.
10. Ewidencjonować prawidłowo kontrole w ZISAR PLUS. Odzwierciedlać powody braku zawiadomienia zgodnie ze stanem rzeczywistym.
11. 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. 52 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020, poz. 224) Naczelnik Urzędu w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprawozdania z kontroli ma prawo przedstawić do niego stanowisko; nie wstrzymuje to jednak realizacji ustaleń kontroli.

Termin złożenia informacji

W przypadku stwierdzonych uchybień bądź nieprawidłowości w terminie 30 dni od dnia otrzymania sprawozdania z kontroli 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

Z up. Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej
w Poznaniu
Zastępca Dyrektora

Robert Stangret
(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 – Maciej Młodzikowski
2. Z-ca DIAS – Robert Stangret
3. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
4. Z-ca DIAS – Anna Urbaniak-Schneider
5. Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz Zarządzania Ryzykiem (ICK)
6. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)