



Poznań, dnia 29 listopada 2021 r.

**Dyrektor Izby Administracji
Skarbowej w Poznaniu**



UNP: 3001-21-159394

Znak sprawy: 3001-IWW1.0921.20.2020

Pan Naczelnik
Marcin Czaiński
PIERWSZY URZĄD SKARBOWY W
POZNANIU
ul. DOLNA WILDA 80
61-501 POZNAŃ

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE
Sporządzone na podstawie art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz.U. z 2020, poz. 224).
Nazwa i adres kontrolowanego urzędu
3023 Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu ul. Dolna Wilda 80, 61-501 Poznań
Naczelnik kontrolowanego urzędu
Pan Marcin Czaiński
Imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli
Nr 47/2020 z dnia 7 sierpnia 2020 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. Nr 67/2020 z dnia 29 października 2020 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. Nr 75/2020 z dnia 30 listopada 2020 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. Nr 86/2020 z dnia 28 grudnia 2020 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Wpis do książki kontroli	
Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 2/2020.	
Koordinator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy	
Karolina Strózczyk – główny ekspert skarbowy	
Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy	
1.	Karolina Strózczyk – główny ekspert skarbowy
Data rozpoczęcia czynności kontrolnych	20 sierpnia 2020 r.
Data zakończenia czynności kontrolnych	29 stycznia 2021 r.
Zakres kontroli	
Przedmiot kontroli	Efektywność typowania do kontroli podatkowej oraz prawidłowość prowadzenia kontroli podatkowej.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. Badaniem mogą zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
Kontrolowany obszar działalności	
Kontrola	
Cel kontroli	
Sprawdzenie prawidłowości i efektywności planowania oraz prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowej.	
Ocena skontrolowanej działalności	
Pozytywna pomimo stwierdzonych nieprawidłowości.	
DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE	

Przedmiotem kontroli było zbadanie realizacji zadań wykonywanych przez komórki: czynności analitycznych i sprawdzających oraz kontroli podatkowej w zakresie planowania kontroli (typowania do kontroli; analizy i wykorzystania informacji sygnałnych, tworzenia planów kontroli; monitoringu wykonania planu kontroli), prawidłowego stosowania przepisów działu VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa oraz przestrzegania zasad prowadzenia kontroli przedsiębiorcy wynikających z przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców, a także merytorycznej oceny materiału zgromadzonego w toku kontroli podatkowej i rzetelnego wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA.

I. Efektywność typowania do kontroli

1. Organizacja pracy w zakresie typowania podmiotów do kontroli podatkowej

Planowanie kontroli podatkowych winno być poprzedzone szczegółową analizą mającą na celu rozpoznanie i oszacowanie ryzyka związanego z prawdopodobieństwem naruszenia przepisów prawa, natomiast działania pozwalające na przeciwdziałanie zaistnieniu powyższego ryzyka winny być dostosowane do poziomu zagrożeń oraz potencjalnych skutków. Jednym z tych działań jest skierowanie wobec podmiotów kontroli podatkowej.

W kontrolowanym okresie Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu działał w oparciu o:

- Regulamin organizacyjny Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu stanowiący załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 32/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 13 marca 2018 r.
- Regulamin organizacyjny Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu stanowiący załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 133/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 24 października 2019 r. (wszedł w życie 12 listopada 2019 r.).

Na podstawie treści ww. regulaminów ustalono, że typowanie podmiotów do kontroli oraz sporządzanie planów kontroli należało do zadań Trzeciego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej także komórka SKA3 lub SKA3) w Dziale Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Komórką SKA3 w kontrolowanym okresie kierował....., który bezpośrednio podlegał Kierownikowi Działu

Bezpośredni nadzór nad kontrolowanym zagadnieniem (Pion Kontroli) sprawował Zastępca Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu

W 2019 r. w komórce SKA3 zatrudnionych było 9 osób. Faktycznie realizacją zadań zajmowało się 7 osób. Dwie osoby zatrudnione były przez niepełny okres (obie po około 1,5 miesiąca).

W kontrolowanym okresie obowiązywała *Wewnętrzna procedura postępowania nr 8/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 23 października 2017 r. w sprawie ustalenia czynności związanych z typowaniem podmiotów do kontroli i planowaniem kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu* (dalej także WPP 8/2017).

W procedurze uregulowano czynności związane z doбором podatników, płatników lub inkasentów do przeprowadzenia kontroli podatkowej, a także zasady tworzenia planów kontroli.

Wniosek o kontrolę podatkową podatnika mógł być sporządzony przez każdą komórkę organizacyjną Urzędu. Wnioski sporządzone przez inne komórki organizacyjne niż SKA3 trafiały do Referatu SKA3 celem zaopiniowania, czy też uzupełnienia o dodatkowe informacje.¹ Wyjątek

¹ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu 31 sierpnia 2020 r. nr 3023-SWW.092.2.2020 BA 214318/2020.

stanowiły wnioski o kontrolę zwrotu VAT oraz wnioski o wymianę informacji z obcymi administracjami w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych, które nie mogły zostać zrealizowane na stanowisku wymiany informacji międzynarodowej, z uwagi na istnienie konieczności przeprowadzenia kontroli u podatnika, kierowane mogły być bezpośrednio do komórki SKP.²

Opracowywaniem oraz tworzeniem planów kontroli zajmowała się komórka SKA3.

Większość źródeł kontroli jest ewidencjonowana przez Referat SKA3. Ponadto w podsystemie KONTROLA źródła odnotowują uprawnieni pracownicy Działu Kontroli Podatkowej, w przypadku tworzenia źródeł kontroli na podstawie własnych wniosków lub wniosków o kontrolę zasadności zwrotu podatku VAT kierowanych bezpośrednio do Działu SKP i realizowanych poza planem kontroli. W momencie przekazania wniosku o przeprowadzenie kontroli do Działu SKP, za dalszą obsługę źródła kontroli, w tym jego zamknięcia lub anulowanie odpowiada uprawniony pracownik Działu Kontroli Podatkowej.³

Planowanie kontroli podatkowej dokonywane jest w oparciu o analizy przeprowadzane w związku z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia wykroczeń i przestępstw skarbowych.

Dodatkowo w przypadku weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu kieruje się wytycznymi MF w tym zakresie. Co do zasady, kontrole podatkowe w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT nie są planowane, a wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej sporządzane są w oparciu o przesłanki zawarte w ww. wytycznych, wynikach analizy zasadności zwrotu lub przeprowadzonych czynnościach sprawdzających.⁴

Plany kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu w 2019 r. sporządzane były w okresach kwartalnych, w wersji papierowej, na podstawie ustaleń i opinii dokonanych w toku spotkań dotyczących zaopiniowania propozycji wniosków o kontrolę podatkową.

W trakcie przedmiotowych spotkań, jak i przed sporządzeniem planu kontroli podatkowych na dany kwartał, kierownik Działu Kontroli Podatkowej SKP informuje Referat SKA3 o niezrealizowaniu w danym okresie wniosków o kontrole ujętych w planie wraz z podaniem przyczyn ich niezrealizowania zgodnie z § 4 ust. 3 WPP nr 8/2017.⁵

Do realizacji zadań w komórce SKA3 wykorzystywane są systemy informatyczne. Zbadano posiadane uprawnienia do systemów informatycznych 6 pracowników tej komórki. Badanie przeprowadzono na podstawie wydruków raportu z POLTAX PLUS (Raport 10 – Raport

² § 2 ust. 4 pkt 4 Wewnętrznej procedury postępowania nr 8/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 23 października 2017 r. w sprawie ustalenia czynności związanych z typowaniem podmiotów do kontroli i planowaniem kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu.

³ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 19 października 2020 r. nr 3023-SWW.092.2.2020 BA 255240/2020.

⁴ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 31 sierpnia 2020 r. nr 3023-SWW.092.2.2020 BA 214318/2020, str. 1.

⁵ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 31 sierpnia 2020 r. nr 3023-SWW.092.2.2020 BA 214318/2020, str. 3.

o uprawnieniach i rolach użytkowników) oraz wykazów uprawnień użytkownika w aplikacjach z programu Q-Asystent.

Osoby zatrudnione w komórce SKA3 posiadały (w różnym zakresie) uprawnienia do systemu POLTAX PLUS, a także innych niezbędnych do realizacji zadań (Qasystent, e-ORUS, SZD, WRO-SYSTEM, ZISAR II, CEKR, SSP, KTI KAS, CZM, CARWERT, BPS, ePUAP, DWP, POLTAX2B, hurtownia SPR, ECS-KRET, ECS-KRIT, JPK_LUNETKA, KARTA2). Nadane uprawnienia były adekwatne do realizowanych zadań.

Podsumowując, pozytywnie należy ocenić uregulowanie w procedurze wewnętrznej zasad typowania podmiotów do kontroli oraz posiadanie przez pracowników komórki SKA3 uprawnień do systemów informatycznych adekwatnych do realizowanych zadań. Organizację zadań również oceniono pozytywnie. Jednakże w toku kontroli stwierdzono liczne błędy w zakresie ewidencjonowania źródeł kontroli tj. brak ewidencjonowania wszystkich źródeł kontroli, opóźnienia w tym zakresie, błędy dotyczące wprowadzania nadawców pism, opóźnienia w weryfikacji statusów źródeł kontroli (szczegółowy opis znajduje się w dalszej części dokumentu). Poprawy wymaga wymiana informacji pomiędzy komórką SKA3, a komórkami, którym przekazano sprawę do załatwienia. Konieczny jest bieżący monitoring statusów źródeł kontroli. W związku ze stwierdzonymi błędami należy wdrożyć działania naprawcze.

2. Źródła kontroli

Badaniem objęto przetwarzanie źródeł kontroli w systemach informatycznych, w tym sposób postępowania z informacjami sygnałnymi.

Zgodnie z pkt 1 lit a) *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA* – należy ewidencjonować wszystkie źródła kontroli, bez względu na to, czy stanowią podstawę wszczęcia kontroli podatkowej. Źródła powinny być wprowadzone niezwłocznie, ale niekoniecznie w tym samym dniu, w którym wpłynęły.

W podsystemie KONTROLA w 2019 r. utworzono 385 źródeł kontroli, w tym 367 z datą wpływu w 2019 r., 17 z datą wpływu w 2018 r. i 1 z datą wpływu w 2017 r. 7 źródeł kontroli utworzonych w 2019 r. unieważniono. Do dnia 31 sierpnia 2020 r. spośród 378 źródeł, zakończono 287, w toku jest 88, a 3 mają status W-wpłynęło. Wprowadzono 248 źródeł zewnętrznych i 130 wewnętrznych.

Źródła ewidencjonowano wpisując numer sprawy oraz numer pisma z Biblioteki Akt (dalej także: BA).

Stwierdzono nieprawidłowy sposób ewidencjonowania źródeł kontroli z zakresu rodzaju nadawcy (niezgodny z Podręcznikiem użytkownika POLTAX – KONTROLA kod operacji KON.2.1.1 i KON.2.1.2):

1. Informacje anonimowe:

Prawidłowo zaewidencjonowano tylko 1 źródło z rodzajem nadawcy AN-anonim (nr 1, nadawca ANONIM). Pozostałe anonimowe informacje sygnałne zostały wprowadzone wadliwie tj. z rodzajem nadawcy I-inny (nr 2612, nadawca ANONIM). Nadawca 2612 został utworzony 5 stycznia 2016 r. Nieprawidłowo wprowadzono 102 źródła z datą wpływu w 2019 r.

2. Donosy:

Nieprawidłowo utworzono 94 źródła kontroli z datą wpływu w 2019 r. z rodzajem nadawcy I-inne (nr 2552, nadawca DONOS). Nadawca 2552 – DONOS został utworzony w słowniku nadawców 21 maja 2015 r. Zgodnie z podręcznikiem użytkownika POLTAX KONTROLA obowiązkowo należy wskazać podmiot, który złożył (przysłał) informację. W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu w przypadku, gdy podmiot nie występował w bazie Urzędu, nie dodawano nadawcy do lokalnego słownika nadawców tylko wprowadzano nadawcę DONOS. W okresie od 5 stycznia 2016 r. do 22 lipca 2020 r. nie dodano żadnego podmiotu z kategorii I-inne do słownika nadawców.

Odnosnie do powyższego, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu wyjaśnił, że wdrożony system wprowadzania miał na celu usprawnienie i usystematyzowanie sposobu ewidencjonowania źródeł kontroli zewnętrznych związanych z informacjami sygnałnymi „donosami”. Wskazano, że przedmiotowa metoda ewidencjonowania usprawniła i przyspieszyła sposób ewidencjonowania źródeł oraz ułatwia zebranie informacji dla celów sprawozdawczych w zakresie ilości i rodzaju wpływających informacji sygnałnych/donosów w danym roku. Ponadto wyjaśnił, że jednym z powodów wprowadzenia takiego sposobu ewidencjonowania źródeł w podsystemie KONTROLA była zwiększająca się liczba informacji sygnałnych przesyłanych pocztą elektroniczną (bez wskazania konkretnego nadawcy) oraz za pośrednictwem Krajowego Telefonu Interwencyjnego (KTI) – obecnie z wykorzystaniem aplikacji S KTI KAS.

Stosowany sposób ewidencjonowania źródeł kontroli został uzgodniony w 2015 r. pomiędzy kierownikiem i pracownikami komórki Analiz i Planowania (AP) oraz kierownictwem Urzędu. W ramach bieżącego nadzoru Kierownik Referatu SKA3 na etapie zatwierdzania analiz indywidualnych podmiotów lub w momencie podpisywania wniosku o przeprowadzenie kontroli wrywkowo weryfikuje poprawność ewidencjonowania źródła kontroli. Przedmiotowa weryfikacja nie jest dokumentowana.

W odniesieniu do powyższego wyjaśnienia – wdrożony w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu sposób ewidencjonowania źródeł kontroli jest nieprawidłowy, a przyjęta przez Organ praktyka, jest niezgodna z podręcznikiem użytkownika POLTAX KONTROLA i stanowi **uchybie**. Skutkuje to m.in. brakiem możliwości ustalenia nadawcy pisma w systemie informatycznym, a w przypadku wpływu informacji sygnałnej o podobnej treści wymaga odwołania się do poprzedniego dokumentu źródłowego, co zbędnie angażuje zasoby.

Sprawdzono kompletność ewidencjonowania źródeł kontroli (informacji sygnałnych) w podsystemie KONTROLA. Badanie przeprowadzono na podstawie 8,7% dokumentów z Biblioteki Akt (18 pism) o typie pisma DONOS lub PISMO, gdzie treść dokumentu zawiera wyrażenie „donos”, a dokumenty wpłynęły w 2019 r.

W Bibliotece Akt w komórce SKA3 wpływające informacje sygnałne (donosy) ewidencjonowano w rejestrze 4020/D ANALIZA DONOSÓW, ponadto prowadzono rejestr 4020 Analiza źródłowych materiałów informacyjnych oraz zbiorów danych.

W badanej próbie 18 informacji sygnałnych (donosów):

- 1) W 16 przypadkach dokumenty przypisano do sprawy w BA w rejestrze 4020/D ANALIZA DONOSÓW, w tym 1 dokument przypisano do 2 spraw tj. w rejestrze 4020/D ANALIZA DONOSÓW i 4020 Analiza źródłowych materiałów informacyjnych oraz zbiorów danych.
- 2) W 2 przypadkach na 18 (11% próby) nie stwierdzono przypisania dokumentów do spraw w BA, pisma błędnie opisano w BA jako donos, a faktycznie były to zapytania o sposób postępowania⁶, które załatwiono w inny sposób.
- 3) W 3 na 16 przypadków informacje przesłano do właściwych urzędów skarbowych (założono sprawy w BA – sprawy zakończone) – nie ewidencjonowano źródeł kontroli w podsystemie KONTROLA (inna właściwość miejscowa/rzeczowa).
- 4) Na 13 dokumentów, które powinny zostać zaewidencjonowane, jako źródło kontroli, zaewidencjonowano 6 tj. 46% badanej próby.
- 5) W 1 przypadku⁷ nie wprowadzono nadawcy pisma. Przyczyną była niewłaściwie przyjęta praktyka przez Organ.
- 6) Na 6 wprowadzonych źródeł kontroli 2⁸ zostały zaewidencjonowane z opóźnieniem po 1 i 2 miesiącach od wpływu informacji sygnałnej. Ze złożonych wyjaśnień wynika, że źródła zostały wprowadzone po przeprowadzonej analizie. Z dokumentu *Pytania i odpowiedzi dotyczące „Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA (pkt 1 lit. b)*, wynika, że źródła winny być ewidencjonowane niezwłocznie, ale niekoniecznie w tym samym dniu, w którym wpłynęły.
Ewidencjonowanie źródeł kontroli z opóźnieniem stanowi **uchybiecie**.
- 7) Stwierdzono brak zaewidencjonowania w podsystemie KONTROLA, jako źródło kontroli, 54% dokumentów – informacji sygnałnych z badanej próby. Ze złożonych przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego wyjaśnień wynika, że przy wprowadzaniu źródeł kontroli do podsystemu KONTROLA kierowano się zapisami podręcznika podsystemu KONTROLA, w którego treści zaleca się wprowadzanie w US wszystkich źródeł kontroli. Zapis ten potraktowano jako wskazówkę działania, a nie obligatoryjną zasadę. Ponadto

⁶ BA 3548/2019 i 328043/2020.

⁷ BA 31256/2019.

⁸ BA 125678/2019, 395548/2019.

w przypadkach, gdy były to kolejne donosy dotyczące tego samego zagadnienia (podmiotu) kierując się pragmatyką działania odstępowano od dublowania źródła w systemie KONTROLA. W 2 przypadkach powołano się także, na brak możliwości ustalenia danych podmiotu, którego informacja sygnałna dotyczy.

W odniesieniu do powyższego: Przyczyną niewprowadzania wszystkich źródeł kontroli do podsystemu KONTROLA była nieprawidłowo przyjęta w kontrolowanej jednostce praktyka. Wprowadzając źródła należało kierować się w *Wytycznymi do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*⁹ (pkt 1 lit. a) oraz zapisami dokumentu *Pytania i odpowiedzi dotyczące „Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA* (pkt 1 lit. b i c). Wynika z nich obowiązek wprowadzania wszystkich źródeł kontroli. Należy dodać, że wprowadzając źródło do podsystemu KONTROLA nie jest wymagane podanie kogo ono dotyczy, a dodatkowo w przypadku źródła o statusie W-wpłynęło można dane podmiotu uzupełnić lub zmienić.

Niezaewidencjonowanie 54%¹⁰ źródeł kontroli z badanej próby stanowi **nieprawidłowość**.

Naczelnik w złożonym wyjaśnieniu nie wskazał osób bezpośrednio odpowiedzialnych za stwierdzoną nieprawidłowość.

W zakresie przetwarzania zaewidencjonowanych w podsystemie KONTROLA źródeł kontroli wytypowano do sprawdzenia 4 źródła o statusie W-wpłynęło oraz 4 źródła o statusie T – w toku (z datą wpływu w styczniu 2019 r.). Badaniem objęto całość dokumentacji w tych sprawach (informacja sygnałna/donos, informacja zwrotna do nadawcy, sporządzone w sprawie analizy, udokumentowane czynności itp.).

Źródła o statusie W-wpłynęło:

W 4 przypadkach na 4 badane źródła kontroli miały niezaktualizowany status, z tego w 3 przypadkach¹¹ powinien on być zmieniony z W-wpłynęło na T-sprawa w toku, a w 1 przypadku¹² na Z-sprawa zakończona. Przyczyną opóźnienia w zakresie zmiany (aktualizacji źródła) było niedopatrzenie pracowników. Zmiany statusów dokonano 1 września 2020 r. (na status T-w toku) i 31 sierpnia 2020 r. (status Z-sprawa zakończona). Opóźnienia powodują, że w systemach informatycznych widnieją nieaktualne dane.

W 3 przypadkach¹³ nie wprowadzono w podsystemie KONTROLA nadawcy pisma, co wynikało z niewłaściwie przyjętej praktyki przez Organ.

⁹ Opracowane przez Departament Administracji Podatkowej MF *Wytyczne do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*, Warszawa, grudzień 2011 r., obowiązujące urzędy skarbowe od 1 stycznia 2012 r.

¹⁰ BA nr 76331/2019, 109174/2019, 265332/2019, 301054/2019, 392985/2019, 231738/2019, 330481/2019.

¹¹ Źródła nr 124210, 99670, 68021.

¹² Źródło nr 68020.

¹³ Źródła nr 124210, 68021, 99670.

W 1 przypadku¹⁴ w toku sprawy skierowano wezwanie do stawienia się w charakterze strony do osoby upoważnionej do podpisywania deklaracji. Przyczyną był błąd osoby sporządzającej wezwanie. Mimo niewłaściwie sporządzonego wezwania – sprawę załatwiono (skorygowano deklaracje).

W 1 sprawie¹⁵ stwierdzono okres beczynności w załatwianiu sprawy od grudnia 2019 r. do sierpnia 2020 r. (9 miesięcy) w komórce SKI. Po wezwaniu podatnika do aktualizacji miejsc prowadzenia działalności w listopadzie 2019 r., kolejne wezwanie wystosowano 27 sierpnia 2020 r. Jako przyczynę beczynności w komórce SKI wskazano obciążenie bieżącą terminową pracą, a dodatkowo w 2020 r. stan pandemii.

Źródła o statusie T-w toku:

W 1 przypadku¹⁶ sprawa powinna mieć status Z-sprawa zakończona. Sprawę zakończono w podsystemie KONTROLA z opóźnieniem, spowodowanym nieprzekazaniem niezwłocznie informacji przez komórkę SOB-1, co tłumaczono znacznym obciążeniem pracą komórki SOB-1, prowadzeniem akcji zeznań, a także stanem epidemii. Powyższe nie usprawiedliwia opóźnienia 1,5 roku od wyjaśnienia sprawy.

W 3 przypadkach sprawy były w toku na dzień badania. Zostały przekazane do innych komórek (SKI, SOB-1, SKA-2):

- a) W 1 sprawie¹⁷ stwierdzono niewłaściwą wymianę informacji pomiędzy komórkami SKA3 a SKI. Ze złożonych wyjaśnień wynika, że komórka SKI przekazała informacje do SKA3 i uważała sprawę za załatwioną, natomiast SKA3 oczekiwała kolejnych ustaleń. W tej sprawie brak było bieżącego monitoringu ze strony komórki SKA3 i brak ponagieł wystosowywanych do komórki SKI (przez 1,5 roku).
- b) W 1 sprawie¹⁸ stwierdzono brak procedowania przez 1,5 roku. Jako przyczynę wskazano obciążenie pracą komórki SOB-1, stan epidemii i wynikające stąd zaległości, które są obecnie nadrabiane. W tej sprawie także brak było bieżącego monitoringu ze strony komórki SKA3 – ponagieł/zapytań wystosowywanych do komórki SOB-1 (przez 1,5 roku).
- c) W 1 sprawie¹⁹ podjęto prawidłowe działania, natomiast w związku z brakiem kontaktu z podatnikiem, nie została ona na dzień badania zakończona.

W 3 przypadkach²⁰ nieprawidłowo zaewidencjonowano źródła kontroli w zakresie nadawcy pisma tj. wprowadzono rodzaj I-inne zamiast AN-anonim (1 źródło), nie wprowadzono nadawcy pisma (2 źródła).

¹⁴ Źródło nr 68021.

¹⁵ Źródło nr 68021.

¹⁶ Źródło nr 11136.

¹⁷ Źródło nr 11138.

¹⁸ Źródło nr 11124.

¹⁹ Źródło nr 11147.

²⁰ 11124, 11136, 11147.

W przypadku informacji sygnałnej przesłanej przez zidentyfikowanego nadawcę Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu prawidłowo kierował pisemną informację do nadawcy w zakresie przyjęcia informacji, jawności postępowania wyłącznie dla stron oraz braku możliwości udzielenia informacji o podjętych czynnościach z przywołaniem przepisów ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie tajemnicy skarbowej.

W okazanej dokumentacji nie stwierdzono udokumentowania prowadzonej weryfikacji statusów źródeł kontroli. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu wyjaśnił, że w komórce SKA3 przeprowadzana jest weryfikacja poprawności oznaczania statusów źródeł kontroli w podsystemie KONTROLA dotycząca lat wcześniejszych, zazwyczaj po zakończeniu danego roku. Podano, że w połowie 2019 r. tego typu weryfikacja została przeprowadzona w referacie SKA3 w odniesieniu do źródeł kontroli odnotowanych do końca 2018 r. Weryfikacja ta nie była dokumentowana. Polegała na sporządzeniu wydruku o statusie „wpłynęło” i „w toku” oraz przekazanie pracownikowi ewidencjonującemu dane źródło, celem ewentualnych korekt. Z uwagi na ogłoszony stan epidemiczny skutkujący koniecznością świadczenia pracy zdalnej w okresie od marca 2020 r. do czerwca 2020 r., a tym samym skumulowanie zadań w komórce SKA3 w 2020 r. nie przeprowadzono przedmiotowej weryfikacji dotyczącej poprawności statusów źródeł kontroli zaewidencjonowanych w 2019 r.

Wyjaśniono, że w przypadku braku informacji zwrotnej z komórki, do której przekazano sprawę do załatwienia, zarówno pracownicy, jak i kierownik referatu SKA3 kontaktują się telefonicznie lub osobiście z kierownikiem lub pracownikiem prowadzącym sprawę w danej komórce, celem ustalenia na jakim etapie znajduje się przedmiotowa sprawa. Jako priorytetowe traktuje się sprawy, w których referat SKA3 zobowiązany jest do udzielenia informacji zwrotnej do innego organu.

Odnosząc się do powyższego stwierdzono, że działania Organu były niezgodne z zaleceniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. W myśl zaleceń DIAS w Poznaniu²¹ źródło pozostawione bez podejmowania dalszych czynności (status W-wpłynęło) podlega ponownej analizie po 6 miesiącach od daty wpływu.

Brak regularnego monitoringu statusów źródeł kontroli stanowi **uchybiecie**.

Podsumowując, stwierdzono brak ewidencjonowania wszystkich dokumentów stanowiących źródła kontroli oraz błędy w zakresie sposobu i terminowości ewidencjonowania źródeł kontroli w podsystemie KONTROLA. Organ działał w tej kwestii niezgodnie z zapisami podręcznika użytkownika POLTAX KONTROLA oraz zapisami *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*. Stwierdzone nieprawidłowości i uchybiecia wynikały z błędnie

²¹ Pismo, sprawa nr 3001-ZR.4033.8.2015 z 4 grudnia 2015 r. UNP 3001-15-027137 (ponowne pismo w tej sprawie skierowano do urzędów skarbowych 10 listopada 2020 r. sprawa nr 3001-ICK2.4022.58.2020.1 UNP 3001-20-130156).

przyjętej praktyki przez Organ. Poprawy wymaga również wymiana informacji pomiędzy komórkami Urzędu. Należy nie dopuszczać do kilku miesięcznych opóźnień w tym zakresie.

3. Kryteria typowania do kontroli i analiza ryzyka

Zgodnie z art. 47 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców, kontrole planuje się i przeprowadza po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Analiza obejmuje identyfikację obszarów podmiotowych i przedmiotowych, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe. Sposób przeprowadzenia analizy określa organ kontroli lub organ nadrzędny.

W zakresie kryteriów typowania do kontroli podatkowej oraz analizy ryzyka wyjaśnienia złożył Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu. Na ich podstawie oraz w oparciu o dane w badanej próbie ustalono, co następuje:

W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu planowanie kontroli podatkowej dokonywane było w oparciu o analizy przeprowadzone w związku z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia wykroczeń i przestępstw skarbowych. W powyższych przypadkach zgodnie z art. 47 ust. 2 pkt 1 lit. c nie stosuje się przepisów art. 47 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców.

Dodatkowo w przypadku weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu kierował się wytycznymi MF w tym zakresie. Co do zasady kontrole podatkowe w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT nie były planowane (kontrole ad hoc).

Dokonanie analizy i oceny źródła kontroli (zewnętrznego, wewnętrznego, własnego) odbywało się ze szczególnym uwzględnieniem efektywności finansowej kontroli, w których priorytetem była realizacja miernika „Kontrole pozytywne – udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 3.000 zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli”. Ponadto w procesie typowania podmiotów do kontroli podatkowej Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu kierował się wytycznymi i zaleceniami zarówno Ministerstwa Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jak i Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

W 2019 r. opracowano dokument opisujący tryb postępowania przy typowaniu podmiotów do kontroli w zakresie braku wpłat zaliczek z tytułu pełnienia funkcji płatnika. W oparciu o kryteria opisane w ww. dokumencie z dnia 30 maja 2019 r. przeprowadzono analizę przedmiotową, w wyniku której wytypowano podmioty celem przeprowadzenia kontroli podatkowej.

W 2019 r. komórka SKA3 sporządzała wnioski o kontrolę na podstawie informacji sygnałnych/donosów oraz analiz własnych. Określenie „analiza własna” odnosi się do wniosków o kontrolę podatkową kierowanych bezpośrednio z komórki SKA3, których źródłem w większości

przypadków była analiza podmiotowa (indywidualna) dokonywana w oparciu o informacje sygnałne lub wobec podmiotów wytypowanych przez Departament Analiz MF na tzw. listach typowań brutto (LTB) oraz na zlecenie DIAS w Poznaniu lub analiz indywidualnych prowadzonych wobec podmiotów, o których uzyskano informacje o potencjalnych nieprawidłowościach w rozliczeniach podatkowych z innych komórek organizacyjnych tutejszego Urzędu, innych urzędów skarbowych lub instytucji np. PIP, CBA, CBŚP.²²

W 2019 r. w komórce SKA3 nie prowadzono innych analiz przedmiotowych niż wskazana analiza w zakresie prawidłowości realizowania obowiązków płatnika.

Nie stwierdzono prowadzenia analiz lokalnych np. w zakresie wypełniania obowiązków prawa podatkowego lub określonych zjawisk lub procesów (analizy ryzyka).

Do zadań komórki SKA3 należy m.in. zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych (...). Przeprowadzenie w 2019 r. wyłącznie 1 analizy przedmiotowej w zakresie wypełniania obowiązków płatnika nie jest wystarczające do prawidłowej realizacji tego zadania. Brak analiz ryzyka w zakresie wypełniania obowiązków prawa podatkowego lub określonych zjawisk lub procesów stanowi **uchybiecie**.

Na podstawie kontrolowanych spraw (pkt I ppkt 5), stwierdzono, że w Urzędzie analizy z zakresu np. plików JPK_VAT, prowadziły inne komórki SKA. W tych przypadkach w pierwszej kolejności realizowano czynności sprawdzające, natomiast w części spraw przekazywano karty informacyjne podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową (najczęściej były to przypadki, w których podatnicy nie stawiali się na wezwania urzędu) do komórki SKA3.

Podsumowując, typowanie do kontroli opierało się głównie o informacje sygnałne w sprawach poszczególnych podatników oraz informacje dotyczące podmiotów wytypowanych przez Departament Analiz MF, a także w oparciu o informacje z innych komórek urzędu, z Izby Administracji Skarbowej, z innych urzędów skarbowych lub instytucji. Poza jedną analizą wypełniania obowiązków płatnika, nie stwierdzono prowadzenia analiz lokalnych z rozpoznania własnego np. w zakresie wypełniania obowiązków prawa podatkowego lub określonych zjawisk/procesów np. e-handel, weryfikacja strat, odliczanie podatku naliczonego itp. Należy zatem prowadzić własne analizy związane z zarządzaniem ryzykiem, wykorzystując w tym celu dostępne narzędzia informatyczne (w tym m.in. e-ORUS, WRO-System, podsystem KONTROLA), a także dane dostępne w sieci Internet (przeszukiwanie sieci po zadanych kryteriach).

4. Plany kontroli oraz kontrole pozaplanowe

²² Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 19 października 2020 r. 3023-SWW.092.2.2020 BA 255240/2020.

W 2019 r. w podsystemie KONTROLA utworzono 163 wskazania do kontroli, z tego 151 wskazań wewnętrznych i 12 wskazań zewnętrznych:

Status wskazania	Wskazanie wewnętrzne	Wskazanie zewnętrzne	Razem wskazania zewnętrzne i wewnętrzne
O-oczekujące	5	0	5
N-rozpatrzone negatywnie	7	0	7
S-Postępowanie skończone	105	5	110
K-Odstąpiono od kontroli – korekta deklaracji	3	0	3
W-Odstąpiono od kontroli zmiana właściwości	3	1	4
T-postępowanie w toku	28	6	34
Razem	151	12	163

Źródło: Raport R_KON_MONIT Raport monitorujący wdrożenie i eksploatację podsystemu KONTROLA za okres od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r.

Przed końcem miesiąca poprzedzającego następny okres obowiązywania planu sporządzano plan kontroli, który przedstawiany był do zatwierdzenia Naczelnikowi Urzędu. Przed przygotowaniem planu odbywały się spotkania dotyczące zaopiniowania propozycji wniosków o kontrolę podatkową, celem ujęcia ich w planie kontroli. W spotkaniach brali udział: Naczelnik Pionu Kontroli, Kierownik Działu Kontroli Podatkowej oraz Kierownik Trzeciego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających wraz z pracownikiem tego referatu sporządzającym plan kontroli. Poza wymienionymi osobami na spotkanie zapraszani byli kierownicy komórek organizacyjnych, w których sporządzone zostały wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej celem uzasadnienia zasadności przeprowadzenia kontroli.²³

Zgodnie z obowiązującą Wewnętrzną procedurą postępowania nr 8/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 23 października 2017 r. w sprawie ustalenia czynności związanych z typowaniem podmiotów do kontroli i planowaniem kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu, na 5 dni przed upływem okresu, którego dotyczy plan kontroli, komórka SKP przekazuje do komórki SKA3 informacje o niezrealizowaniu w danym okresie wniosków o kontrole ujętych w planie wraz z podaniem przyczyn ich niezrealizowania (§ 4 ust. 3 procedury). Kierownik Działu Kontroli Podatkowej przysyłał w tej sprawie e-maile na adresy skrzynek Kierownika SKA3 oraz pracownika SKA3 (osoba zastępująca kierownika SKA3 w przypadku nieobecności).

²³ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu 31 sierpnia 2020 r. nr 3023-SWW.092.2.2020.

Wszystkie 4 wymagane informacje zostały przekazane, z tego 3 wiadomości dot. niezrealizowania w danym okresie wniosków o kontrole oraz przyczyn ich niezrealizowania zostało przekazanych na 15, 13 i 8 dni przed terminem wynikającym z WPP nr 8/2017.

Naczelnik PUS w Poznaniu wyjaśnił, że założeniem treści § 4 ust. 3 Wewnętrznej procedury postępowania nr 8/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 23 października 2017 r. jest wskazanie daty granicznej, do której należy przekazać informacje o niezrealizowaniu w danym okresie wniosków. Wskazany zapis w procedurze oznacza, że przedmiotowe informacje przekazywane są nie później niż w terminie 5 dni przed zakończeniem kwartału, poprzedzającego planowany okres.²⁴

Na podstawie okazanych protokołów ze spotkań dotyczących opiniowania wniosków o kontrolę podatkową ustalono, że podstawowe kierunki typowania stanowiły:

- analizy dotyczące niewpłacania podatku przez płatników w ciągu roku (III kwartał 2019 r. – 25 wniosków),
- kontrole na podstawie analizy informacji sygnałnych/donosów tzw. źródła zewnętrzne oraz analiz własnych (I kwartał 2019 r. – 7 wniosków o kontrole, II kwartał 2019 r. – 4 wnioski o kontrole, III kwartał 2019 r. – 3 wnioski o kontrole),
- rozbieżności pomiędzy składanymi deklaracjami VAT, a danymi zawartymi w plikach JPK_VAT (I kwartał 2019 r. – 8 wniosków o kontrole, II kwartał 2019 r. – 15 wniosków o kontrole, III kwartał 2019 r. – 4 wnioski o kontrole, IV kwartał 2019 r. – 18 wniosków o kontrole),
- sprawdzanie zasadności zwrotu podatku VAT (przed terminem zwrotu) – I kwartał 2019 r. – 5 wniosków o kontrole,
- analiza danych pobranych z modułu „STIR przepływy” (IV kwartał 2019 r. – 2 wnioski),
- wnioski komórki SKP (dotyczyły rozszerzenia kontroli na inne okresy rozliczeniowe).

W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu w 2019 r. prawidłowo tworzone były kwartalne plany kontroli. Na kontrolowany okres utworzono w podsystemie KONTROLA 4 plany kontroli właściwych (rodzaj planu PLKWA-kwartalny plan kontroli), odpowiadające kwartałom 2019 r.:

Nr planu	Okres objęty planem	Data sporządzenia (tzw. wersja papierowa)	Data utworzenia w podsystemie KONTROLA	Data zatwierdzenia w podsystemie KONTROLA
681	I kwartał 2019 r.	21.12.2018 r.	27.12.2018 r.	28.12.2018 r.
683	II kwartał 2019 r.	21.03.2019 r.	25.03.2019 r.	27.03.2019 r.
5333	III kwartał 2019 r.	27.06.2019 r.	24.06.2019 r.	27.06.2019 r.

²⁴ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 19 października 2020 r. nr 3023-SWW.092.2.2020.

8101	IV kwartał 2019 r.	30.09.2019 r.	25.09.2019 r.	30.09.2019 r.
------	--------------------	---------------	---------------	---------------

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z podsystemu KONTROLA na dzień 21 sierpnia 2020 r. oraz okazanych planów kontroli.

Plany kontroli w podsystemie KONTROLA utworzył Kierownik komórki SKP (plany na I, II i IV kwartał 2019 r.) lub osoba zastępująca Kierownika SKP (plan na III kwartał 2019 r.).

Wszystkie plany kontroli prawidłowo zostały zatwierdzone przed okresem, na jaki zostały utworzone. Plany zatwierdził w podsystemie KONTROLA Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu.

Stopień realizacji planów kontroli:

Nr planu	Ilość zaplanowanych kontroli	Ilość rozpoczętych kontroli w zaplanowanym okresie	Ilość kontroli zakończonych w planowanym okresie	Ilość kontroli rozpoczętych po planowanym okresie	Ilość kontroli zakończonych (na dzień kontroli tj. 31.08.2020 r.)	Ilość kontroli w toku (na dzień kontroli tj. 31.08.2020 r.)	Ilość postępowań anulowanych	Oczekuje na realizację
681	22	12	3	4	14	2	6	0
683	20	13	4	3	13	3	4	0
5333	32	23	21	4	24	3	4	1
8101	20	18	6	0	15	3	1	1
Razem:	94	66	34	11	66	11	15	2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z podsystemu kontrola (na dzień 31 sierpnia 2020 r.) oraz raportów o stanie zaawansowania planów kontroli z dnia 21 sierpnia 2020 r. odrębnie dla każdego kwartału

W zaplanowanym okresie:

- plan nr 681 zrealizowano w 55%,
- plan nr 683 zrealizowano w 65%,
- plan nr 5333 zrealizowano w 72%,
- plan nr 8101 zrealizowano w 90%.

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu w kwestii przyczyn braku realizacji planu kontroli, wyjaśnił m.in., że pojawiające się zaległości w realizacji kontroli spowodowane były obiektywnymi przesłankami, zazwyczaj o charakterze incydentalnym. Zdarzenia były niemożliwe do przewidzenia na etapie planowania kontroli na następny okres (np. absencje chorobowe, postawa podatnika, odejścia z pracy, czy zadania dodatkowe itp.). Uwzględniano także zalecenia Dyrektora IAS w Poznaniu w kwestii ilości kontroli podatkowych (przekazywane na naradach naczelników urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego). Naczelnik zauważył również, że na 14 grudnia 2018 r. (data opiniowania planu na I kwartał 2019 r.) ilość kontroli w toku wynosiła 58, zaś na 24 grudnia 2019 r. (data opiniowania planu na I kwartał 2020 r.) ilość kontroli w toku wynosiła 41 – zatem nastąpił spadek rok do roku kontroli w toku. Podkreślono, że realizacja w pierwszej kolejności kontroli podatkowych „w toku” oraz obiektywne przesłanki, takie jak: brak kontaktu z podatnikiem lub osobą reprezentującą

podatnika, nieplanowane absencje chorobowe, dodatkowe zadania (akcje „Weź paragon”, wnioski o pomoc prawną), odejścia pracowników komórki SKP z pracy, były bezpośrednimi przyczynami braku wszczęcia planowanej kontroli podatkowej w danym kwartale.²⁵

Z protokołów ze spotkań w zakresie zaopiniowania propozycji wniosków o kontrolę podatkową wynika, że zespół posiadał bieżące informacje o stopniu realizacji planów z poprzednich okresów, a także o ilości kontroli w toku:

Spotkanie w dniu	Ilość kontroli w toku	Ilość kontroli niewszczętych na podstawie wniosków z poprzednich okresów	Ilość zaplanowanych kontroli	Inne ustalenia dot. planowanych kontroli do realizacji w poszczególnych kwartałach	Ilość kontroli do zrealizowania w kwartale	Ilość pracowników kontroli realizujących kontrole/ ilość zespołów kontrolnych w kwartałach, których dotyczył plan	Ilość kontroli na zespół kontrolny
14.12.2018 r.	58	14	22	W protokole nie zawarto takich informacji.	94	13 osób 6 zespołów kontrolnych	16
14.03.2019 r.	53	8	20	W trakcie spotkania ustalono, że poza wnioskami z planu kontroli do komórki SKP zostanie skierowanych ok. 15 wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej pomiędzy składanymi deklaracjami VAT, a danymi zawartymi w plikach JPK.	96	12 osób 6 zespołów kontrolnych	16
13.06.2019 r.	52	23	32	W trakcie spotkania ustalono, że poza wnioskami z planu do komórki SKP zostanie skierowanych ok. 10 wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej podmiotów niewywiązujących się z obowiązków płatnika.	117	12 osób 6 zespołów kontrolnych	20

²⁵ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 19 października 2020 r. nr 3023-SWW.092.2.2020 BA 255240/2020.

18.09.2019 r.	52	20	20	W trakcie spotkania ustalono, że poza wnioskami z planu do komórki SKP zostanie skierowanych ok. 10 wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT lub rozbieżności pomiędzy składanymi deklaracjami VAT, a danymi zawartymi w plikach JPK_VAT.	102	12 osób 6 zespołów kontrolnych	17
---------------	----	----	----	--	-----	-----------------------------------	----

W zakresie kontroli podatkowych zaplanowanych do realizacji w 2019 r.:

- w zaplanowanych okresach rozpoczęto 70% kontroli,
- 12% kontroli wszczęto po zakończeniu kwartału, na który utworzono plan kontroli,
- 16% postępowań kontrolnych anulowano (odstąpiono od realizacji),
- 2% kontroli oczekuje na realizację (status P-przygotowywane).

W toku na dzień 31 sierpnia 2020 r. pozostawało 11 kontroli (12%).

Z reguły na kwartał planowano do realizacji 20 kontroli podatkowych (I kw. 2019 r. 22, II kw. 2019 r. 20, IV kw. 2019 r. 20). Na III kwartał 2019 r. zaplanowano do realizacji 32 kontrole – w planie ujęto wnioski o kontrolę płatnika – 25 podmiotów wytypowanych po przeprowadzonej analizie w tym zakresie.

Ponadto w Urzędzie na poszczególne kwartały tworzone wykazy kontroli pozaplanowych. Rodzaj planu POZA-wykaz kontroli pozaplanowych. Wykazy te sporządzano w podsystemie KONTROLA z okresem K-kwartał. Wykazy kontroli są roboczymi rejestrami kontroli pozaplanowych i co do zasady powinny zostać wprowadzone z okresem realizacji A-Ad hoc lub N-Niezdefiniowany.

Nr wykazu	Okres objęty wykazem	Data utworzenia w podsystemie KONTROLA	Data zatwierdzenia w podsystemie KONTROLA
682	I kwartał 2019 r.	27.12.2018 r.	27.03.2019 r.
684	II kwartał 2019 r.	26.03.2019 r.	08.07.2019 r.
5849	III kwartał 2019 r.	01.07.2019 r.	30.09.2019 r.
8102	IV kwartał 2019 r.	25.09.2019 r.	30.12.2019 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z podsystemu KONTROLA

Wykazy kontroli pozaplanowych były zatwierdzane przez Naczelnika PUS w Poznaniu (wykazy nr 682, 684, 5849) lub przez Zastępcę NPUS w Poznaniu (wykaz nr 8102).

Wykazy kontroli pozaplanowych:

Nr wykazu	Ilość kontroli z wykazu	Ilość rozpoczętych	Ilość kontroli zakończonych	Ilość kontroli rozpoczętych po	Ilość kontroli zakończonych	Ilość kontroli w toku (na	Ilość wskazań lub	Oczekuje na realizację
-----------	-------------------------	--------------------	-----------------------------	--------------------------------	-----------------------------	---------------------------	-------------------	------------------------

		kontroli w zaplanowanym okresie	nych w planowanym okresie	planowanym okresie	ych (na dzień kontroli tj. 31.08.2020 r.)	dzień kontroli tj. 31.08.2020 r.)	postępowania anulowanych	
682	13	11	5	2	11	2	0	0
684	15	10	1	4	12	2		1 ²⁶
5849	15	12	7	0	11	1	3 ²⁷	0
8102	8	6	4	0	5	1	1	1
Razem:	51	39	17	6	39	6	4	2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z podsystemu kontrola (na dzień 31 sierpnia 2020 r.) oraz raportów o stanie zaawansowania planów kontroli z dnia 31 sierpnia 2020 r. odrębnie dla każdego wykazu

W wykazach kontroli pozaplanowych na 2019 r. ujęto 51 kontroli. Do dnia kontroli DIAS w Poznaniu zakończono 39 kontroli, 6 kontroli pozostaje w toku, anulowano 4 (w 3 omyłkowo dwukrotnie utworzono postępowanie kontrolne dla tego samego podmiotu, w 1 przypadku podatnik dokonał korekty przed wszczęciem kontroli). Na realizację oczekuje 1 wskazanie (status O-oczekujące) i 1 postępowanie kontrolne status P-przygotowywane.

W wykazach kontroli pozaplanowych ujmowano kontrole dotyczące weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT, a także kontrole płatnika (7 podmiotów w wykazie na III kwartał 2019 r.), kontrole w podatkach PIT i CIT za pełne okresy rozliczeniowe, kontrole obejmujące łącznie podatki VAT i CIT oraz VAT i PIT.

Ogółem w planach kontroli i wykazach kontroli pozaplanowych utworzonych na 2019 r. ujęto 145 kontroli podatkowych, z tego kontrole planowe stanowiły 65%, a kontrole pozaplanowe 35%. Na realizację (na dzień weryfikacji) oczekiwało 6 kontroli, a 17 było w toku.

W toku kontroli Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego przedstawił swoje stanowisko²⁸ w kwestii planowania i realizacji kontroli z planu:

- a) *Na etapie planowania uwzględniono możliwość wystąpienia konieczności podejmowania działań „Ad hoc” w związku z kontrolami zwrotów VAT, realizacją zadań zleconych przez inne organy, realizacją zadań pilnych, nie cierpiących zwłoki. Działania „Ad hoc” uwzględniane były ilościowo w planie kontroli, z uwagi na konieczność zaplanowania adekwatnego do potencjału komórki SKP obciążenia pracą.*
- b) *Utrzymujący się poziom kontroli w toku na podobnym poziomie na koniec każdego kwartału spowodowany był naturalnym procesem towarzyszącym prowadzeniu postępowań kontrolnych. Kontrole podatkowe zazwyczaj nie kończą się w okresie planowanego kwartału, znajdują się na różnych stadiach zaawansowania, uzależnionym*

²⁶ Status wskazania O-oczekujące, nr 55486.

²⁷ Anulowano – błędnie utworzono (podwójnie ujęto podmiot).

²⁸ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 19 października 2020 r. nr 3023-SWW.092.2.2020 BA 255240/2020.

od postawy podatnika, terminów procesowych, przebiegu postępowania dowodowego i stopnia złożoności sprawy. Zdaniem Naczelnika utrzymywanie się kontroli w toku na podobnym poziomie w 2019 r. (około 50 w kwartale) wskazuje na racjonalne i zrównoważone planowanie ilości postępowań kontrolnych. W kontrolowanym 2019 r. nie wystąpiło bowiem zjawisko nagłego (skokowego) przyrostu ilości kontroli w toku, które wskazywałyby na niedostosowanie planów działania do potencjału komórki SKP.

- c) W procesie planowania i uwzględniania ilości podmiotów w planie kontroli na dany kwartał każdorazowo uwzględniane są zarówno ilości kontroli podatkowych w toku, nie wszczętych kontroli podatkowych oraz długotrwałych absencji pracowników.*
- d) Na wstępie każdego spotkania dotyczącego zaopiniowania propozycji wniosków o kontrolę podatkową, celem ujęcia ich w planie kontroli, Kierownik Działu Kontroli Podatkowej informował uczestników o ilości kontroli podatkowych w toku, nie wszczętych kontroli podatkowych, długotrwałych absencjach pracowników oraz wskazywał szacunkową ilość kontroli podatkowych możliwych do przeprowadzenia w kolejnym kwartale. W trakcie spotkania omawiane są również przyczyny długotrwałych kontroli podatkowych i pierwszeństwo realizacji kontroli podatkowej „w toku”.*
- e) Planowanie kontroli podatkowych w tutejszym Urzędzie odbywa się w okresach kwartalnych, a większość wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej kierowana jest z komórek SKA po ustaleniach dokonanych u toku czynności sprawdzających lub w wyniku braku możliwości ich przeprowadzenia z uwagi na niereagowanie podatnika na wezwania.*
- f) Część postępowań kontrolnych w podsystemie KONTROLA jest anulowane z uwagi na złożenie przez podatnika korekty zeznań podatkowych przed wszczęciem kontroli podatkowej (podatnik sam złożył korekty zeznań podatkowych zgodnie z ustaleniami dokonanymi w toku czynności sprawdzających lub w wyniku wcześniej odebranego wezwania).*
- g) Stopień realizacji planu analizowany był w tutejszym Urzędzie na bieżąco, w toku pracy, w ramach nadzoru nad pracą komórki SKP, sprawowanego przez Zastępcę Naczelnika US nadzorującego Pion Kontroli. Działania te nie były dokumentowane. Ponadto, cyklicznie raz na kwartał stopień realizacji planu analizowany był w toku tworzenia planu kontroli na następny kwartał, co dokumentowane było protokołami.*
- h) W toku typowania podmiotów do kontroli każdorazowo brano pod uwagę potencjał komórki SKP. Pojawiające się zaległości w realizacji kontroli spowodowane były obiektywnymi przesłankami o charakterze incydentalnym. W kontrolowanym 2019 r. nie wystąpiło zjawisko nagłego (skokowego) przyrostu ilości kontroli w toku, które wskazywałyby na niedostosowanie planów działania do potencjału komórki SKP. Kierując się doświadczeniem życiowym i pragmatyką działania, na etapie planowania*

uwzględniono możliwość wystąpienia konieczności podejmowania działań „Ad hoc” w związku z kontrolami zwrotów VAT, realizacją zadań zleconych przez inne organy, realizacją zadań pilnych, nie cierpiących zwłoki. Działania „Ad hoc” uwzględniane były ilościowo w planie kontroli, z uwagi na konieczność zaplanowania adekwatnego do potencjału komórki SKP obciążenia pracą.

- i) Odnosząc się do ilości anulowanych kontroli, zauważyć należy iż przyczyny anulowania wniosków wynikały w głównej mierze z bieżącej aktualizacji zasadności prowadzenia działań kontrolnych. Przed wszczęciem kontroli, kontrolujący weryfikują każdorazowo aktualność przesłanek do kontroli. Zdarzają się sytuacje, iż pomiędzy kwalifikacją podmiotu do kontroli, a faktycznym podjęciem działań następują zdarzenia uzasadniające odstąpienia od kontroli (np. złożenie skutecznych korekt deklaracji uwzględniających przewidywane nieprawidłowości). Ponowna weryfikacja zasadności kontroli umożliwiła zachowanie właściwego poziomu skuteczności kontroli, czy też podejmowanie działań adekwatnych do danej sytuacji (np. zmiana sposobu weryfikacji na czynności sprawdzające) lub korektę błędów popełnianych na etapie planowania (samokontrola).*
- j) O prawidłowym planowaniu stopnia obciążenia pracą komórki SKP świadczą m.in. następujące okoliczności. W 2019 r. w tutejszym Urzędzie zrealizowano łącznie 142 postępowania kontrolne o statusie Z (131 o statusie S). Odnosząc ilość zakończonych postępowań do ilości planowanych na ten rok postępowań (94 sztuk), zauważyć należy, iż planowane działania w żaden sposób nie przekraczały faktycznego potencjału komórki SKP. W 2019 roku komórka SKP zrealizowała ilość kontroli przekraczającą plan działania w tym obszarze. Ponadto, podejmowała i kończyła działania nieplanowe (Ad hoc).*

Złożone wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli. Ilość zaplanowanych kontroli nie była realna do wykonania przez Dział Kontroli Podatkowej, o czym świadczą:

- a) brak realizacji kontroli w zaplanowanych okresach (zrealizowano plany od 55% do 90%, średnio plany w 2019 r. zrealizowano w 70%),
- b) ilość kontroli w toku z poprzednich okresów (od 58 do 52 kontroli na koniec każdego kwartału),
- c) nieuwzględnianie długotrwałej nieobecności pracowników SKP w 2019 r. (2 pracowników 8 miesięcy, 1 pracownik 4 miesiące),
- d) z góry zakładanie przekazania wniosków o kontrole ad hoc w ilości od 10 do 15 wniosków w kwartale, bez uwzględnienia stopnia realizacji planu kontroli (nie dotyczy to wniosków o kontrole zwrotów VAT, których realizacja wynika z innych uregulowań m.in. *Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*),
- e) ilość postępowań anulowanych (z wniosków ujętych w planach kontroli na 2019 r. 16% anulowano),

- f) ilość kontroli wszczętych po upływie kwartału, na który zostały zaplanowane do realizacji (12%),
- g) brak wszczęcia w przypadku 2% wniosków (do dnia kontroli DIAS w Poznaniu tj. na dzień 31 sierpnia 2020 r.),
- h) na zespół kontrolny (co najmniej 2 osoby) przypadało w kwartale do realizacji od 16 do 20 kontroli (uwzględniając kontrole w toku).

Pracownicy SKP realizowali w 2019 r. od 21 do 25 kontroli podatkowych (11 pracowników), pozostali: 1 (Kierownik komórki), 7, 10 i 16 (3 pracowników długotrwale nieobecnych w 2019 r.). Stwierdzono, że pracownicy w ciągu roku realizowali podobną ilość kontroli, co wskazuje na równomierne obciążenie pracą.

Podsumowując, pozytywnie oceniono prawidłowość i terminowość tworzenia i zatwierdzania planów kontroli, w tym w podsystemie KONTROLA, opracowywanie planu kontroli przez zespół (mimo braku sformalizowania istnienia tego zespołu), kwartalne planowanie kontroli.

Wdrożenia działań naprawczych wymaga natomiast dostosowanie ilości kontroli ujętych w planie do realnych możliwości komórki kontroli podatkowej, w tym realizacja planów kontroli w okresach, których dotyczą. Kontrole pozaplanowe należy realizować kierując się pilnością ich realizacji tj. m.in. weryfikacji zwrotów, nadpłat, konieczność zabezpieczenia dowodów itp. Natomiast kontrole płatnika w sytuacji niewywiązywania się z obowiązków podatkowych, co do zasady należy realizować w ramach planu kontroli. Warto również rozważyć wprowadzenie zasady dokumentowania weryfikacji stanu zaawansowania realizacji planu kontroli np. na koniec kwartału, zarówno w zakresie bieżącego planu, jak i planów z okresów wcześniejszych, uwzględniając konieczność realizacji kontroli okresów bieżących, nie dopuszczając do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Niedostosowanie planu kontroli do realnych możliwości komórki kontroli podatkowej stanowi **uchybiecie**.

5. Trafność typowania podmiotów do kontroli

W 2019 r. w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu zakończono 131 kontroli podatkowych, w tym 125 kontroli pozytywnych i 6 negatywnych.

Stosunek kontroli pozytywnych do kontroli ogółem w 2019 r. (kontrole zakończone) wyniósł 95,4%.

W 2019 r. na 131 kontroli zakończonych, 109 stanowiły kontrole podatkowe z ustaleniami powyżej 3.000 zł.

Stosunek kontroli pozytywnych z ustaleniami powyżej 3000 zł (WUSZ, zmniejszenie straty) do kontroli ogółem – realizacja miernika 33, wyniósł za 2019 r. **83,21%**, tj. osiągnięto planowaną wartość >75%.

Wg sprawozdania MF9Ps za 2019 r. w kontrolowanym okresie zatwierdzono 142 kontrole, co jest zgodne z danymi w podsystemie KONTROLA, z tego 19 dotyczyło kontroli zakończonych w 2018 r., a 123 kontroli zakończonych w 2019 r. W 2020 r. zatwierdzono w podsystemie KONTROLA 8 kontroli zakończonych w 2019 r.

W kontrolach pozytywnych odsetek kontroli pozytywnych bez ustaleń podatkowych wyniósł 12,8%, a odsetek kontroli podatkowych z ustaleniami powyżej 3000 zł (WUSZ, zmniejszenie straty) 87,2%.

Na 131 kontroli zakończonych w 2019 r.:

- suma uszczupień wyniosła 12.881.596,52 zł,
- suma sankcji wyniosła 78.747 zł,
- suma kwoty kary wyniosła 1.000 zł,
- suma kwot zabezpieczenia wyniosła 1.015.415 zł.

Szczegółowym badaniem objęto 16 wniosków o kontrolę, skutkujących przeprowadzeniem kontroli podatkowej. Szczególną uwagę poświęcono kontrolom bez ustaleń finansowych, co mogłoby wskazywać na nieprawidłowe typowanie do kontroli.

W badanej próbie 16 kontroli, 6 stanowiły kontrole podatkowe bez ustaleń finansowych (z tego 3 dotyczyły badania zasadności zwrotu VAT, a 1 weryfikacji podmiotu, który był kontrahentem podatnika wykazującego zwrot VAT), 4 z ustaleniami poniżej 3000 zł i 6 z ustaleniami powyżej 3000 zł. Zauważono, że w zakresie sprawdzenia zwrotu VAT, na 5 kontroli podatkowych związanych bezpośrednio lub pośrednio z weryfikacją zasadności zwrotu, 1 kontrola zakończyła się ustaleniami finansowym.

W badanej próbie 16 kontroli, 7 stanowiły postępowania kontrolne ujęte w planach kontroli, 8 postępowania kontrolne ujęte w wykazach kontroli pozaplanowych, a 1 postępowanie kontrolne²⁹ nie zostało ujęte w wykazie kontroli pozaplanowych, jak wyjaśniono z powodu niedopatrzenia.

O kontrole pozaplanowe wnioskowały następujące komórki:

- a) SKA5 – weryfikacja zasadności zwrotu (1 przypadek)³⁰
- b) SKA4 – weryfikacja zasadności zwrotu, w tym w 1 sprawie ze szczególnym uwzględnieniem transakcji z wskazanym kontrahentem, w 1 przypadku wniosek o kontrolę u kontrahenta podatnika wykazującego zwrot VAT (razem 3 przypadki).³¹
- c) W 1 sprawie informację sygnałną komórka SKA3 przekazała do SKA4 w związku z prowadzoną w tej komórce weryfikacją zwrotu. Komórka SKA4 przygotowała kartę

²⁹ Nr postępowania kontrolnego 10375.

³⁰ Nr postępowania kontrolnego 101600.

³¹ Nr postępowań kontrolnych 54652, 45817, 10378.

informacyjną podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową uwzględniającą przedmiotowe informacje oraz analizę w zakresie zwrotu VAT i przekazała do SKA3³²

- d) SKA1 – w jednym przypadku, w związku z pismem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu dotyczącym podmiotu (karta informacyjna podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową skierowana do SKA3)³³, w drugim ze względu na brak składania deklaracji, przy jednoczesnym wykazywaniu nabyć i dostaw przez kontrahentów (karta informacyjna skierowana do SKA3).³⁴

W 1 przypadku o kontrolę pozaplanową wnioskowała komórka SKA3 – kontrola płatnika (analiza własna).³⁵

Karty informacyjne podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową w zakresie badania zasadności zwrotu kierowane były bezpośrednio do komórki SKP, zgodnie z obowiązującymi uregulowaniami wewnętrznymi. Pozostałe karty informacyjne sporządzone przez inne komórki przekazywane były do działu SKA3. Stwierdzono przypadek sporządzenia karty informacyjnej na nieaktualnym wzorze oraz przypadek przekazania karty informacyjnej z pominięciem komórki SKA3 (szczegółowe opisy w dalszej części dokumentu).

W przypadku wpływu informacji sygnałnej w komórce SKA3 w związku z analizą sporządzano karty o wynikach analizy źródła kontroli. Karty sporządzono na wzorze zgodnym z wewnętrznymi uregulowaniami.

W związku z wpływem kart informacyjnych oraz opracowaniem kart o wynikach analizy źródła kontroli, w komórce SKA3 sporządzano karty podmiotu do kontroli. Wszystkie badane karty zostały sporządzone na wzorze zgodnym z wewnętrznymi uregulowaniami. Wnioski o przeprowadzenie kontroli zostały prawidłowo zaakceptowane.

W 12 przypadkach na 16 badanych stwierdzono, że analizy prowadzone były prawidłowo. Korzystano z dostępnych systemów informatycznych, w szczególności WRO-System, DWP, POLTAX, CZM, CEiDG, danych z Internetu (portal Allegro). Wykorzystywano pliki JPK_VAT. Analizowano obszary ryzyka związane z badaną sprawą. Do analiz dołączano wydruki z systemów informatycznych, w szczególności WRO-System (JPK) i podsystemu KONTROLA, Internetu, KRS, kopie informacji sygnałnych oraz inne zestawienia lub kopie dokumentów.

Na 16 zbadanych wniosków o kontrolę w 4 przypadkach stwierdzono, że karty nie zawierały istotnych informacji uzasadniających przeprowadzenie kontroli i/lub wskazania ważnych kwestii wymagających wyjaśnienia w toku kontroli podatkowych lub zapisy były niepełne. Braki dotyczyły:

- a) informacji o rozbieżnościach pomiędzy danymi z deklaracji VAT, a danymi z deklaracji VAT-UE,

³² Nr postępowania kontrolnego 10414.

³³ Nr postępowania kontrolnego 46658.

³⁴ Nr postępowania kontrolnego 10453.

³⁵ Nr postępowania kontrolnego 73792.

- b) informacji (zestawienia) wpłat dokonanych przez podatnika z tytułu podatku VAT,
- c) informacji o weryfikacji danych z systemu KRIT (podatnik dokonywał importu towarów),
- d) informacji o podmiocie dostępnych w sieci Internet (prowadzona strona przedsiębiorstwa).

W tej kwestii złożono w dniu 16 grudnia 2020 r. wyjaśnienia. W 1 przypadku wyjaśniono, że przesłanki do wytypowania podmiotu do kontroli istniały, a niektóre kwestie wymagające wyjaśnienia w toku kontroli zostały omówione przy przekazywaniu karty do kontroli.³⁶ W 1 przypadku potwierdzono, że w karcie nie ujęto informacji o dokonanych przez podmiot wpłatach z tytułu podatku VAT.³⁷ W 1 przypadku nie zweryfikowano informacji z systemu KRIT, a ze złożonych plików JPK wynikało, że podatnik dokonał importu towarów na terytorium RP – wskazano, że analiza skupiona była na ustaleniu przychodów podatnika uzyskiwanych za pośrednictwem portalu Allegro.pl.³⁸ W 1 przypadku w karcie brak istotnych informacji o podmiocie dostępnych z sieci Internet. W wyjaśnieniu podano, że w toku prowadzonych analiz pracownicy komórki SKA3 dokonują również weryfikacji informacji dotyczących danego podatnika znajdujących się w sieci Internet (wynik informacji zależy od rodzaju i sposobu wpisania danej frazy w wyszukiwarce). Jednocześnie podkreślono, że obecnie nie ma możliwości zweryfikowania, czy w chwili weryfikacji przedmiotowe dane były dostępne w Internecie.³⁹

W odniesieniu do złożonych wyjaśnień:

Wszystkie kwestie wymagające sprawdzenia lub wyjaśnienia winny być udokumentowane w formie pisemnej. Niewystarczające jest omówienie poszczególnych spraw przy przekazaniu karty. Kontrolujący powinni mieć wymienione w karcie wszystkie zagadnienia do wyjaśnienia.

Prowadząc analizy podmiotów należy wykorzystywać wszelkie dostępne narzędzia w celu prawidłowego wytypowania podmiotu do kontroli. Tylko analiza uwzględniająca kompletne informacje jest rzetelna. Skupianie się na poszczególnych kwestiach, może prowadzić do pominięcia innych istotnych czynników rzutujących na wynik weryfikacji.

W kwestii możliwości sprawdzenia, czy w chwili weryfikacji dane były dostępne w Internecie, stwierdzono, że przedmiotowa strona internetowa zawiera informacje o podmiocie począwszy od 2016 r. (m.in. lista imprez, opinie klientów datowane na ten rok), zatem była możliwa do zweryfikowania przez sporządzających analizę.

Reasumując, stwierdzono braki w zakresie przeprowadzanych analiz w 4 na 16 badanych spraw tj. 25%, co stanowi **uchybiecie**.

Stwierdzono 3 przypadki zmiany wnioskowanego zakresu kontroli.

³⁶ Nr postępowania kontrolnego 101600.

³⁷ Nr postępowania kontrolnego 10429.

³⁸ Nr postępowania kontrolnego 10389.

³⁹ Nr postępowania kontrolnego 10388.

W 1 przypadku⁴⁰ w SKA3 zmieniono wnioskowany okres do skontrolowania, w stosunku do karty informacyjnej sporządzonej w komórce SKA1. Analiza przeprowadzona w SKA1 była prawidłowa, natomiast pracownik SKA3 zasugerował się datą wystawienia faktury i nie uwzględnił, że jest to duplikat (obowiązek podatkowy z faktury powstał w okresie wskazanym przez SKA1). Błędnie ustalony okres kontroli w badanym przypadku nie wywołał skutków – faktura nie została wystawiona przez kontrolowanego (fakturę wystawił podmiot o tożsamej nazwie).⁴¹

W 2 przypadkach⁴² zakres kontroli wynikający z Karty podmiotu do kontroli został zmieniony w komórce SKP. Powyższe udokumentowano notatkami służbowymi sporządzonymi przez kontrolującego. Nieznane są daty sporządzenia notatek (również żadna z osób podpisanych na ww. dokumentach – akceptantów – nie wpisała daty dokonania czynności). W 1 przypadku⁴³ ze złożonych wyjaśnień⁴⁴ wynika, że notatka została sporządzona przed wystawieniem upoważnienia do przeprowadzenia kontroli (z perspektywy czasu nie można podać dokładnej daty). Zmianę motywowano m.in. niskimi wartościami obrotów w firmie podatnika. Wyjaśniono także, że powodem zmiany wnioskowanego okresu kontroli podatkowej były również dokonane przez podatnika w 2017 r. wpłaty z tytułu podatku, co wiązałyby się z nieosiągnięciem pozytywnego wyniku finansowego kontroli. Z analizy stanu faktycznego wynika, że powyższa zmiana okresu kontrolowanego była niewłaściwa. Na dzień rozpoczęcia kontroli podatkowej w systemie informatycznym widniały nieprzypisane wpłaty w VAT za okresy od 04/2017 do 11/2017, ponadto z WRO-Systemu wynikało, że podatnik wystawiał, w planowanym pierwotnie do kontroli okresie, faktury, w których wykazywał podatek VAT, natomiast w 2018 r. wystawił tylko jedną taką fakturę. Ponadto w systemie informatycznym nie odnotowano wpływu deklaracji VAT, co powodowałoby dokonanie ustaleń, kwalifikowanych jako WUSZ⁴⁵. Skutkiem powyższego jest ustalenie w kontroli WUSZ poniżej 3000 zł (kontrola niezaliczana do miernika). Powyższe stanowi **uchybiecie**.

W 1 przypadku⁴⁶ (kontrola planowa) nie sporządzono karty informacyjnej podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową. Przyczyną była konieczność sporządzenia w krótkim czasie (1 tydzień) 20 kart podmiotów wytypowanych do kontroli do planu. Wskazano jednocześnie, że ustalenia dokonane przez komórkę SKA1, uzupełnione o dodatkowe informacje pozyskane przez komórkę SKA3 zawarto bezpośrednio w treści Karty podmiotu do kontroli. Działanie to było niezgodne z WPP nr 8/2017 (§ 2 ust. 4 pkt 4) i stanowi **uchybiecie**.

⁴⁰ Nr postępowania kontrolnego nr 83435.

⁴¹ Naczelnik Urzędu 16.12.2020 r. wyjaśnił, że podczas sporządzenia Karty podmiotu do kontroli pracownik komórki SKA3 zasugerował się datą wystawienia faktury widniejącej w aplikacji WRO-System, tj. 5 października 2018 r. nie zwracając uwagi na jej opis, który wskazywał, że jest to duplikat faktury. Numeracja faktury faktycznie może wskazywać, że jej oryginał został wystawiony w lipcu 2018 r.

⁴² Nr postępowania kontrolnego nr 10429, 10387.

⁴³ Nr postępowania kontrolnego 10429.

⁴⁴ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 16 grudnia 2020 r.

⁴⁵ Zgodnie z definicją WUSZ - pkt 10.3 *Wytucznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*.

⁴⁶ Nr postępowania kontrolnego 10429.

W 1 przypadku⁴⁷ kartę informacyjną podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową sporządzono na nieaktualnym wzorze (zastosowano wzór stanowiący załącznik do procedury nr 5/2015 obowiązującej do 23 października 2017 r.). Stwierdzony błąd nie wywołał negatywnych skutków. Jako przyczynę wskazano niedopatrzenie pracownika sporządzającego kartę.

W 1 przypadku⁴⁸ karty informacyjnej podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową nie przekazano do komórki SKA3, niezgodnie z wewnętrzną procedurą postępowania nr 8/2017 z 23 października 2017 r. w sprawie ustalenia czynności związanych z typowaniem podmiotów do kontroli i planowaniem kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu. Z § 2 ust. 4 pkt 4 wynika, że karty kierowane są do SKA3, z zastrzeżeniem, iż wnioski o kontrolę zwrotu VAT, z uwagi na istnienie konieczności przeprowadzenia kontroli u podatnika, kierowane mogą być bezpośrednio do komórki SKP. W badanym przypadku wyjątek ten nie zachodził – kontrola miała zostać przeprowadzona u kontrahenta podmiotu z wykazanim zwrotem VAT i to już po zaakceptowaniu tego zwrotu. Powyższe stanowi **uchybie**. Wskutek tego komórka SKA3 nie miała możliwości ewentualnego uzupełnienia karty o informacje będące w jej posiadaniu. Wyjaśniono⁴⁹, że wniosek o kontrolę przygotowano na zlecenie Naczelnika Urzędu, a zalecenie umieszczono na Arkuszu Oceny Zasadności Zwrotu kontrahenta kontrolowanego (który wykazał zwrot VAT). Złożone wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli.

Stwierdzono 3 przypadki⁵⁰ nie zaewidencjonowania źródła kontroli. Zdaniem Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu pisma nie stanowiły bezpośrednio źródła kontroli podatkowej, tylko źródło podjęcia wobec podmiotu czynności sprawdzających lub pismo przekazywano do innej komórki celem sporządzenia wniosku o kontrolę i dopiero ten wniosek wprowadzano jako źródło kontroli.

Stanowisko to jest nieprawidłowe – wszystkie informacje, które stanowią potencjalne źródło kontroli winny zostać wprowadzone. Istotną rolę podsystemu KONTROLA jest gromadzenie informacji o podmiotach, napływających z zewnątrz i z różnych komórek US. Informacje, bez względu na to z jakiego źródła pochodzą, są rejestrowane w urzędzie i poddawane weryfikacji pod kątem ich istotności, przydatności do wykorzystania, możliwości i ewentualnego terminu realizacji kontroli podmiotu. Wszystkie napływające informacje podlegają weryfikacji, natomiast nie wszystkie zostają wykorzystane do podjęcia czynności kontrolnych. Informacje, które po przeanalizowaniu i zweryfikowaniu nie skutkują od razu podjęciem czynności kontrolnych (ze względu na ich ważność, zawartość informacyjną, możliwości kontroli) mogą być bardzo przydatne później, z chwilą typowania podmiotów do kontroli, czy podczas ewentualnej

⁴⁷ Nr postępowania kontrolnego 10378.

⁴⁸ Nr postępowania kontrolnego 10378.

⁴⁹ Wyjaśnienie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 16 grudnia 2020 r.

⁵⁰ Informacje z komórki ICK1 znak sprawy 3001-ICK1.4022.89.2019.2 z 29.04.2019 r., pismo z US Poznań-Grunwald z 15 czerwca 2018 r., pismo z Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 12 marca 2019 r. (nr postępowań kontrolnych 46658, 10429,10414).

weryfikacji planu kontroli.⁵¹ Na powyższe wskazują również zapisy obowiązującej w kontrolowanym okresie wewnętrznej procedury postępowania nr 8/2017 (§ 2 ust. 3 pkt 1)⁵². Brak wprowadzania wszystkich źródeł kontroli stanowi **nieprawidłowość**.

W 2 przypadkach w źródle kontroli nieprawidłowo wprowadzono rodzaj nadawcy⁵³. Przyczyną była wcześniej opisana niewłaściwa praktyka przyjęta w kontrolowanej jednostce.

Stwierdzono 2 przypadki utworzenia źródła kontroli z opóźnieniem, po 2 miesiącach od wpływu⁵⁴ (źródło wprowadzono po przeprowadzonej analizie) i po ponad 2,5 miesiąca od wpływu karty do SKP⁵⁵ – wyjaśniono, że brak wprowadzenia źródła kontroli zauważono podczas przygotowania kontroli do realizacji i wydania zespołowi kontrolnemu wniosku o kontrolę. Powyższe stanowi **uchybiecie**.

Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej komórka SKP przekazuje informacje zwrotne do komórki SKA3 po kontrolach pozytywnych zakończonych wynikiem finansowym. Komórka SKA3 monitorowała stopień realizacji wykonania miernika. Informowanie komórki wnioskującej o wynikach kontroli przebiega w następujący sposób:

W przypadku kontroli zwrotów VAT informacje przekazywano bezpośrednio do komórki wnioskującej. Do komórki SKA3 informacje zwrotne (kopie analizy pokontrolnej) przekazywano w przypadku kontroli z ustaleniami finansowymi (np. ustalony WUSZ, zmniejszenie straty). Natomiast w przypadku kontroli negatywnych lub pozytywnych bez ustaleń finansowych takich informacji nie kierowano. Wyjaśniono, że zgodnie z § 10 pkt 1 Wewnętrznej procedury postępowania nr 9/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2017 r. w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej przez pracowników Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, dla kontroli negatywnych nie sporządza się analizy pokontrolnej. Zgodnie z § 6 pkt 1d ww. procedury pracownicy tworzący zespół kontrolujący odpowiadają za przekazanie dokumentów z kontroli, do właściwej merytorycznie komórki organizacyjnej. Mimo, że działania kontrolujących były zgodne z obowiązującymi przepisami wewnętrznymi, to jednak informacja zwrotna do komórki SKA3 była istotna z punktu widzenia prawidłowej analizy przyczyn braku efektów wnioskowanej kontroli podatkowej. Analiza zapisów w podsystemie KONTROLA przez pracowników SKA3 nie była w tym przypadku wystarczająca. Przykładowo, w 1 wniosku⁵⁶ wykazano, że spodziewany efekty finansowy wyniesie powyżej 3000 zł, natomiast kontrola podatkowa zakończyła się wynikiem negatywnym (stwierdzono wyłącznie nieprawidłowości w zakresie danych rejestracyjnych) i nie przekazano informacji zwrotnej. W komórce SKA3 brak tym samym możliwości ustalenia przyczyn niewłaściwego typowania do kontroli.

⁵¹ Podręcznik użytkownika aplikacji POLTAX KONTROLA (kod operacji KONKON, KON.2.1.1 i KON.2.1.3).

⁵² Informacje dotyczące działalności podatników pochodzące od innych organów podatkowych oraz organów kontroli stanowią źródło kontroli.

⁵³ Nr postępowania kontrolnego 10389, 10387.

⁵⁴ Nr postępowania kontrolnego 50698.

⁵⁵ Nr postępowania kontrolnego 10378.

⁵⁶ Nr postępowania kontrolnego 83435.

W 1 przypadku⁵⁷ stwierdzono brak przekazania do komórki SKA3 istotnych informacji dotyczących braku wywiązywania się przez podmiot z obowiązków płatnika, co stanowi **uchybie**nie. W tej sprawie o wynikach przeprowadzonej kontroli poinformowano komórkę SKA3 przekazując sporządzoną analizę pokontrolną. Z analizy sporządzonej przed kontrolą w SKA3 wynikało, że podmiot nie złożył deklaracji PIT-4R. Natomiast według protokołu kontroli podatnik w kontrolowanym okresie zatrudniał pracowników. Wyjaśniono, że brak przekazania tych informacji wynikał z przeoczenia pracownika. Powyższe mogło skutkować brakiem niezwłocznych działań ze strony organu w zakresie wyegzekwowania realizacji przez podmiot obowiązku wpłaty zaliczek na PIT-płatnik oraz złożenia deklaracji PIT-4R.

Na podstawie weryfikowanych 16 analiz (zapisów w kartach stanowiących analizę źródła kontroli, kartach informacyjnych podmiotu typowanego do kontroli podatkowej, kartach podmiotu do kontroli) stwierdzono, że we wszystkich przypadkach zasadnie wytypowano podmioty do kontroli. W przypadku zwrotów VAT, kierowano się m.in. *Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku VAT* oraz wewnętrznymi regulacjami.

W zakresie kontroli negatywnych lub z ustaleniami poniżej 3000 zł (bez kontroli zasadności zwrotu VAT) przyczyny braku lub niskich efektów finansowych wynikały z:

- a) błędu w zakresie NIP wprowadzonego do JPK_VAT przez kontrahenta kontrolowanego (fakturę wystawił inny podmiot),⁵⁸
- b) złożenia części brakujących deklaracji VAT przed wszczęciem kontroli, stąd WUSZ poniżej 3000 zł,⁵⁹
- c) podmiot deklarował znaczne WNT, przy minimalnej sprzedaży w kraju – ustalenia kontroli podatkowej wykazały, że podatnik stosował procedurę VAT-marża,⁶⁰
- d) zmiany wnioskowanego przez SKA3 okresu objętego kontrolą przez komórkę SKP,⁶¹
- e) brak potwierdzenia w kontroli podatkowej informacji przesłanych przez sygnalistę dotyczących zaniżania wartości towaru na fakturach.⁶²

Inne ustalenia:

- a) W 1 sprawie⁶³ stwierdzono brak zaewidencjonowania przeprowadzonych czynności sprawdzających, prowadzonych w SKA1 (przed wytypowaniem podmiotu do kontroli). Kontrolowana jednostka wyjaśniła, że czynności sprawdzające podjęte w komórce SKA1 nie zostały zakończone, pozyskano od podatnika dokumenty na podstawie których

⁵⁷ Nr postępowania kontrolnego 10453.

⁵⁸ Nr postępowania kontrolnego 83435.

⁵⁹ Nr postępowania kontrolnego 84480.

⁶⁰ Nr postępowania kontrolnego 46658.

⁶¹ Nr postępowania kontrolnego 10429.

⁶² Nr postępowania kontrolnego 10387.

⁶³ Nr postępowania kontrolnego 46658.

dokonano analizy i sporządzono notatkę służbową z ustaleniami, w związku z czym nie zaewidencjonowano czynności sprawdzających w aplikacji e-ORUS. Ze złożonego wyjaśnienia wynika, że przeprowadzono czynności sprawdzające w trybie art. 272 pkt 3 ustawy Ordynacja podatkowa, które udokumentowano sporządzeniem adnotacji służbowej. Wg *Objaśnień do sprawozdania o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe MF-9Ps* przewidywane ustalenia z czynności sprawdzających, które następnie przekazano do kontroli podatkowej należało wykazać w odpowiedniej kolumnie „liczba” bez wskazania kwoty ustaleń.

- b) Przypadek nieudokumentowania wezwania podatnika (rozmowa telefoniczna) o przesłanie dokumentów⁶⁴, co było niezgodne ze *Standardami dotyczącymi wyjaśnień i wezwań*.
- c) Przypadek wezwania podatnika do złożenia deklaracji VAT-7, pomimo, że podmiot po przeprowadzonej kontroli złożył brakujące deklaracje. Wyjaśniono, że przyczyną był brak ponownej weryfikacji danych z systemu przez pracownika sporządzającego wezwanie, bezpośrednio przed jego przygotowaniem.⁶⁵

Podsumowując, pozytywnie należy ocenić trafność typowania do kontroli w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu. Zakładana wartość miernika (33) została wykonana. Stosunek kontroli pozytywnych do kontroli ogółem również kształtował się na prawidłowym poziomie. W badanej próbie kontrole negatywne lub bez ustaleń finansowych najczęściej dotyczyły weryfikacji zwrotów VAT. W części przypadków istniały przesłanki do wytypowania podmiotu do kontroli, natomiast w jej toku ujawniano okoliczności nieznane w chwili dokonywania analizy. Tym niemniej, stwierdzono przypadek kontroli nieefektywnej z powodu zmiany okresu objętego kontrolą przez komórkę SKP (po akceptacji Naczelnika urzędu), w stosunku do proponowanego przez SKA3. Poprawy wymaga prowadzenie analiz z wykorzystaniem wszelkich dostępnych narzędzi. Analizy powinny być kompletne i rzetelne. Braki stwierdzono w 25% badanych analiz. Natomiast w 75% badanych spraw, analizy prowadzone w kontrolowanej jednostce były prawidłowe, co oceniono pozytywnie.

Pozytywnie oceniono również akceptację wniosków o kontrolę. Dodatkowo należy zwrócić uwagę na przekazywanie informacji zwrotnych do komórki SKA3 z SKP po zakończonej kontroli podatkowej. Należy zastanowić się nad przekazywaniem informacji zwrotnych po wszystkich kontrolach (nie tylko pozytywnych), w celu umożliwienia analizy przyczyn nietrafnego typowania do kontroli podatkowej. Jednocześnie kontrolujący powinni przekazywać

⁶⁴ Nr postępowania kontrolnego 45817.

⁶⁵ BA 345019/2019.

po kontrolach również inne istotne informacje o podmiotach, które mogą mieć wpływ na prowadzone analizy.

Stwierdzono odstępstwa od regulacji wewnętrznej procedury postępowania nr 8/2017 z 23 października 2017 r. w sprawie ustalenia czynności związanych z typowaniem podmiotów do kontroli i planowaniem kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu, natomiast nie spowodowały one negatywnych następstw dla jednostki. Błędy wynikały najczęściej z omyłek.

II. Prawdliwość prowadzenia kontroli podatkowej

Zagadnienie zweryfikowano na podstawie 16 z 131 kontroli podatkowych zakończonych w 2019 r. tj. 12,21% populacji (dobór próby z zastosowaniem niestatystycznych metod doboru próby do kontroli).

Ponadto weryfikacją objęto anulowania postępowań kontrolnych w podsystemie KONTROLA (kontrole planowe). Sprawdzono 6 z 15 anulowanych postępowań kontrolnych.

1. Organizacja pracy w zakresie prowadzenia kontroli podatkowej

W kontrolowanym okresie Urząd działał w oparciu o:

- Regulamin organizacyjny Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu stanowiący załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 32/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 13 marca 2018 r.
- Regulamin organizacyjny Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu stanowiący załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 133/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 24 października 2019 r. (wszedł w życie 12 listopada 2019 r.).

Na podstawie treści ww. regulaminów ustalono, że prowadzenie kontroli podatkowej należało do zadań Działu Kontroli Podatkowej (dalej także SKP).

Działem Kontroli Podatkowej w kontrolowanym okresie kierował Bezpośredni nadzór nad kontrolowanym zagadnieniem (Pion Kontroli) sprawował Zastępca NPUS w Poznaniu Wojciech Rajca.

W czasie nieobecności kierownika Działu Kontroli Podatkowej zastępstwo sprawował wyznaczony przez NPUS w Poznaniu pracownik SKP.

W okresie objętym badaniem obowiązywała Wewnętrzna procedura postępowania nr 9/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2017 r. w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej przez pracowników Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu. Procedurą określono sposób realizacji procesu kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu.

W 2019 r. w komórce SKP zatrudnionych było 15 pracowników. W przypadku 3 pracowników stwierdzono absencję powyżej 1 miesiąca (2 osoby 8 miesięcy i 1 osoba 4 miesiące), która w istotny sposób wpływała na działanie komórki. Faktycznie zadania w komórce realizowało jednocześnie od 12 do 14 pracowników.

Zbadano posiadane uprawnienia do systemów informatycznych pracowników komórki SKP (15 pracowników wraz z kierownikiem). Badanie przeprowadzono na podstawie wydruków raportu z POLTAXPLUS – Raport 10 – Raport o uprawnieniach i rolach użytkowników oraz wykazów uprawnień użytkownika w aplikacjach z programu Q-Asystent (stan na 31 grudnia 2019 r.).⁶⁶

Osoby zatrudnione w komórce SKP posiadały (w różnym zakresie) uprawnienia do systemu POLTAXPLUS, a także do innych aplikacji niezbędnych do realizacji zadań (Q-Asystent, e-ORUS, SZD, WRO-SYSTEM, BPS, ePUAP, CZM, EWIDENCJE US, ZISAR II, EWIKON, SYSTEMY INFORMATYCZNE SŁUŻBY CELNEJ, JPK_LUNETKA, KARTA2, Zwrot VAT dla podróżnych TAX FREE). Nadane uprawnienia były adekwatne do realizowanych zadań.

Na podstawie raportu 10 – raport o uprawnieniach i rolach użytkowników stwierdzono, że w przypadku 1 pracownika nie wprowadzono daty obowiązywania nadanych uprawnień do POLTAXPLUS. Wyjaśnienia w tym zakresie złożyła 28 stycznia 2021 r. Izabella Pawlewicz (obecnie kierująca Działem SKP). Wynika z nich, że pracownik 27 kwietnia 2020 r. przeszedł na emeryturę. W związku z tym, Kierownik Działu Kontroli Podatkowej niezwłocznie sporządził wniosek nr 3023-SKP.013.4.2020 o odebranie uprawnień do aplikacji komputerowej - wniosek sporządzono w aplikacji Q-Asystent. Konto domenowe pracownika (również w POLTAX PLUS) zostało wyłączone. Wyłączenie konta w domenie, uniemożliwia zalogowanie się do systemu i wykonywanie czynności przez użytkownika. Pomimo wyłączenia konta domenowego, uprawnienia do aplikacji POLTAX PLUS nie miały daty zakończenia. Złożony 28 stycznia 2021 r. wniosek o „Usuwanie kont” dotyczący przedmiotowych uprawnień został zatwierdzony, a uprawnienia odebrane.

Wyłączenie konta domenowego powodowało brak możliwości pracy w systemach informatycznych, stąd nie wywołało negatywnych skutków dla urzędu.

Pracownikom Działu SKP zbędnie nadano uprawnienie KONCZYT, które zgodnie z Podręcznikiem użytkownika aplikacji POLTAX – KONTROLA należy nadawać tylko „ważnym” pracownikom pełniącym funkcje zarządzające i kontrolne nad pracą w podsystemie KONTROLA (np. naczelnik). Osoby pozostałe pracujące w podsystemie KONTROLA (z uprawnieniami w zależności od obsługiwanych przez nie funkcji) posiadają automatycznie uprawnienia

⁶⁶ Szczegółową weryfikacją nie objęto uprawnień do programu WRO-System z uwagi na przeprowadzoną kontrolę w 2019 r. w zakresie Wykorzystania plików JPK oraz narzędzi informatycznych (ACL, Weryfikator, WRO-System) w czynnościach sprawdzających i kontrolach podatkowych oraz ewidencjonowania ich wyników w systemach informatycznych. W toku kontroli stwierdzono nieprawidłowe nadawania uprawnień do WRO-System i skierowano odpowiednie zalecenia (wystąpienie pokontrolne z 8 października 2019 r. sprawa 3001-IWW1.0921.40.2018.6, UNP 3001-19-097559).

do czytania niezbędnych dla nich informacji. Powyższe nie spowodowało negatywnych następstw, bowiem pracownicy nie mieli dostępu do innych informacji, czynności, niż wynikające z nadanych im pozostałych uprawnień m.in. KONPRAC, KONUPOW.

Kontrole podatkowe realizowane były w oparciu o plan kontroli. Do realizacji w 2019 r. zaplanowano 94 kontrole. Ponadto prowadzono kontrole ad hoc (głównie w zakresie weryfikacji zwrotu VAT). W 2019 r. wszczynano i prowadzono także kontrole niezrealizowane w poprzednich latach. W 2019 r. zakończono 131 kontroli podatkowych. Nie odnotowano w systemie kontroli podatkowych zawieszonych lub umorzonych w 2019 r.

Poszczególne kontrole do realizacji przydziałał pracownikom kierownik komórki SKP. Stwierdzono, że pracownicy w podobnym stopniu byli obciążeni pracą.

W przypadku kontroli planowych w oparciu o wskazanie do kontroli z planu, tworzono niezwłocznie postępowanie kontrolne w podsystemie KONTROLA. Utworzono 94 postępowania kontrolne planowe (co odpowiada ilości kontroli zaplanowanych do realizacji), z których następnie anulowano 15 tj. 16%. Przyczyny anulowania ustalono na podstawie próby 6 postępowań.

Na podstawie okazanej dokumentacji oraz udzielonych wyjaśnień⁶⁷, stwierdzono, że w 5 przypadkach podjęta decyzja o odstąpieniu od przeprowadzenia kontroli miała uzasadnienie:

- a) Ponowna analiza po 2 miesiącach od utworzenia postępowania kontrolnego. Przed realizacją kontroli z planu w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, przeprowadzono kontrolę w podatku VAT za 2 okresy rozliczeniowe, zakończoną wynikiem negatywnym – w tym przypadku odstąpiono od realizacji kontroli na rzecz prowadzenia monitoringu podmiotu.⁶⁸
- b) Ponowna analiza po roku od utworzenia postępowania kontrolnego. Odstąpiono od kontroli ze względu na brak spodziewanego efektu finansowego, przy jednoczesnym braku kontaktu z podatnikiem i zawieszeniu działalności. Podmiot zawiesił działalność gospodarczą, został także wykreślony z VAT.⁶⁹
- c) Przed rozpoczęciem kontroli podatkowej kontrolujący przeprowadzili czynności sprawdzające, ustalono, że podatnik świadczy usługi objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT. Wskutek przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnik złożył deklaracje VAT-7K oraz VAT-27. Cel kontroli został osiągnięty w ramach przeprowadzonych czynności sprawdzających. Protokół z czynności sprawdzających zawiera **nieprawidłową** podstawę prawną (art. 274c ustawy Ordynacja podatkowa zamiast art. 272) – wyjaśniono, że przyczyną była pomyłka

⁶⁷ Wyjaśnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 28 października 2020 r. 3023-SWW.092.2.2020 BA 261018/2020.

⁶⁸ Postępowanie kontrolne nr 10391.

⁶⁹ Postępowanie kontrolne nr 10434.

kontrolujących. Ponadto w aktach sprawy znajdują się wystawione upoważnienia do kontroli, które nie zostały wprowadzone do obrotu prawnego. Upoważnienia zostały anulowane w podsystemie KONTROLA. W wyjaśnieniu Naczelnik powołał się na brak na upoważnieniu pola do jego anulowania. Podsystem KONTROLA powinien oddawać stan faktyczny. W tej sprawie niewystarczające było anulowanie upoważnienia w systemie informatycznym. Należało także odzwierciedlić unieważnienie upoważnienia na jego papierowej wersji np. poprzez przekreślenie i dokonanie na nim stosownej adnotacji.⁷⁰

- d) Ponowna analiza po roku od utworzenia postępowania kontrolnego. Odstąpiono od kontroli z uwagi na brak kontaktu z podatnikiem, brak prowadzenia działalności pod zgłoszonymi adresami, brak kontaktu z zarządem spółki i inne wskazane we wniosku o wycofanie podmiotu z planu kontroli, przyczyny.⁷¹
- e) Ponowna analiza po 3 miesiącach od utworzenia postępowania kontrolnego. Podmiot wytypowany do kontroli w związku z niewywiązywaniem się z obowiązków płatnika. Po ujęciu podmiotu w planie, złożył wnioski o przeksięgowanie zwrotów VAT na PIT (płatnik).⁷²

Należy zauważyć, że w powyższych sprawach istniały w chwili sporządzania wniosku o kontrolę przesłanki do jej przeprowadzenia (typowanie było właściwe).

We wszystkich sprawach decyzję o odstąpieniu od realizacji kontroli z planu akceptował Naczelnik lub Zastępca Naczelnika (w przypadku nieobecności Naczelnika).

W 1 przypadku⁷³ na podstawie okazanej dokumentacji, danych z systemów informatycznych oraz sieci Internet i złożonych wyjaśnień, stwierdzono, że niezasadnie odstąpiono od kontroli podatkowej.

Propozycję odstąpienia do kontroli podatkowej zaakceptował wstępnie Zastępca Naczelnika odpowiedzialny za Pion Kontroli, jednocześnie podjął decyzję o wniosku o przeprowadzenie czynności sprawdzających w komórce SKA1, a po wykonaniu czynności miała nastąpić analiza połączona z monitoringiem rozliczeń podatnika. Powyższe zatwierdził Naczelnik urzędu. Kontrola miała dotyczyć weryfikacji straty za lata 2016 – 2017.

Powołane w uzasadnieniu wniosku o wycofanie podmiotu z planu kontroli argumenty, stanowią podstawę do wszczęcia kontroli podatkowej, a nie do odstąpienia od niej. W ciągu 10lat prowadzenia działalności podatnik dochód wykazał tylko w 2 latach. W pozostałych okresach wykazywał straty, które ogółem wyniosły ponad 450.000 zł. U podmiotu nie przeprowadzono kontroli podatkowych. W podatku VAT stosunek pozostałych nabyć do sprzedaży kształtował się na niekorzystnym poziomie, przy czym zmniejszył się od roku, w którym podatnik rozpoczął

⁷⁰ Postępowanie kontrolne nr 10432.

⁷¹ Postępowanie kontrolne nr 51641.

⁷² Postępowanie kontrolne nr 51319.

⁷³ Postępowanie kontrolne nr 10393.

składanie plików JPK_VAT. W deklaracjach VAT wykazywał wyłącznie kwoty do przeniesienia na następne okresy (w kolejnych okresach ulegały one zwiększeniu o kilka tysięcy), a nadwyżka kumulowana jest od 2012 r., co w sytuacji konieczności finansowania straty jest działaniem nieracjonalnym. Ponadto istnieje ryzyko niewykazywania całości sprzedaży usług, co potwierdza informacja sygnałna, będąca bezpośrednią przyczyną wytypowania podmiotu do kontroli. Szczególnie wysokie ryzyko istnieje w przypadku świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Reasumując – powyższe wskazuje na prawidłową analizę w komórce SKA3 i zasadne ujęcie podmiotu w planie kontroli na I kw. 2019 r. Natomiast odstąpienie od realizacji kontroli było niezasadne. W tej kwestii wyjaśnienia złożył Naczelnik kontrolowanej jednostki, który zaznaczył, że informacja sygnałna była nieprecyzyjna w zakresie czasokresu, w którym miało dojść do naruszenia obowiązków podatkowych przez podatnika, a w chwili sporządzania wniosku o odstąpienie od kontroli nie było jeszcze znane rozliczenie za 2018 r.

W tej sprawie należy dodać, że przeprowadzono czynności sprawdzające. Dokumentacja od podatnika wpłynęła po roku od podjętej decyzji o przeprowadzeniu czynności. Natomiast protokół z czynności sprawdzających spisano po 8 miesiącach od ich otrzymania przez Organ (tj. 13 sierpnia 2020 r.). Jako przyczynę wskazano oddelegowanie pracownika do innych zadań, a także trwający stan epidemii.

Podkreślenia wymaga długotrwałe prowadzenie czynności w tej sprawie. W sytuacji podjęcia decyzji o przeprowadzeniu kontroli podatkowej, należy uwzględnić czas potrzebny do jej przeprowadzenia, a następnie ewentualnego przeprowadzenia postępowania podatkowego (ewentualne ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego).⁷⁴ Nieuzasadnione odstąpienie od kontroli stanowi **uchybiecie**.

Zagadnienie prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowej zweryfikowano na podstawie 16 z 131 kontroli podatkowych zakończonych w 2019 r. tj. 12,21% populacji (dobór próby z zastosowaniem niestatystycznych metod doboru próby do kontroli).

2. Zawiadamianie przedsiębiorcy/kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej

Ogółem kontrolowanych poinformowano o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w 3 na 131 zakończonych kontroli podatkowych w 2019 r.⁷⁵

W badanej próbie w 1 przypadku na 16 kontrolowanego zawiadomiono o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Zawiadomienie sporządzone zostało na prawidłowym wzorze. Podatnik wyraził zgodę na wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od zawiadomienia.

⁷⁴ Postępowanie kontrolne nr 10393.

⁷⁵ Na podstawie raportu R_KON_PK_ZWK - wykaz kontroli, o których podatnik został wcześniej poinformowany.

W 15 przypadkach na 16 badanych kontrolowanego po wszczęciu kontroli poinformowano pisemnie o przyczynie braku zawiadomienia, zgodnie z art. 282c § 3 ustawy Ordynacja podatkowa. Uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia było umieszczane także w protokole kontroli.

Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz informacje o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej podpisał z upoważnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu kierownik Działu Kontroli Podatkowej, posiadający stosowne upoważnienie do tych czynności.

Stwierdzono następujące błędy w treści informacji o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:

1. W piśmie podano błędną datę wystawienia upoważnienia⁷⁶.
2. Adresatem pisma był kontrolowany, natomiast w treści pisma powołano nieprawidłowo dane innego podmiotu⁷⁷
3. Powołano 1 z 2 przesłanek braku zawiadomienia przedsiębiorcy o planowanej kontroli (pominięto art. 282c § 1 pkt 2 lit. b ustawy Ordynacja podatkowa – tj. organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji).⁷⁸
4. Pismo zawiera błąd dotyczący numeru upoważnienia do kontroli.⁷⁹

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu jako przyczyny powstania błędów wskazał przeoczenie i nieumyślne błędy kontrolujących.

Podsumowując, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu prawidłowo stosował przepisy dotyczące zawiadamiania kontrolowanego/przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Stwierdzone błędy powstały wskutek braku należytej staranności ze strony osób sporządzających pisma, ale także z powodu niedostatecznego nadzoru przez podpisującego dokumenty kierownika SKP.

3. Dokumentowanie przebiegu kontroli podatkowej

Dla każdej z 16 weryfikowanych kontroli podatkowych w aplikacji Biblioteka Akt założono sprawę. Po zakończeniu kontroli wprowadzano sposób załatwienia sprawy. W 5 przypadkach⁸⁰ stwierdzono błędy w zakresie odnotowania w BA: daty załatwienia sprawy, sposobu załatwienia sprawy, błędnego sposobu załatwienia sprawy. Przyczyną powstania błędów było przeoczenie

⁷⁶ Nr postępowania kontrolnego 101600.

⁷⁷ Nr postępowania kontrolnego 73792.

⁷⁸ Nr postępowania kontrolnego 10453.

⁷⁹ Nr postępowania kontrolnego 10387.

⁸⁰ Nr postępowania kontrolnego 84480, 73792, 50698, 10389, 10387.

lub nieumyślne błędy kontrolujących. W 1 przypadku⁸¹ stwierdzono wadliwy sposób opisanie sprawy (sprawa dotyczyła dwóch okresów rozliczeniowych, a wpisano jeden z nich).

Kontrole podatkowe przeprowadzone były na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu lub osobę zastępującą Naczelnika Urzędu. Kontrole prowadzone były w zespołach 2 lub 3 kontrolerów. W badanych sprawach organ przestrzegał przepisów prawa dotyczących właściwości miejscowej i rzeczowej. Prawidłowo wszczynano kontrole podatkowe. Upoważnienia do kontroli doręczano osobom do tego uprawnionym. W 15 przypadkach na 16 zakres kontroli nie wykraczał poza zakres wskazany w upoważnieniu do kontroli.

Kontrole podatkowe dokumentowano w protokołach kontroli generowanych z podsystemu KONTROLA. Wszystkie badane protokoły kontroli zawierały wymagane przepisami Ordynacji podatkowej pouczenia oraz zostały prawidłowo doręczone kontrolowanemu lub pełnomocnikowi (ogólnemu lub szczególnemu). Kontrolujący stosowali środki dowodowe przewidziane w ustawie Ordynacja podatkowa. W uzasadnionych przypadkach organ podatkowy wyłączał z akt kontroli dokumenty (poprzez anonimizację).

Co do zasady badane protokoły kontroli zawierały elementy określone w art. 290 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. W części spraw wystąpiły odstępstwa od stanu pożądanego (opis w dalszej części).

Na podstawie okazanej dokumentacji kontrolnej 16 spraw ustalono:

1. W 4 protokołach kontroli stwierdzono niepełną ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli (art. 290 § 2 pkt 6a ustawy Ordynacja podatkowa):
 - w 2 przypadkach brak powołania przepisów art. 103 ust. 1 ustawy o VAT (obliczenie i zapłata podatku), jako przyczynę podano przeoczenie,⁸² oraz błąd kontrolującego,⁸³
 - pominięto art. 29a ustawy o VAT (podstawa opodatkowania) – powołano wyłącznie art. 5 ust. 1 (przedmiot opodatkowania) i art. 19a ust.1 (moment powstania obowiązku),⁸⁴ przyczyną był błąd kontrolujących,
 - brak oceny prawnej w zakresie rozliczeń w podatku VAT,⁸⁵ przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących; wyjaśniono także, że powyższa nieprawidłowość wynika przede wszystkim z pośpiechu i nieuwagi, spowodowanych zaangażowaniem kontrolujących w jednoczesne prowadzenie kilku kontroli,

⁸¹ Nr postępowania kontrolnego 10375.

⁸² Nr postępowania kontrolnego 84480

⁸³ Nr postępowania kontrolnego 10429.

⁸⁴ Nr postępowania kontrolnego 50698.

⁸⁵ Nr postępowania kontrolnego 10389.

- brak oceny prawidłowości wykazanych kwot z PIT-11A w zeznaniu rocznym,⁸⁶ przyczyny – jak wyżej.
2. W 1 przypadku ustalenia zawarte w protokole kontroli⁸⁷ wykraczały poza zakres wskazany w imiennym upoważnieniu do kontroli. W protokole kontroli zapisano, że dokonano częściowej weryfikacji kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji w zakresie nabyć pozostałych za styczeń 2019 r. i luty 2019 r. Zakres kontroli na upoważnieniu obejmował luty i marzec 2019 r. Natomiast w protokole kontroli znajdują się ustalenia w zakresie nabyć ze stycznia 2019 r. (wskazano, czego dotyczyły nabycia i w jakiej kwocie zostały zadeklarowane). Ponadto kontrolą objęto plik JPK_VAT za styczeń 2019 r. (wszystkie pozycje).
Powyższe stanowi naruszenie art. 283 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa.
Złożono w tej kwestii wyjaśnienia – nie zmieniają one ustaleń kontroli. Przepis art. 283 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa ma charakter gwarancyjny dla kontrolowanego. Kontrola podatkowa nie może wyjść poza zakres kontroli określony w upoważnieniu. W badanej sprawie podatnik wykazał zwrot za marzec 2019 r., a nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w niej uwzględniona wynikała z deklaracji za luty 2019 r. Weryfikacja deklaracji za styczeń 2019 r. wymagałaby wskazania w upoważnieniu okresu kontroli od stycznia 2019 r.
 3. W protokole kontroli wpisano błędną datę wydania upoważnienia do kontroli⁸⁸. Przyczyną był brak aktualizacji przez kontrolujących danych na wygenerowanym z podsystemu KONTROLA protokole kontroli.
 4. W protokole kontroli wskazano nieprawidłową podstawę prawną niestosowania limitów czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy (tj. art. 55 ust. 2 pkt 6 ustawy Prawo przedsiębiorców zamiast art. 55 ust. 2 pkt 2 powołanej ustawy)⁸⁹. Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.
 5. Błąd w zakresie podania nr załącznika w protokole kontroli (jest nr 5 winno być nr 4), a także uporządkowania załączników do protokołu. Powyższe nieumyślne błędy pozostają bez wpływu na ustalenia kontroli podatkowej.⁹⁰
 6. Niepełny opis dokonanych ustaleń faktycznych w protokołach w zakresie m.in.:
 - a) rachunków bankowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej⁹¹
W 1 przypadku wyjaśniono, że zapis dotyczący weryfikacji rachunku bankowego w protokole przez nieuwagę pominięto. Wskazano również, że biorąc pod uwagę upływ czasu trudno jest jednoznacznie wskazać, czy dokonano weryfikacji wyciągu

⁸⁶ Nr postępowania kontrolnego 10389.

⁸⁷ Nr postępowania kontrolnego 45817.

⁸⁸ Nr postępowania kontrolnego 84480

⁸⁹ Nr postępowania kontrolnego 84480.

⁹⁰ Nr postępowania kontrolnego 73792.

⁹¹ Nr postępowania kontrolnego 84480, 83435, 46658, 10414, 10388.

rachunku bankowego. Kontrolujący, podnosili, że najprawdopodobniej rachunek został zweryfikowany. W odniesieniu do złożonych wyjaśnień: brak jednoznacznych dowodów na weryfikację rachunku bankowego w toku kontroli podatkowej.

W 1 przypadku wyjaśniono, że do kontroli nie pobrano wyciągu bankowego z rachunku bieżącego spółki, gdyż kontrolujący uznali, że potwierdzenie dokonania zapłaty (przelew) kwoty wynikającej z faktury oraz złożone oświadczenie o ujawnionym błędzie w złożonym JPK przez kontrahenta kontrolowanego wyczerpały temat kontroli i potwierdziły ustalenia dot. błędnego wykazania sprzedawcy w złożonym pliku JPK. W odniesieniu do powyższego – braki w zakresie weryfikacji rachunku bankowego mogą się przełożyć na dokonanie niewłaściwej oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli.

W 1 przypadku wyjaśniono, że kontrolujący każdorazowo badają temat związany z płatnością za usługi/towary, w tym dokonują również wglądu w historię rachunków bankowych. Odnosząc się do powyższego – wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli; w protokole kontroli brak potwierdzenia weryfikacji rachunków bankowych.

W 1 przypadku nie odniesiono się do tej kwestii w złożonym wyjaśnieniu.

W 1 przypadku w protokole kontroli brak informacji o weryfikacji rachunków bankowych (dwa rachunki z tego jeden zgłoszony w urzędzie, a drugi wskazany do wpłat na stronie internetowej kontrolowanej). Wyjaśniono, że historie rachunków bankowych są analizowane każdorazowo w toku kontroli podatkowej. Nie odniesiono się natomiast do braku opisu ustaleń faktycznych w tym zakresie w protokole kontroli. Podsumowując, należy podkreślić, że wszystkie czynności kontrolne powinny zostać udokumentowane. Jeżeli weryfikacją objęto informacje z rachunków bankowych to w protokole powinno to zostać odzwierciedlone.

- b) informacji o sposobach pozyskiwania klientów, o sposobach transportu zakupionych za granicą pojazdów,⁹²
- c) informacji dotyczących sprzedaży za pośrednictwem strony internetowej (sklepu internetowego),⁹³
- d) miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (tytuł prawny nieruchomości),⁹⁴
- e) miejsc zakupu towarów handlowych,⁹⁵
- f) informacji o rejestracji lub braku rejestracji pojazdów na terytorium RP,⁹⁶
- g) sposobu i szczegółów nawiązania współpracy z kontrahentem unijnym (występowało ryzyko – informacje ze SCAC),⁹⁷

⁹² Nr postępowania kontrolnego 46658.

⁹³ Nr postępowania kontrolnego 10414.

⁹⁴ Nr postępowania kontrolnego 46658.

⁹⁵ Nr postępowania kontrolnego 46658.

⁹⁶ Nr postępowania kontrolnego 46658.

⁹⁷ Nr postępowania kontrolnego 46658.

- h) wartości rynkowych sprzedawanych pojazdów,⁹⁸
- i) informacji o uiszczonej akcyzie,⁹⁹
- j) kwestii dotyczących przekazania gospodarstwa rolnego, rezygnacji ze statusu podatnika VAT czynnego i na rzecz statusu rolnika ryczałtowego (brak wyjaśnienia),¹⁰⁰
- k) nie podjęto prób przeprowadzenia dowodów z przesłuchania strony lub świadka (następcy prawnego),¹⁰¹
- l) informacji o wysokości zapłaconych składek ZUS,¹⁰²
- m) wartości wynikających z rejestrów VAT,¹⁰³
- n) nie dokonano oględzin gospodarstwa i maszyn rolniczych (kontrolę przeprowadzono w miejscu przechowywania dokumentacji rachunkowej).¹⁰⁴

Złożono wyjaśnienia w zakresie pkt b)-n):

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu w 1 sprawie¹⁰⁵ wyjaśnił, że źródłem kontroli była informacja przesłana przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu dot. VAT-marża dla pojazdów nabytych w ramach WNT, zgodnie z którą przeprowadzone zostały czynności analityczne ukierunkowane na identyfikację nieprawidłowości w stosowaniu przy dalszej odsprzedaży procedury VAT-marża dla pojazdów nabytych w ramach WNT. Czynności kontrolujących zgodnie z ww. pismem były skoncentrowane na ustaleniach w zakresie poprawności zadeklarowanych przez kontrolowanego nabyć towarów w ramach WNT oraz zbadaniu, czy zakupione pojazdy w ramach wewnątrzspółnotowych nabyć były wykorzystywane do dalszej odsprzedaży VAT-marża.

Odnosząc się do powyższego wyjaśnienia – zakres kontroli podatkowej został wskazany w imiennym upoważnieniu do kontroli i dotyczył prawidłowości rozliczeń z budżetem z tytułu podatku od towarów i usług. Była to kontrola właściwa i powinna objąć swoim zakresem wszystkie kwestie mające lub mogące mieć wpływ na rozliczenie podatku VAT. Zgodnie z przepisami ustawy Prawo przedsiębiorców organ kontroli nie przeprowadza kontroli, w przypadku gdy ma ona dotyczyć przedmiotu kontroli objętego uprzednio zakończoną kontrolą przeprowadzoną przez ten sam organ (art. 58 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców), co w praktyce stanowi zakaz powtórnych kontroli o tożsamym przedmiocie (poza wyjątkowymi sytuacjami wskazanymi w ust. 2 powołanego wcześniej przepisu). Ponadto w toku kontroli poza

⁹⁸ Nr postępowania kontrolnego 46658.

⁹⁹ Nr postępowania kontrolnego 46658.

¹⁰⁰ Nr postępowania kontrolnego 45817.

¹⁰¹ Nr postępowania kontrolnego 45817.

¹⁰² Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹⁰³ Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹⁰⁴ Nr postępowania kontrolnego 45817.

¹⁰⁵ Nr postępowania kontrolnego 46658.

badaniem dokumentacji źródłowej nie przeprowadzono żadnego dowodu (brak oględzin miejsca prowadzenia działalności, brak przeprowadzenia dowodów z przesłuchania świadka – nabywcy pojazdu w celu sprawdzenia faktycznej ceny sprzedaży samochodu (w przypadku obszaru ryzyka: motoryzacja – zaniżanie wartości sprzedanych pojazdów na fakturach na rzecz osób fizycznych jest najczęściej występującą nieprawidłowością)).

W kolejnej sprawie¹⁰⁶ Naczelnik poinformował, że w toku prowadzonej kontroli, organ podjął działania weryfikacyjne zmierzające do ustalenia stanu faktycznego sprawy, które w świetle przedstawionych dowodów pozwoliły zebrać materiał dowodowy, którego ocena prawna została zawarta w przedmiotowym protokole kontroli.

Odnośnie do powyższego:

Złożone wyjaśnienia nie odnoszą się do stwierdzonych braków w protokole kontroli. Jednocześnie należy podkreślić, że wcześniej Naczelnik w złożonych wyjaśnieniach informował, że prowadzenie czynności weryfikacyjnych „zza biurka” w tej sprawie nie było możliwe, gdyż pracownik nie byłby w stanie sprawdzić stanu posiadanego majątku podatnika, w tym objętego spisem z natury, czy nabytego towaru w marcu 2019 r. Z uwagi na powyższe, w ocenie organu podatkowego, zasadnym było wytypowanie podmiotu do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Z zapisów w protokole kontroli wynika natomiast, że w toku kontroli podatkowej ograniczono się do czynności, które można było przeprowadzić „zza biurka” tj. weryfikacji dokumentów źródłowych (faktur VAT i plików JPK_VAT) oraz pobrania od kontrolowanego pisemnego oświadczenia dot. następstwa prawnego i darowizny nieruchomości, przeznaczeniu zakupionych zwierząt. Poza tym oświadczeniem nie zgromadzono innych dowodów niż te, które były już w posiadaniu Organu od 28 maja 2019 r. Dodatkowo trwająca 2 dni kontrola przeprowadzona była w miejscu prowadzenia rachunkowości. Powyższe elementy wskazują na niepełne ustalenie stanu faktycznego w toku kontroli.

- o) transakcji z kontrahentami o wysokim poziomie ryzyka.¹⁰⁷

Naczelnik kontrolowanego urzędu wyjaśnił, że w toku kontroli, skoncentrowano się głównie na kwestii wyjaśnienia faktycznych dochodów uzyskiwanych z tytułu sprzedaży na Allegro. Zdaniem Naczelnika dokonane w toku kontroli ustalenia nie wskazywały na nieprawidłowości w zakresie rozliczeń transakcji z kontrahentami o wysokim ryzyku odnotowanym we WRO-SYSTEM, stąd kontrolujący odstąpili od dowodu w tym zakresie. W opinii Naczelnika, samo odnotowanie wysokiego ryzyka we WRO-SYSTEM nie przesądza o istnieniu nieprawidłowości, zaś ocena

¹⁰⁶ Nr postępowania kontrolnego 45817.

¹⁰⁷ Informacje o poziomie ryzyka pozyskano z modułu Skarbiec WRO-System.

sprawy oraz dobór środków dowodowych każdorazowo uzależniony powinien być od stanu faktycznego sprawy, wynikającego ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. W tym zakresie Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu nie zgadza się z ustaleniami dokonanymi w toku kontroli.

Stanowisko wobec powyższych wyjaśnień: W badanej sprawie braki dotyczyły dokładnego opisu/zweryfikowania transakcji z 4 kontrahentami kontrolowanego. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a organy podatkowe mają obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (działań zmierzających do urzeczywistnienia tego celu). Poziom ryzyka u kontrahentów kontrolowanego stanowił przesłankę do wnikliwej weryfikacji zawieranych transakcji. Od ich wyniku zależało dokonanie właściwej oceny prawnej sprawy¹⁰⁸ objętej zakresem kontroli.

p) dokumentu PIT-11A z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.¹⁰⁹

Wyjaśniono, że przez nieumyślny błąd, kontrolujący nie dopełnili obowiązku porównania zeznania rocznego za 2017 r. z dokumentem PIT-11A za 2017 r., co skutkowało nieprawidłowym opisem w protokole kontroli wartości przychodu z tego źródła. Ostatecznie podatnik zadeklarował prawidłową kwotę przychodu z zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w korekcie zeznania rocznego.

7. W 2 protokołach kontroli stwierdzono brak właściwego dokumentowania przerw w prowadzonej kontroli np.:

a) W 1 sprawie¹¹⁰ stwierdzono brak prowadzenia czynności kontrolnych w okresie od 6 lipca 2019 r. do 12 sierpnia 2019 r. Naczelnik wyjaśnił odnośnie do przerw w prowadzonych czynnościach, że kontrolujący we wskazanym okresie, równolegle prowadzili czynności dotyczące innych postępowań kontrolnych. Ponadto pełnomocnik kontrolowanego gromadził materiał związany z kontrolą oraz dokonywał korekt wynikających z ustaleń kontroli, które trwały ze względu na okres urlopowy oraz bieżące prace biura rachunkowego.

Odnosząc się do powyższego – z akt kontroli powinno wynikać, czym spowodowane były przerwy w prowadzonych czynnościach kontrolnych.

b) W 1 sprawie¹¹¹ stwierdzono brak prowadzenia czynności kontrolnych w okresie od 21 lutego 2019 r. do 4 marca 2019 r., od 6 marca 2019 r. do 18 kwietnia 2019 r., od 20 kwietnia 2019 r. do 5 lipca 2019 r. Z akt kontroli nie wynika, czym spowodowana była przerwa w prowadzonych czynnościach. Naczelnik wyjaśnił,

¹⁰⁸ Nr postępowania kontrolnego 10389.

¹⁰⁹ Nr postępowania kontrolnego 10389.

¹¹⁰ Nr postępowania kontrolnego 46658.

¹¹¹ Nr postępowania kontrolnego 10388.

że przerwy w czynnościach kontrolnych były spowodowane faktem, że w tym okresie równolegle były prowadzone czynności dotyczące innych postępowań kontrolnych i wykonywane inne czynności służbowe. Ponadto pełnomocnik kontrolowanego gromadził materiał związany z kontrolą oraz oczekiwano na kluczowe odpowiedzi z innych urzędów skarbowych dotyczące czynności przeprowadzonych u kontrahentów kontrolowanego, mających bezpośredni wpływ na ustalenia kontroli.

Odnosząc się do powyższego: zgodnie z art. 125 ustawy Ordynacja podatkowa organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko (...). Przerwy w czynnościach kontrolnych spowodowane koniecznością prowadzenia równolegle innych kontroli podatkowych wskazują na znaczne obciążenie pracą pracowników w Dziale Kontroli Podatkowej. Należy dodać, że w przypadku oczekiwania na dokumentację od kontrolowanego lub od innych organów, z protokołu kontroli powinno wynikać, czym spowodowane były poszczególne przerwy (dokumentowanie przebiegu kontroli).

8. Niewłaściwe określenie czasu przeprowadzenia kontroli (art. 290 § 2 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa). W protokole kontroli nie odzwierciedlono części dni których prowadzono czynności kontrolne (czynności sprawdzające, przygotowywanie wezwań).¹¹² Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.
9. Pomyłki pisarskie w protokole¹¹³ w zakresie daty zakupu – niezgodne ze spisem z natury, jak wyjaśniono wynikają z błędu kontrolującego.
10. W protokole kontroli¹¹⁴ w nieprawidłowej kwocie wskazano sumę podatku naliczonego z faktur odliczonych przez podatnika, które to nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji gospodarczych (wskutek tego błędnie wyliczono WUSZ i sporządzono nieprawidłową analizę pokontrolną). Wyjaśniono, że wystąpił błąd podczas sumowania powyższych kwot w programie Excel – nieumyślny błąd kontrolującego, co spowodowało błędne przeniesienie powyższej sumy do analizy pokontrolnej (metoda kopiuje i wkleja).
11. W protokole kontroli (oraz aktach kontroli) w 2 przypadkach¹¹⁵ brak odzwierciedlenia zgody lub wniosku przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 51 ust. 2 i 3 ustawy Prawo przedsiębiorcy¹¹⁶. W pierwszym przypadku ze złożonych wyjaśnień wynika,

¹¹² Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹¹³ Nr postępowania kontrolnego 45817.

¹¹⁴ Nr postępowania kontrolnego 10388.

¹¹⁵ Nr postępowania kontrolnego 10453, 10429.

¹¹⁶ Zgodnie z art. 51 ust. 2 ustawy Prawo przedsiębiorców za zgodą lub na wniosek przedsiębiorcy kontrolę przeprowadza się w miejscu przechowywania dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych, innym niż siedziba lub miejsce wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli. Natomiast zgodnie z art. 51 ust. 3 ww. ustawy za zgodą przedsiębiorcy kontrola lub poszczególne czynności kontrolne mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu kontroli, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli.

że kontrolę przeprowadzono w miejscach zaproponowanych przez prezesa zarządu spółki, co jednak nie zostało potwierdzone pisemnie i stanowi błąd kontrolujących. W drugim przypadku wyjaśniono, że formalny brak zgody/wniosku podatnika stanowi niedopatrzenie kontrolujących. Poinformowano, że w tej sprawie faktycznie podatnik w czasie kontroli nie prowadził już działalności gospodarczej i sam dostarczył dokumentację kontrolą do siedziby Naczelnika PUS w Poznaniu. Podmiot posiadał natomiast status przedsiębiorcy i należało wobec niego stosować przepisy ustawy Prawo przedsiębiorców.

12. Imienne upoważnienie do kontroli¹¹⁷ zostało nieprawidłowo wypełnione - w pozycji 30 nie zaznaczono trybu wszczęcia kontroli w poz. 1 tj. art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, zamiast tego wskazano wszczęcie w trybie art. 284 § 1 poprzez wpisanie daty doręczenia upoważnienia kontrolowanemu, zamiast wpisania faktycznej daty wszczęcia (kontrola podatkowa wszczęta w trybie art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa; zapisy w protokole kontroli dotyczące trybu i dat wszczęcia kontroli są prawidłowe). Przyczyną stwierdzonej nieprawidłowości był błąd kontrolującego.
13. Błędy w zakresie wezwań kierowanych w toku kontroli:
 - a) Wezwania sporządzone na podstawie art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa adresowano do spółki, bez wskazywania imienia i nazwiska osoby wzywanej. Stanowi to naruszenie art. 159 § 1 pkt 2 wyżej wymienionej ustawy.¹¹⁸ Wyjaśniono, że był to nieumyślny błąd kontrolujących.
 - b) Egzemplarz wezwania w aktach kontroli, do dostarczenia plików JPK_FA, nie zawiera podpisu kontrolującej, niezgodnie z art. 159 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.¹¹⁹ Przyczyną był nieumyślny błąd.
 - c) Wezwanie zawiera błąd w zakresie nr upoważnienia do kontroli i daty jego wystawienia.¹²⁰
 - d) W wezwaniu błędnie wskazano zakres kontroli.¹²¹
 - e) Wezwania do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej (...) ORD-HZ – nie zaadresowano do pełnomocnika wyznaczonego do doręczeń (art. 138g w związku z art. 145 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa), ale do drugiego pełnomocnika szczególnego działającego w tej sprawie (wysyłka ePUAP).¹²² Jako przyczynę wskazano błąd kontrolujących.
 - f) W 2 przypadkach wezwanie do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz

¹¹⁷ Nr postępowania kontrolnego 10429.

¹¹⁸ Nr postępowania kontrolnego 10414.

¹¹⁹ Nr postępowania kontrolnego 50698

¹²⁰ Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹²¹ Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹²² Nr postępowania kontrolnego 50698.

prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej (...) ORD-HZ podpisali kontrolujący. Zgodnie z art. 39 § 1 ustawy ordynacja podatkowa organ podatkowy wzywa kontrolowanego do złożenia wyżej wymienionego oświadczenia. Z okazanych dokumentów nie wynika, aby osoba podpisana na wezwaniu posiadała upoważnienie do podpisywania tego typu pism. W 1 przypadku kontrolowana jednostka nie odniosła się do tej kwestii.¹²³ Natomiast w drugim przypadku potwierdzono, że przedmiotowe wezwanie powinno być podpisane przez Naczelnika lub pracowników działających z jego upoważnienia wydanego na podstawie art. 143 ustawy Ordynacja podatkowa, a złożenie podpisu przez kontrolującego na wezwaniu było błędem kontrolującego.¹²⁴

- g) W 1 przypadku¹²⁵ do wezwania do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej (...) oprócz wzoru druku ORD-HZ dołączono także druk ORD-M (dotyczy zaświadczeń i składany jest na podstawie art. 306h § 2 ustawy Ordynacja podatkowa). Wyjaśniono, że przyczyną była pomyłka kontrolujących.

12. Kserokopie faktur (będących w posiadaniu kontrolowanego) stanowiące załączniki do protokołu kontroli nie zostały potwierdzone za zgodność z oryginałem.¹²⁶ Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.
13. W protokole kontroli dokonano wyliczenia wartości przychodu, kosztów uzyskania przychodu, dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz podatku 19%, opatrując to sformułowaniem „wg kontroli, ... wynosi ...”. Błędem jest dokonywanie tego typu wyliczeń w protokole kontroli. Powyższe skutkowało złożeniem zastrzeżeń w zakresie błędnie obliczonego podatku.¹²⁷
14. W protokole kontroli na stronie 1 nie wpisano daty powiadomienia kontrolowanego o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.¹²⁸
15. W sporządzanych w toku czynności kontrolnych protokołach stwierdzono niepełne (nieprecyzyjne) podstawy prawne:
- a) W protokole z zapoznania się z aktami sprawy przez pełnomocnika nie powołano w podstawie prawnej art. 178 ustawy Ordynacja podatkowa.¹²⁹ Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.

¹²³ Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹²⁴ Nr postępowania kontrolnego 10388.

¹²⁵ Nr postępowania kontrolnego 10388.

¹²⁶ Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹²⁷ Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹²⁸ Nr postępowania kontrolnego 10389.

¹²⁹ Nr postępowania kontrolnego 54652.

- b) W protokole przesłuchania świadka nie powołano jako podstawy prawnej art. 172 ustawy Ordynacja podatkowa.¹³⁰ Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.
- c) W protokole pobrania akt, ksiąg, dokumentów nie powołano art. 286 § 2 pkt 2 lit. a ustawy Ordynacja podatkowa.¹³¹ Protokół sporządzono na podstawie art. 172 § 1 i art. 286 § 2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa.¹³². Ze zgromadzonych akt wynika, że w badanym przypadku zachodziła przesłanka z art. 286 § 2 pkt 2 lit. a wyżej wymienionej ustawy. Jako przyczynę powołania niepełnej podstawy prawnej wskazano pomyłkę kontrolującego. Pobrane dokumenty nadal znajdują się w aktach kontroli, mimo że kontrola podatkowa zakończyła się w 2019 r. Wyjaśniono, że zamiarem kontrolujących było zabezpieczenie materiału dowodowego w związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa i nie miało się ono ograniczać do czasu trwania kontroli.
16. W 1 sprawie¹³³ w protokole kontroli zawarto informację, że limity czasu trwania kontroli wskazane w ustawie Prawo przedsiębiorców nie mają zastosowania do prowadzonej kontroli podatkowej. W badanym przypadku zwroty VAT objęte weryfikacją zostały zwrócone podatnikowi w toku kontroli podatkowej, po tym terminie do prowadzonej kontroli nie miały zastosowania przepisy art. 55 ust. 2 pkt 6 ustawy Prawo przedsiębiorców i była to kontrola limitowana. Naruszono przepis art. 55 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców. Przyczyną była niewłaściwa interpretacja przepisu art. 55 ust. 2 pkt 6 ustawy Prawo przedsiębiorców. Dodatkowo w badanym protokole brak informacji o wielkości przedsiębiorcy (mikroprzedsiębiorca, mały przedsiębiorca, średni przedsiębiorca, pozostali) oraz dniach roboczych kontrolowanego.
17. W 1 przypadku¹³⁴ stwierdzono przeprowadzenie dowodu z oględzin, bez pisemnego udokumentowania zawiadomienia kontrolowanego o przeprowadzeniu dowodu (niezgodnie z obowiązującą wewnętrzną procedurą postępowania nr 9/2017 – wzór zawiadomienia stanowił załącznik do procedury). Zawiadomienie kontrolowanego udokumentowano zapisem w protokole kontroli, a kontrolowany nie wniósł do niego zastrzeżeń, zatem nie kwestionował sposobu zawiadomienia. Kontrolowana jednostka potwierdziła, że kontrolowany nie został zawiadomiony pisemnie o terminie, miejscu przeprowadzenia oględzin, a pominięcie formy pisemnej nie było celowym działaniem kontrolującej. W badanej sprawie stwierdzone odstępstwo od stanu pożądanego nie

¹³⁰ Nr postępowania kontrolnego 54652.

¹³¹ Nr postępowania kontrolnego 10388.

¹³² Kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem akt, ksiąg i dokumentów: a) w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, b) gdy podatnik nie zapewnia kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia kontrolującemu samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.

¹³³ Nr postępowania kontrolnego 54652.

¹³⁴ Nr postępowania kontrolnego 10375.

wywołało negatywnych skutków.

18. Dokumentu ORD-HZ złożonego przez kontrolowanego nie wprowadzono do POLTAX PLUS.¹³⁵ Jako przyczynę wskazano przeoczenie kontrolującego.
19. W 1 przypadku¹³⁶ na upoważnieniu do kontroli zakres kontroli sformułowano w niejasny sposób tj. „Zasadność zwrotu podatku od towarów i usług za miesiąc grudzień 2018r. przed terminem dokonania tego zwrotu, z uwzględnieniem kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji wygenerowanej w okresie od 01.10.2018 r. Okres objęty kontrolą: 01.10.2018 – 31.12.2018”. W badanym przypadku słowo „wygenerowanej” jest niejasne i nie wiadomo, czy dotyczy to kwoty nadwyżki z deklaracji złożonych od 1 października 2018 r., czy kwoty nadwyżki wynikających z deklaracji za październik i listopad 2018 r. Zakres kontroli winien być sformułowany prosto i zwięźle. Powyższe nie spowodowało negatywnych następstw dla kontrolowanej jednostki, jednocześnie Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu wyjaśnił, że w celu doprecyzowania zakresu kontroli, w przypadku obecnie wystawianych upoważnień zakres kontroli będzie formułowany w sposób prosty i zwięzły.

Podsumowując, pozytywnie należy ocenić prawidłowość wszczynania i doręczania protokołu kontroli, przestrzegania właściwości przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu. Co do zasady protokoły kontroli sporządzane były prawidłowo, stwierdzone błędy dotyczyły w większości niewłaściwego (niepełnego) opisu ustaleń faktycznych (art. 290 § 2 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa) oraz oceny prawnej będącej przedmiotem kontroli (art. 290 § 2 pkt 6a ustawy Ordynacja podatkowa). Pisma w toku kontroli doręczano prawidłowo (stwierdzono tylko 1 przypadek nieprawidłowego doręczenia).

W 9 protokołach kontroli stwierdzono niewłaściwy opis stanu faktycznego, w szczególności pomijanie części dokonanych ustaleń, gdzie kontrolujący w wyjaśnieniu wskazywali, że dokonali określonych czynności, lecz brak ich odzwierciedlenia w protokole kontroli. Najczęściej brak opisu ustaleń dotyczących weryfikacji rachunków bankowych kontrolowanego (stwierdzono w 5 protokołach) lub innych istotnych dla ustalenia stanu faktycznego informacji (stwierdzono w 6 protokołach). Stwierdzono także 4 przypadki niepełnej oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli.

Pozostałe nieprawidłowości i uchybienia występowały w pojedynczych przypadkach.

Najczęstszą przyczyną nieprawidłowości były nieumyślne błędy (przeoczenie) kontrolujących, ale także koncentrowanie się w toku kontroli na niektórych aspektach prowadzonej przez kontrolowanych działalności gospodarczej. Błędy wynikały często z obciążenia pracą i prowadzenia jednocześnie kilku kontroli podatkowych, co sprzyja

¹³⁵ Nr postępowania kontrolnego 50698.

¹³⁶ Nr postępowania kontrolnego 101600.

powstawaniu tego typu błędów (występują mylne podliczenia, brak aktualizacji pól z wstępnie wygenerowanych protokołów z podsystemu KONTROLA, błędy typu kopiuj-wklej itp.).

4. Prowadzenie czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego

W toku kontroli podatkowych urząd skarbowy przeprowadzał czynności sprawdzające w toku kontroli podatkowej oraz występował o ich przeprowadzenie do innych organów podatkowych.

W badanej próbie w 4 na 16 kontroli prowadzono czynności sprawdzające u kontrahentów kontrolowanego prowadzących działalność gospodarczą, z tego w 2 kontrolach czynności sprawdzające u kontrahenta kontrolowanego w trybie art. 274c ustawy Ordynacja podatkowa zlecono w ramach pomocy prawnej organom podatkowym właściwym dla kontrahentów kontrolowanego, a w 2 kontrolach czynności sprawdzające w trybie art. 274c ustawy Ordynacja podatkowa przeprowadzono we własnym zakresie.

Dodatkowo w toku 1 kontroli podatkowej zwrócono się bezpośrednio do kontrahenta kontrolowanego o przekazanie informacji w trybie art. 82 § 1 pkt 1 i § 5 ustawy Ordynacja podatkowa.

Ponadto w toku 1 kontroli w celu wyjaśnienia sprawy zwrócono się do nabywców (osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej) o przekazanie informacji dotyczących nabytych towarów (pojazdy) – wezwania w trybie art. 155 w zw. z art. 292 ustawy Ordynacja podatkowa.

W 1 przypadku¹³⁷ wezwania w trybie art. 82 § 1 pkt 1 i § 5 ustawy Ordynacja podatkowa skierowane do kontrahenta kontrolowanego podpisały kontrolujące, które nie były do tego upoważnione. W złożonych wyjaśnieniach potwierdzono, że żądanie przekazania informacji w trybie art. 82 § 1 pkt 1 i § 5 ustawy Ordynacja podatkowa, które jako wydawane przez organ podatkowy, powinno być podpisywane przez Naczelnika Urzędu lub pracowników działających z jego upoważnienia, wydane na podstawie art. 143 ustawy Ordynacja podatkowa. Złożenie podpisu przez kontrolującego na wystosowanym piśmie z dnia 18 listopada 2019 r. było błędem kontrolujących.

W 3 przypadkach¹³⁸ wniosek o przeprowadzenie czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego skierowano do niewłaściwego naczelnika urzędu skarbowego. W 1 sprawie wyjaśniono, że przed wysłaniem wniosku o czynności sprawdzające kontrolujący sprawdzili

¹³⁷ Nr postępowania kontrolnego 83435.

¹³⁸ Nr postępowania kontrolnego 54652 (1 wezwanie), 10388 (2 wezwania).

wg adresu kontrahenta właściwy dla niego urząd skarbowy i na tej podstawie sporządzili pismo. W drugiej wyjaśniono, że właściwość miejscowa kontrahenta była sprawdzana przez kontrolujących w programie „Właściwość Miejscowa”, najprawdopodobniej dane znajdujące się w programie nie były aktualizowane, dlatego też pismo skierowano do niewłaściwego urzędu. W tych sprawach należało sprawdzić właściwość w aplikacji SeRCe i w oparciu o te informacje sporządzić pismo. Tego typu błędy wydłużają czas prowadzenia weryfikacji.

W 1 przypadku¹³⁹ do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla kontrahenta kontrolowanego skierowano wniosek w trybie m.in. art. 274c, art. 292 i art. 157 § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa o przeprowadzenie czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego, przesłuchanie w charakterze świadka kontrahenta kontrolowanego oraz dokonanie oględzin miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez kontrahenta kontrolowanego. Organ w ramach pomocy prawnej przeprowadził czynności sprawdzające oraz przesłuchał w charakterze świadka kontrahenta kontrolowanego (kontrolowany został o tym dowodzie zawiadomiony). Ponadto przeprowadzono oględziny miejsca wykonywania działalności gospodarczej kontrahenta kontrolowanego – zawiadamiając o tym kontrahenta (zawiadomienie na podstawie art. 289 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi na zlecenie Naczelnika PUS w Poznaniu – kontrahent na zawiadomieniu nie zaznaczył, czy wyraża zgodę na przeprowadzenie oględzin); oględziny udokumentowano protokołem sporządzonym na podstawie art. 172 w zw. z art. 292 i art. 286 § 1 pkt 3 ustawy Ordynacja podatkowa. Ze złożonych w tej sprawie wyjaśnień wynika, że oględziny przeprowadzali pracownicy Urzędu Skarbowego w (...) na wniosek Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, a kontrolujący nie mieli wpływu na to, że pracownicy innego organu podatkowego nie dokonali zawiadomienia strony o dacie i miejscu przeprowadzenia oględzin. Należy zauważyć, że protokół z oględzin jest dowodem w kontroli podatkowej tylko wówczas, gdy jest zgodny z prawem. W badanej sprawie przedmiotowy protokół z oględzin nie mógł stanowić dowodu w postępowaniu, ze względu na stwierdzone wady. Ponadto w tej sprawie należało rozważyć skierowanie wniosku o przeprowadzenie kontroli doraźnej u kontrahenta kontrolowanego, za czym przemawiał zakres zawnioskowanych czynności (weryfikacja dokumentacji, przesłuchanie, oględziny).

Stwierdzono błędy w zakresie wezwań kierowanych do kontrahentów kontrolowanego prowadzących działalność gospodarczą z żądaniem przedstawienia dokumentów:

- a) Wezwania¹⁴⁰ sporządzone na podstawie art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa adresowano do spółki, bez wskazywania imienia i nazwiska osoby wzywanej. Stanowi to naruszenie art. 159 § 1 pkt 2 wyżej wymienionej ustawy. Wyjaśniono, że oznaczając adresata pisma kontrolujący kierował się treścią art. 274c § 1 ustawy Ordynacja

¹³⁹ Nr postępowania kontrolnego 54652.

¹⁴⁰ Nr postępowania kontrolnego 10429 (1 wezwanie), 50698 (5 wezwań).

podatkowa, w którym mowa o żądaniu przedstawienia dokumentów przez kontrahenta. Brak wskazania imienia i nazwiska osoby reprezentującej spółkę w wezwaniu skierowanym do spółki, był nieumyślnym błędem kontrolujących.

- b) W 4 przypadkach¹⁴¹ wezwania nie zawierały klauzuli informacyjnej RODO. Naruszono art. 159 § 1b ustawy Ordynacja podatkowa. Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.
- c) W 5 przypadkach¹⁴² wezwania nie zawierały informacji o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania. Naruszono art. 159 § 1 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa. Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.
- d) W 5 przypadkach¹⁴³ wezwania podpisali kontrolujący. Wyjaśniono, w tej sprawie, że wszelkie wezwania do kontrahentów podatnika dokonywane w toku wszczętej kontroli podatkowej podpisywali kontrolujący, wskazani na upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli podatkowej.

W odniesieniu do tego wyjaśnienia, w innej badanej sprawie¹⁴⁴ wezwania do kontrahentów podpisał z upoważnienia Naczelnika kierownik działu, co stanowi odmienny sposób postępowania. Zgodnie z przepisem art. 274c § 1 organ podatkowy, w związku z m.in. kontrolą podatkową może zażądać od kontrahentów kontrolowanego prowadzących działalność gospodarczą dokumentów (w zakresie wskazanym w pkt 1 i 2 cytowanego przepisu). Zatem wezwanie powinno być podpisane przez Naczelnika lub pracowników działających z jego upoważnienia, wydanego na podstawie art. 143 ustawy Ordynacja podatkowa.

W 2 przypadkach¹⁴⁵ stwierdzono brak sporządzenia protokołu z czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego, czym naruszono art. 274c § 1a ustawy Ordynacja podatkowa. Wyjaśniono, że protokołu nie sporządzono przez nieuwagę kontrolującego, był to nieumyślny błąd kontrolującego.

W toku 1 kontroli¹⁴⁶ skierowano 11 wezwań do nabywców towarów (osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej) do przesłania kopii dokumentów. Wezwania skierowano na podstawie art. 155 § 1 w zw. z art. 292 ustawy Ordynacja podatkowa, nie powołano przepisu art. 286 § 1 pkt 5 cytowanej ustawy Ordynacja podatkowa, który uprawnia do zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą.

Powyższe wezwania zostały podpisane przez osobę do tego nieupoważnioną (kontrolujący). Z art. 155 § 1 wynika uprawnienie Organu od wezwania innych osób do złożenia wyjaśnień, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności, jeżeli jest to

¹⁴¹ Nr postępowania kontrolnego 50698 (4 wezwania),

¹⁴² Nr postępowania kontrolnego 50698 (5 wezwań),

¹⁴³ Nr postępowania kontrolnego 50698 (5 wezwań),

¹⁴⁴ Nr postępowania kontrolnego 10429.

¹⁴⁵ Nr postępowania kontrolnego 10429 (1 czynność sprawdzająca), 50698 (1 czynność sprawdzająca),

¹⁴⁶ Nr postępowania kontrolnego 10387.

niezbędne do wyjaśnienia stanu faktycznego. W złożonym wyjaśnieniu potwierdzono, że stanowi to błąd kontrolującego.

Ponadto wyżej wymienione wezwania zawierają nieprawidłowe pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 6 O.p.) tj. możliwości ukarania karą porządkową do kwoty 2800 zł z art. 262 ustawy Ordynacja podatkowa. Przepis ten ma zastosowanie do strony, pełnomocnika strony, świadka lub biegłego oraz osób wymienionych w art. 262 § 3 cyt. Ustawy. Nie dotyczył zatem badanych przypadków. Nieprawidłowości stwierdzono w 11 wezwaniach.

Stwierdzono błędy w zakresie ewidencjonowania czynności w podsystemie kontrola:

- a) Opóźnienia w ewidencjonowaniu pism po 1¹⁴⁷, 2¹⁴⁸ miesiącach od wystawienia.
- b) Brak ewidencjonowania pism (w tym otrzymanych odpowiedzi).¹⁴⁹
- c) Nie wprowadzono daty odbioru pisma (wezwania) przez kontrahenta kontrolowanego.¹⁵⁰

Przyczyną powyższego były nieumyślne błędy, obciążenie pracą,

W badanej próbie nie stwierdzono wystosowania ponagieł do innych organów. Brak także udokumentowanego monitorowania uzyskania wszystkich żądanych odpowiedzi. W zakresie czynności sprawdzających zleconych innemu organowi (o najdłuższym czasie udzielenia odpowiedzi tj. powyżej 3 miesięcy), wyjaśniono, że kontaktowano się z urzędem skarbowym telefonicznie (w okazanej dokumentacji nie stwierdzono udokumentowania tej czynności).

W badanej próbie wszystkie zlecone czynności sprawdzające zostały przeprowadzone i otrzymano stosowne odpowiedzi. Odpowiedzi otrzymano również w związku z pismem skierowanym w trybie art. 82 ustawy Ordynacja podatkowa, a także w odpowiedzi na wezwania w trybie art. 155 skierowane do nabywców towarów (odpowiedzi udzielono w 10 przypadkach, w 1 przypadku wzywany nie odebrał wezwania).

Podsumowując badane zagadnienie, w toku badanych kontroli podejmowano czynności mające na celu wyjaśnienie sprawy, poprzez prowadzenie czynności sprawdzających u kontrahentów kontrolowanego, a także kierowanie wezwań do nabywców towarów (osób fizycznych), oraz w 1 przypadku do żądania dokumentacji w trybie art. 82 ustawy Ordynacja podatkowa. Zwiększenia nadzoru wymaga prawidłowość sporządzania wezwań, w zakresie podstaw prawnych, obowiązkowych pouczeń, informacji wymaganych przepisem art. 159 ustawy

¹⁴⁷ Nr postępowania kontrolnego 83435,

¹⁴⁸ Nr postępowania kontrolnego 10429.

¹⁴⁹ Nr postępowania kontrolnego 83435,

¹⁵⁰ Nr postępowania kontrolnego 50698 (1 przypadek).

Ordynacja podatkowa, a także uregulowania zasad (upoważnień) do podpisywania tego typu pism. Należy bezwzględnie przestrzegać przepisu art. 274c § 1a ustawy Ordynacja podatkowa, czyli dokumentować przeprowadzone czynności sprawdzające u kontrahenta kontrolowanego protokołem. Ponadto należy zwrócić uwagę na konieczność sporządzania adnotacji w celu udokumentowania monitorowania stanu załatwienia sprawy w urzędach realizujących czynności sprawdzające w ramach pomocy prawnej. W uzasadnionych przypadkach należy wnioskować o przeprowadzenie doraźnej kontroli podatkowej u kontrahenta kontrolowanego, jeżeli uzasadnia to charakter sprawy.

5. Zawiadamianie kontrolowanego o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu do kontroli

W 13 na 16 badanych spraw kontrola została zakończona w terminie wskazanym w imiennym upoważnieniu do kontroli, zgodnie z art. 284b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu informowano kontrolowanego. W 3 sprawach wydano prawidłowe postanowienia o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, wskazując nowy termin jej zakończenia (konkretną datę). W 2 sprawach wydano po jednym postanowieniu, w 1 sprawie wydano 2 postanowienia. Postanowienia podpisał z upoważnienia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu kierownik Działu Kontroli Podatkowej oraz w 1 przypadku osoba zastępująca kierownika w czasie jego nieobecności, posiadająca prawidłowe upoważnienie. Wszystkie postanowienia zostały doręczone przed upływem terminu wynikającego z imiennego upoważnienia do kontroli lub w dniu upływu tego terminu, a w przypadku kolejnego zawiadomienia w przed upływem terminu wskazanego w uprzednim postanowieniu.

Na podstawie dokumentacji kontrolnej dokonano oceny prawidłowości wykorzystania przez kontrolujących czasu kontroli. W 3 przypadkach stwierdzono wystąpienie nieuzasadnionych przerw w toku czynności kontrolnych. W 1 sprawie¹⁵¹, w której wydano 2 zawiadomienia o niezakończeniu kontroli w terminie wynikającym z upoważnienia, stwierdzono brak prowadzenia czynności kontrolnych w okresie od 21 lutego 2019 r. do 4 marca 2019 r., od 6 marca 2019 r. do 18 kwietnia 2019 r., od 20 kwietnia 2019 r. do 5 lipca 2019 r. W 1 sprawie¹⁵², mimo że zakończyła się ona w terminie wynikającym z upoważnienia do kontroli, stwierdzono brak prowadzenia czynności kontrolnych w okresie od 6 lipca 2019 r. do 12 sierpnia 2019 r.

W tych sprawach przerwy w czynnościach spowodowane były równoległym prowadzeniem innych kontroli podatkowych oraz realizowaniem innych czynności służbowych.

¹⁵¹ Nr postępowania kontrolnego 10388.

¹⁵² Nr postępowania kontrolnego 46658.

Wskazywano, także na opóźnienia ze strony kontrolowanego (nie zostały udokumentowane w protokole kontroli).

W 1 przypadku¹⁵³ w postanowieniu wskazano, że przedłużenie kontroli wynikało z przedstawienia części dokumentacji w dniu 3 lipca 2019 r., a jednocześnie z zapisów postanowienia wynikało, że kontrolujący oczekują na pozostałe dokumenty. W okazanych aktach kontroli brak było informacji o trudności pozyskania dokumentów kontrolnych, brak również pisemnego wezwania do dostarczenia dokumentacji. Z analizy zapisów dotyczących czasu prowadzenia kontroli podatkowej wynikają nieuzasadnione przerwy w prowadzeniu czynności kontrolnych (od 3 do 23 dni pomiędzy poszczególnymi czynnościami). Ze złożonych w tej sprawie wyjaśnień wynika, że w toku kontroli były trudności w pozyskaniu dokumentów (reprezentujący kontrolowaną spółkę nie stawiał się w wymaganym terminie, telefonicznie zawiadamiał o braku kompletu dokumentów, ustalenie terminu spotkania zarówno z prezesem spółki, jak również z prowadzącym biuro rachunkowe było utrudnione). Dodatkowo kontrolę prowadzono w okresie urlopowym, co nasilało te trudności. W wyjaśnieniu potwierdzono, że kontrolujący nie opisywali w protokole kontroli trudności z dostępem do dokumentów spółki, nie wzywali także pisemnie do dostarczenia dokumentacji.

Powyższe stanowi błąd kontrolujących. Naruszono art. 290 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole. W takich sytuacjach należy przede wszystkim stosować uprawnienie żądania udostępnienia m.in. akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów, wynikające z art. 286 § 1 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa. Wezwanie powinno zawierać prawidłowe pouczenie umożliwiające zastosowanie środka dyscyplinującego kontrolowanego (art. 262 ustawy Ordynacja podatkowa). Brak takiego żądania mógł spowodować wydłużenie czasu trwania kontroli.

Przerwy w czynnościach kontrolnych powodowane koniecznością prowadzenia równoległe innych kontroli podatkowych wskazują na znaczne obciążenie pracą pracowników pracy w Dziale Kontroli Podatkowej. Ponadto w przypadku oczekiwania na dokumentację od kontrolowanego lub od innych organów, z protokołu kontroli powinno wynikać, czym spowodowane były poszczególne przerwy.

Podsumowując, 13 kontroli zakończono bez zbędnej zwłoki, co oceniono pozytywnie. Ponadto organ prawidłowo zawiadamiał o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu. W 3 przypadkach stwierdzono występowanie nieuzasadnionych przerw w prowadzonych czynnościach kontrolnych, które wynikały przede wszystkim z niewłaściwej organizacji pracy (prowadzenie jednocześnie wielu kontroli podatkowych oraz obciążenie innymi zadaniami). Poprawę wymaga dokumentowanie przebiegu kontroli

¹⁵³ Nr postępowania kontrolnego 10453.

w protokole kontroli. Należy też korzystać z uprawnień przysługujących kontrolującemu (art. 286 ustawy Ordynacja podatkowa), w szczególności kierować pisemne wezwania z właściwym pouczeniem do kontrolowanych, co powinno usprawnić przebieg kontroli.

6. Merytoryczna ocena zgromadzonego materiału dowodowego

W 10 kontrolach podatkowych na 16 badanych merytoryczna ocena zgromadzonego materiału dowodowego była właściwa.

W 6 przypadkach stwierdzono, że zgromadzony materiał nie był wystarczający do oceny badanego zagadnienia, nie wyjaśniono wszystkich istotnych zagadnień dotyczących zakresu kontroli i/lub dokonana ocena nie była prawidłowa z punktu widzenia przepisów prawa:

1) W toku kontroli¹⁵⁴ oparto się wyłącznie o dokumentację źródłową (pliki JPK_VAT, rejestry VAT, dokumenty źródłowe – faktury VAT, dowody sprzedaży z kas rejestrujących). Nie ustalono/wyjaśniono m.in. następujących kwestii:

- rachunku bankowego wskazanego przez kontrolowaną do zapłaty na fakturze,
- wyciągów z rachunku bankowego zgłoszonego przez kontrolowaną w toku prowadzonej kontroli podatkowej,
- sposobu pozyskiwania klientów, sposobu transportowania zakupionych towarów,
- miejsca prowadzenia działalności (ogłędzin miejsca prowadzenia działalności),
- współpracy z kontrahentem z innego kraju UE (brak przeprowadzonych dowodów z przesłuchania kontrolowanego),
- prawidłowości wykazywanych kwot na fakturach wystawianych na rzecz osób fizycznych (brak przeprowadzonych dowodów z przesłuchania świadka w tym zakresie).

W tej sprawie Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu złożył wyjaśnienia. Wskazano, że czynności kontrolujących były skoncentrowane na ustaleniach w zakresie poprawności zadeklarowanych przez kontrolowanego nabyć towarów w ramach WNT oraz zbadaniu, czy zakupione pojazdy w ramach wewnątrzspółnotowych nabyć były wykorzystywane do dalszej odsprzedaży VAT-marża. Wyjaśniono, że kontrolujący każdorazowo badają temat związany z płatnością za usługi/towary, w tym dokonują również dokonują wglądu w historię rachunków bankowych. W ocenie kontrolujących z PUS w Poznaniu ustalenia faktyczne dokonane w toku kontroli, opisane w protokole nie wymagały przeprowadzenia dodatkowych czynności. Ich przeprowadzenie znacznie wydłużyłoby postępowanie i jednocześnie nie wpłynęłoby wymiennie na wynik kontroli.

Stanowisko wobec złożonych wyjaśnień:

Każda czynność kontrolna powinna zostać opisana w protokole kontroli

¹⁵⁴ Nr postępowania kontrolnego 46658.

(dokumentowanie przebiegu kontroli). Skupienie się na jednym aspekcie prowadzonej działalności nie daje gwarancji, że dokonano prawidłowej oceny merytorycznej badanego zagadnienia. W tej sprawie oparcie się na dokumentacji źródłowej nie wyczerpało wątpliwości, co do prawidłowości deklarowania podstaw opodatkowania. Samo twierdzenie, że badano poszczególne kwestie, bez odzwierciedlenia tego w protokole kontroli, z uwagi na upływ czasu od zakończenia kontroli podatkowej, nie jest miarodajne.

- 2) W toku kontroli¹⁵⁵ nie wyjaśniono wszystkich istotnych kwestii dotyczących przekazania gospodarstwa rolnego, rezygnacji ze statusu podatnika VAT czynnego. Nie podjęto prób przeprowadzenia dowodów z przesłuchania strony, świadka, nie dokonano oględzin gospodarstwa rolnego i maszyn rolniczych.

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu złożył w tej sprawie wyjaśnienia.

Podnoszono, że dokonane w toku kontroli ustalenia nie budziły wątpliwości, a pełnomocnik podatnika wyraźnie oczekiwał wiążącego rozstrzygnięcia sprawy, które nie mogło nastąpić w trybie kontroli, lecz w toku prowadzonego postępowania podatkowego.

Stanowisko wobec złożonych wyjaśnień:

Złożone wyjaśnienia nie odnoszą się do stwierdzonych braków w zgromadzonym materiale. Z karty informacyjnej podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową wynika, że szczególnie naciskać należało na stan posiadanego majątku na dzień zakończenia działalności. Kontrolę przeprowadzono w miejscu prowadzenia rachunkowości. Nie przeprowadzono oględzin, nie przesłuchano świadków, nie podjęto próby przesłuchania strony oraz nie wyjaśniono istotnych kwestii dotyczących m.in. rezygnacji ze statusu podatnika VAT czynnego, statusu rolnika ryczałtowego. Przeprowadzenie tych dowodów mogłoby przyczynić się do właściwego ustalenia stanu faktycznego. Brak prawidłowo zgromadzonego materiału dowodowego spowodował, że dokonano nieprawidłowej oceny prawnej sprawy (art. 290 § 2 pkt 6a ustawy Ordynacja podatkowa). Powyższe potwierdza przeprowadzone postępowanie podatkowe zakończone jego umorzeniem (decyzja z 15 lipca 2020 r.).

- 3) W toku kontroli podatkowej¹⁵⁶ w niepełny sposób dokonano ustaleń w zakresie zamówień (zarówno ze strony internetowej, jak i z programu produkcyjnego spółki), w tym dokonywanych płatności. Z zapisów w protokole kontroli nie wynika, aby przedmiotem weryfikacji były wyciągi bankowe kontrolowanego. W protokole wymieniono posiadane przez podmiot rachunki bankowe w kontekście weryfikacji danych rejestracyjnych. Ze strony internetowej kontrolowanego (sklep internetowy) wynika, że w przypadku złożenia zamówienia wymagana jest wpłata zaliczki w wys. 50% wartości zamówienia – w toku kontroli należało zweryfikować, czy wszystkie wpłacone zaliczki/zadatki zostały zadeklarowane

¹⁵⁵ Nr postępowania kontrolnego 45817.

¹⁵⁶ Nr postępowania kontrolnego 10414.

i opodatkowane. Ponadto w toku kontroli nie zweryfikowano informacji przekazanych przez sygnalistę. Wyjaśniono, że zakres kontroli wykluczał możliwość wglądu kontrolujących w autorskie programy produkcyjne spółki, dodatkowo kontrolujący wskazywali na brak przeszkolenia w tym zakresie. Podnoszono natomiast, że kontrolujący wnikliwie zbadali całą dokumentację źródłową za kontrolowany okres, żądali dodatkowych wyjaśnień i dokonali wizji miejsca prowadzenia działalności. Dodano także, że w dniu wszczęcia kontroli podatkowej prezes zarządu spółki poinformował kontrolujących, że kontrola podatkowa w spółce jest kolejną kontrolą spowodowaną przez zwolnionego pracownika, czego potwierdzeniem były wpisy w książce kontroli innych instytucji.

Stanowisko wobec złożonych wyjaśnień:

Każda czynność kontrolna powinna zostać opisana w protokole kontroli (dokumentowanie przebiegu kontroli). W złożonych wyjaśnieniach nie odniesiono się do braku ustaleń dotyczących sklepu internetowego oraz wyjaśnienia kwestii zawartych w informacji sygnalnej. Fakt, że jest to kolejna kontrola w firmie po zwolnieniu pracownika, nie wpływa na konieczność dokładnego ustalenia stanu faktycznego w toku kontroli podatkowej. Oparcie się w tym przypadku na dokumentacji źródłowej i wyjaśnieniach nie wyczerpało wątpliwości, co do prawidłowości deklarowania podstaw opodatkowania. Zgodnie z art. 180 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Nie zwrócono się do kontrolowanej spółki o okazanie wydruków zamówień z systemu informatycznego wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej (zarówno zamówienia zrealizowane, jak i złożone w kontrolowanym okresie). Były to dokumenty związane z działalnością gospodarczą podmiotu kontrolowanego, były w jego posiadaniu i miały związek z przedmiotem kontroli. Weryfikacji można było dokonać np. zestawiając dane z zamówień, wyciągów bankowych, płatności (w protokole brak informacji o sposobach uiszczania należności przez klientów), danych z kasy rejestrującej, oraz jeżeli w firmie obsługiwano płatności bezgotówkowe – z terminala płatniczego. Do powyższych braków w złożonych wyjaśnieniach nie odniesiono się.

Należy jednak wskazać, że w pozostałym zakresie w toku przedmiotowej kontroli podatkowej dokonano właściwych ustaleń, a ocena skontrolowanych zagadnień jest prawidłowa z punktu widzenia przepisów prawa.

- 4) W toku kontroli podatkowej¹⁵⁷ nie wyjaśniono wszystkich istotnych zagadnień dotyczących zakresu kontroli. M.in. nie wyjaśniono dokładnie transakcji z 4 kontrahentami odnotowanymi jako podmioty o wysokim ryzyku (dane z WRO-System). W toku kontroli nie wnioskowano o przeprowadzenie czynności sprawdzających, brak szczegółowych ustaleń dotyczących

¹⁵⁷ Nr postępowania kontrolnego 10389.

zawieranych transakcji – oparto się wyłącznie o faktury VAT, rejestry VAT, wyciągi bankowe i oświadczenie kontrolowanego, które nie zostało zweryfikowane. Nie wezwano kontrolowanego na przesłuchanie. Transakcje z podmiotami z uwagi na przypisany wysoki poziom ryzyka we WRO-System oraz wpis do BPS winny być przedmiotem wnikliwej weryfikacji. Kontrola dokonana w oparciu o wyżej wymienione dokumenty – była niewystarczająca. Charakter działalności prowadzonej przez kontrolowanego wymagał specjalistycznej wiedzy. Nie ustalono, czy i ewentualnie skąd kontrolowany taką wiedzę posiadał. Należało przy tym uwzględnić rodzaj towaru handlowego tj. głównie tzw. koparki bitcoinów. Także złożone wyjaśnienia w zakresie prowadzonej sprzedaży z firmą (...) były niewiarygodne, w zakresie sposobu nawiązania kontaktu i transportu towarów. Nie wyjaśniono źródeł finansowania zakupu towarów handlowych przez kontrolowanego. Działania kontrolujących w celu dokładnego ustalenia stanu faktycznego były niewystarczające.

Przez nieumyślny błąd, kontrolujący nie dopełnili obowiązku porównania zeznania rocznego za 2017 r. z dokumentem PIT-11A z ZUS za 2017 r., co skutkowało nieprawidłowym opisem w protokole kontroli wartości przychodu z tego źródła. Podatnik nieprawidłowo zadeklarował kwotę przychodu umniejszoną o wartość pobranej zaliczki. Ostatecznie w korekcie zeznania PIT-36 podatnik zadeklarował prawidłową kwotę przychodu z zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, zatem stwierdzony brak wywołał skutek w postaci nieprawidłowej oceny prawnej w protokole, nieprawidłowego sporządzenia analizy pokontrolnej i wprowadzenia nieprawidłowych wartości do modułu KONTROLA. Nie wywołał natomiast skutku finansowego.

Złożone przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu wyjaśnienia nie wniosły nowych informacji do sprawy.

Stanowisko wobec złożonych wyjaśnień:

Nie wyjaśniono, jakie ustalenia wskazywały na brak nieprawidłowości w kwestii kilkumilionowych transakcji z kontrahentami. Celem kontroli jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa. Przedmiotowa kontrola powinna obejmować całość rozliczeń podatnika, a nie tylko skupiać się na dochodach ze sprzedaży na Allegro, marginalizując pozostałe zagadnienia. Dostępne bazy danych pozwalają na ustalenie poziomu ryzyka i dobranie prawidłowych metod kontroli.

- 5) W 1 sprawie¹⁵⁸ brak dowodów na przeprowadzenie analizy wyciągów z rachunku bankowego kontrolowanego (brak ustaleń, dowodów, zapisów w protokole kontroli).

Ze złożonych wyjaśnień wynika, że z uwagi na upływ czasu nie można jednoznacznie wskazać, czy dokonano weryfikacji wyciągu rachunku bankowego. Wskazano, że rachunek

¹⁵⁸ Nr postępowania kontrolnego 10387.

najprawdopodobniej zweryfikowano, gdyż z ustaleń protokołu nie wynika, aby stwierdzono nieprawidłowości w zakresie rozbieżności pomiędzy wartościami wykazanymi u nabywców.

Stanowisko wobec złożonych wyjaśnień:

Brak jednoznacznych dowodów na weryfikację w toku kontroli podatkowej wyciągów bankowych podatnika, a tym samym brak pewności, co do prawidłowości ustaleń faktycznych. Mimo, że nie stwierdzono przypadków wystawiania faktur w zaniżonych wartościach – to bez sprawdzenia rachunków bankowych nie ma możliwości ustalenia, czy nie doszło do sprzedaży np. bez wystawiania faktury. Należy jednak dodać, że w toku kontroli dokonano weryfikacji dokumentów posiadanych przez kontrolowanego z informacjami udzielonymi przez nabywców. Ocena ta jest prawidłowa z punktu widzenia przepisów prawa.

- 6) Z protokołu kontroli¹⁵⁹ nie wynika, aby szczegółową weryfikacją objęto wyciągi z rachunków bankowych kontrolowanego. Kontrolowany podmiot świadczył sprzedaż (także na rzecz osób fizycznych) w ramach sklepu internetowego. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Jeżeli jednak wcześniej podatnik otrzymał całość lub część zapłaty, to obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania. W przypadku sprzedaży internetowej weryfikacji można było dokonać w oparciu o wyciągi z rachunku bankowego przedsiębiorcy. W badanej sprawie ustalono aktualne rachunki bankowe kontrolowanego, z protokołu wynika, że płatności za sprzedane towary były dokonywane przelewem. Natomiast brak jednoznacznych zapisów świadczących o ich szczegółowym zweryfikowaniu. W przypadku braku takiego sprawdzenia nie można właściwie ocenić prawidłowości rozliczeń w podatku VAT.

Należy natomiast podkreślić, że w tej sprawie właściwie i wnikliwie zweryfikowano zawarte umowy dotyczące zakresu kontroli, sprawdzono rejestry VAT i faktury VAT, dokumenty CMR, szczegółowo opisano dokumentację objętą kontrolą, związek nabyć z dostawą VAT. W protokole znajdują się ustalenia dotyczące wykorzystywanej kasy rejestrującej. W toku kontroli wykorzystano również pliki JPK_VAT (e-kontrola).

Na protokołach kontroli brak akceptacji kierownika kontroli podatkowej. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu wyjaśnił, że przyjęty sposób działania określony w wewnętrznej procedurze postępowania nr 9/2017 Naczelnika PUS w Poznaniu, nie obliguje do parafowania treści protokołu kontroli przez kierownika działu kontroli.

Wskazano, że nadzór nad prowadzoną kontrolą podatkową sprawowany jest na bieżąco, Kontrolujący zobowiązani są zdawać kierownikowi komórki organizacyjnej relacje z postępu kontroli, przedstawiać napotkane problemy związane z tematyką kontroli i sposobem prowadzenia kontroli oraz wnioski w sprawie ewentualnego poszerzenia zakresu kontroli, czy też podjęcia działań w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych (§ 11 pkt 3 procedury).

¹⁵⁹ Nr postępowania kontrolnego 10378.

Powyższe realizowane jest każdorazowo poprzez pozyskanie informacji ustnej ze stanu sprawy na polecenie kierownika kontroli oraz przy przedłożeniu pism do akceptacji w ramach kontroli, w szczególności przy przedłożeniu postanowienia o zmianie terminu zakończenia kontroli podatkowej. Przyczyny niezakończenia kontroli w terminie są omawiane z kontrolującymi, pozyskiwana jest informacja o dalszych planowanych działaniach oraz założonym kierunku weryfikacji rozliczeń podatnika z zakresu kontroli. Przed podpisaniem protokołu kontroli kontrolujący informują o swoim zamiarze kierownika kontroli. W poszczególnych sprawach, kierujący komórką zapoznaje się z propozycjami zapisów protokołu kontroli, omawia poszczególne jego elementy i ewentualnie poleca ich zmianę lub uzupełnienie. Fakt ten nie jest odnotowywany na protokole kontroli.

Ewentualne nieprawidłowości popełnione przez kontrolujących, zidentyfikowane przez kierownika komórki kontroli, kierownik kontroli omawia z pracownikami komórki, w celu ich wyeliminowania w przyszłości. Akceptacja kierownika kontroli znajduje się na treści analizy pokontrolnej.

W odniesieniu do powyższego wyjaśnienia – wszystkie protokoły kontroli, bez względu na ich wynik, powinny zostać poddane ocenie i akceptacji osoby nieuczestniczącej w kontroli tj. kierownika komórki kontroli, Naczelnika Urzędu lub innej upoważnionej osoby np. Zastępcy Naczelnika.

W badanej próbie w sytuacji sporządzenia analizy pokontrolnej, znajdowała się na nich akceptacja kierownika komórki kontroli podatkowej. W sytuacji nie sporządzenia analizy pokontrolnej (kontrola negatywne), informacja o przyjęciu akt kontroli (protokołu) przez kierownika znajdowała się na arkuszu informacyjnym kontroli podatkowej (stanowiącym dokumentację wewnętrzną komórki kontroli podatkowej).

Na podstawie okazanych akt stwierdzono przypadki¹⁶⁰ sporządzenia notatek o odstąpieniu od wszczęcia postępowania podatkowego po ponad 6 miesiącach od zakończenia kontroli podatkowej (w toku kontroli prowadzonej z upoważnienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu). Ze złożonych wyjaśnień wynika, że analizy w zakresie wszczęcia postępowania podatkowego prowadzone były niezwłocznie po otrzymaniu dokumentacji kontrolnej z komórki SKP.

W badanych przypadkach sporządzenie z opóźnieniem notatki, nie wywołało negatywnych skutków (kontrola bezwynikowa lub podatnik złożył korektę zgodną z ustaleniami kontroli i wpłacił należny podatek). Należy zwrócić uwagę, aby przedmiotowe adnotacje przygotowywać bez zbędnej zwłoki.

¹⁶⁰ Nr postępowania kontrolnego 84480, 83435.

Podsumowując, w większości badanych spraw zgromadzony materiał był wystarczający do oceny badanego zagadnienia, a ocena ta była prawidłowa z punktu widzenia przepisów prawa, co oceniono pozytywnie. W badanych sprawach wykorzystywano dowody uzyskane w trakcie czynności sprawdzających (także pozyskane od innych organów podatkowych). Prowadzono także dowody z dokumentów oraz dowody ze źródeł osobowych. W 6 kontrolach podatkowych stwierdzono, że zgromadzony materiał był niepełny, co opisano powyżej. Należy podkreślić, że w części spraw braki dotyczyły tylko niektórych zagadnień wymagających weryfikacji np. brak ustaleń dotyczących weryfikacji rachunków bankowych. Braki w zakresie prawidłowości zgromadzenia materiału dowodowego i dokonania jego właściwej oceny merytorycznej stanowią **nieprawidłowość**. Poprawy wymaga właściwy dobór środków dowodowych, a także wnikliwość w zakresie dokonywania kompletnych ustaleń dotyczących kontrolowanych rodzajów działalności. Należy przy tym pamiętać o właściwym udokumentowaniu wszystkich czynności podejmowanych w toku kontroli.

7. Wydawanie postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu na etapie kontroli podatkowej

Zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT w ramach kontroli podatkowej sporządzone zostały przez pracowników Działu Kontroli Podatkowej.

W badanej próbie 5 kontroli dotyczyło weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT przed dokonaniem tego zwrotu. Postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu w ramach kontroli podatkowej wydano w 3 sprawach. Wszystkie badane postanowienia zostały wydane terminowo i prawidłowo doręczone przed upływem lub w dniu upływu terminu do dokonania zwrotu.

Wydane postanowienia zawierały prawidłowe elementy, o których mowa w art. 217 § 1 pkt 1-7, za wyjątkiem postanowienia o nr systemowym 19193228¹⁶¹. W tym przypadku postanowienie podpisał Kierownik Działu Kontroli Podatkowej W dniu wydania postanowienia z 10 stycznia 2019 r. nr 3023-SKP.500.278.2018 BA 8980/2019 ww. osoba nie posiadała imiennego upoważnienia do podpisywania postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu VAT. W tym okresie działała w oparciu o upoważnienie z 29 maja 2017 r. nr 3023-SWS.013.971.2017. Upoważnienie do podpisywania postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług, do kwoty deklarowanego zwrotu w wysokości nieprzekraczającej 50.000 zł wydano dla ww. 12 listopada 2019 r. Z analizy powyższych upoważnień wynikało, że przedmiotowe postanowienie

¹⁶¹ Nr postępowania kontrolnego 10375.

podpisała osoba do tego nieupoważniona. Naczelnik Urzędu w złożonym wyjaśnieniu z 16 grudnia 2020 r. wskazał, że powyższe działanie miało charakter nieumyślnego błędu pracownika. W dniu 21 lipca 2021 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu przesłał sprostowanie do wyjaśnienia z 16 grudnia 2020 r. Wyjaśnił, że upoważnienie dla kierownika komórki kontroli podatkowej SKP do podpisania postanowienia w zakresie przedłużenia terminu zwrotu podatku od towarów i usług w toku przedmiotowej kontroli, wynikało z obowiązującej wówczas Wewnętrznej procedury postępowania nr 1/2015 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego z dnia 10 kwietnia 2015r., określającej uprawnienia do podpisywania decyzji, postanowień, zaświadczeń, pism oraz niektórych dokumentów wydawanych w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu (zmienionej wewnętrzną procedurą postępowania nr 14/2016 z dnia 28 października 2016r.)¹⁶². Zgodnie z zapisem § 6 ust.1 pkt 4 lit. b procedury, kierownicy działów Urzędu uprawnieni byli do podpisywania w imieniu Naczelnika Urzędu postanowień dotyczących przedłużenia terminu zwrotu podatku od towarów i usług, jeżeli kwota zwrotu nie przekracza 50.000 zł.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia stwierdzono, że nadal w sprawie istnieją wątpliwości tj. wydane w 2017 r. imienne upoważnienie jest niezgodne w swojej treści z Wewnętrzną procedurą postępowania nr 1/2015. Należy podkreślić, że polecenie udzielenia obsługującym Naczelnika Urzędu Skarbowego pracownikom upoważnień do wydawania decyzji, podpisywania pism i wyrażania stanowiska w określonych sprawach wydał Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu w Zarządzeniu nr 15/2017 z 9 marca 2017 r. w sprawie nadania regulaminów organizacyjnych urzędów skarbowym województwa wielkopolskiego (§ 2 ust. 1 pkt 3). Reasumując, w tej sprawie nadal istnieją wątpliwości, co do prawidłowości wydania (podpisania) postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT i w związku z tym zagadnienie zostało wyłączone spod oceny dotyczącej spełnienia wymogów formalnych przepisu art. 217 § 1 pkt 7 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym postanowienie zawiera podpis osoby upoważnionej (...).

Pozostałe badane postanowienia podpisane zostały przez osoby do tego upoważnione.

W 1 przypadku¹⁶³ postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT zostało wydane 5 dni po zakończeniu kontroli podatkowej t.j. w okresie 14 dni od zakończenia kontroli podatkowej (w terminie, w którym podatnik był uprawniony do złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień do protokołu kontroli, zgodnie z art. 291 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa). Uzasadnienie zawarte w przedmiotowym postanowieniu nie wypełniało dyspozycji przepisu art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT. Z uzasadnienia wynika, że termin zwrotu przedłużono z uwagi na konieczność umożliwienia stronie złożenia deklaracji korygującej za kontrolowany okres, bądź

¹⁶² Wewnętrzna procedura postępowania nr 1/2015 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego z dnia 10 kwietnia 2015r. uchylona została Wewnętrzną Procedurą Postępowania nr 12/2020 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie uchylecia niektórych Wewnętrznych Procedur Postępowania Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu.

¹⁶³ Nr postępowania kontrolnego 45817.

zastrzeżeń do ustaleń zawartych w protokole kontroli podatkowej, a tutejszy organ podatkowy dokona ponownej analizy i weryfikacji materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie, w zakresie zasadności wszczęcia postępowania podatkowego. Z uzasadnienia nie wynika istnienie wymagających weryfikacji niejasności (Organ nie przedstawił jakie wątpliwości istniały w tym przedmiocie).

W powyższym zakresie Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu złożył wyjaśnienia w zakresie daty wydania postanowienia, w których powołał się m.in. na wyrok WSA w Łodzi I SA/Łd 416/15. W świetle złożonych wyjaśnień nie kwestionuje się terminu wydania przedmiotowego postanowienia w ramach kontroli podatkowej. Natomiast postanowienie nie zawiera właściwego uzasadnienia (naruszono art. 217 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa). Przedłużenie terminu zwrotu VAT powinno być należycie uzasadnione, tak aby nie było wątpliwości, że w sprawie faktycznie istnieje konieczność dokonania dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu różnicy podatku zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.

W kolejnej sprawie¹⁶⁴ w wydanym postanowieniu nie wskazano, że zwrot wymaga dodatkowego zweryfikowania. Z treści dokumentu wynikało, że podatnik dokonuje zakupu materiału do produkcji i w związku z tym planowane jest przeprowadzenie szczegółowych ustaleń w tym zakresie. Nie uzasadniono natomiast, że powyższe wymaga dodatkowego zweryfikowania. Ponadto w treści postanowienia zapisano, że podatnik nieprawidłowo rozliczył podatek naliczony z tytułu zakupu energii elektrycznej (wymieniono miejsce poboru energii).

Także w wyżej wymienionym przypadku organ nie przedstawił jakie wątpliwości istniały w związku z wykazaniem zwrotu, a uzasadnienie zawarte w wydanym postanowieniu nie wypełnia dyspozycji przepisu art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT. W tej sprawie organ złożył wyjaśnienia, z których wynika, że na dzień wystawienia postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku kontrolująca z PUS w Poznaniu miała wątpliwości, co do związku zakupu usług energetycznych z czynnościami opodatkowanymi. W związku z tym w toku kontroli przeprowadzono oględziny (protokół z oględzin stanowi załącznik do protokołu kontroli). Treść protokołu z oględzin również zawarto w protokole kontroli. Po oględzinach m.in. liczników energetycznych i sprawdzeniu ich numerów uznano, że zakup jest związany z czynnościami opodatkowanymi.

Podsumowując w powyższej sprawie, na dzień wydania postanowienia istniały wątpliwości i zasadność zwrotu wymagała dodatkowego zweryfikowania, czego jednak nie uzasadniono prawidłowo w wydanym postanowieniu, czym naruszono art. 217 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa (**nieprawidłowość**). Należy też zwrócić uwagę na zapis w wydanym postanowieniu o nieprawidłowym rozliczeniu podatku naliczonego z tytułu zakupu energii elektrycznej. W tej sprawie kontrolujący dopiero planowali przeprowadzenie weryfikacji

¹⁶⁴ Nr postępowania kontrolnego 10375.

w ramach oględzin, zatem formułowanie stwierdzeń o nieprawidłowym odliczeniu było przedwczesne.

W 1 przypadku¹⁶⁵ w wydanym postanowieniu omyłkowo powołano błędny numer i datę wydania imiennego upoważnienia do kontroli, na podstawie którego wszczęto kontrolę podatkową.

Wydane postanowienia ewidencjonowano w systemie informatycznym POLTAX/POLTAX PLUS. Stwierdzono błędy w zakresie wprowadzania postanowień do systemu POLTAX/POLTAX PLUS polegające na:

- a) Opóźnieniach we wprowadzaniu dokumentów VAT-PT do systemu informatycznego.¹⁶⁶ Były to działania niezgodne z § 8 pkt 17 wewnętrznej procedury postępowania nr 9/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2017 r. w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej przez pracowników Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu.
- b) Wprowadzaniu nieprawidłowego terminu zwrotu, tj. wprowadzano termin wynikający z deklaracji VAT, a nie z wydanego postanowienia.¹⁶⁷
- c) Niewprowadzaniu zażaleń na postanowienia oraz postanowienia o umorzeniu postępowania odwoławczego w sprawie zażalenia.¹⁶⁸
- d) Nierzetelnym odzwierciedlaniu w systemie POLTAX PLUS rzeczywistego stanu realizacji zwrotów, w szczególności przedłużeń terminu zwrotu podatku z uwagi na konieczność weryfikacji zwrotu. W zakresie jednego zwrotu VAT w systemie POLTAX widniały 4 postanowienia za ten sam okres o statusie Z-zatwierdzony do księgowania, które powinny zostać anulowane po wydaniu kolejnego postanowienia w tej sprawie. Brak realizacji zaleceń Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu przekazanych pismem znak sprawy: 3001-ION.070.54.2017 UNP 3001-17-079253 z 19 lipca 2019 r.¹⁶⁹

W zakresie ewidencjonowania wydanych postanowień VAT-PT Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu złożył wyjaśnienia, w których przedstawił, czym kierowano się wprowadzając w formularzu VAT-PT termin płatności wynikający z deklaracji VAT-7, a nie z wydanego postanowienia.

W odniesieniu do powyższego – Organ przyjął niewłaściwą praktykę w zakresie wprowadzania terminu zwrotu w formularzu VAT-PT. Zgodnie z informacjami z pomocy informatycznej IAS Poznań (HELPDESK), VAT-PT (postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT) w pozycji podstawowej "Termin płatności" jeśli jest znany powinien mieć wpisany

¹⁶⁵ Nr postępowania kontrolnego 10375.

¹⁶⁶ Nr postępowania kontrolnego 54652.

¹⁶⁷ Nr postępowania kontrolnego 54652, 45817, 10325.

¹⁶⁸ Nr postępowania kontrolnego 54652.

¹⁶⁹ Nr postępowania kontrolnego 45817.

nowy termin zwrotu (lub pozostawione pole nie wypełnione). Należy zauważyć, że ten sposób ewidencjonowania powoduje, że nadpłata z deklaracji VAT-7 nie jest klasyfikowana do nadpłat wymagalnych (gdy zostanie zarejestrowane postanowienie VAT-PT powiązane z deklaracją VAT 7 i z terminem płatności nieokreślonym lub późniejszym, niż koniec okresu sprawozdawczego).¹⁷⁰

W zakresie pozostałych błędów dotyczących wprowadzania postanowień do systemu POLTAX, ustalono, że wynikają one z niezamierzonych błędów związanych głównie z obciążenia pracą.

Podsumowując, pozytywnie oceniono terminowość wydawania i doręczania postanowień w sprawie przedłużenia terminu zwrotu VAT. Poprawy wymagają kwestie właściwego uzasadniania (faktycznego i prawnego) podstawy przedłużenia zwrotu VAT (w szczególności – dlaczego zwrot wymaga dodatkowego zweryfikowania). Należy także zwrócić uwagę na prawidłowość i terminowość wprowadzania dokumentów VAT-PT do systemu informatycznego, przede wszystkim w zakresie terminów zwrotu wynikających z wydanych postanowień, ale także na kompletność wprowadzania dokumentacji. Wymagane jest również prawidłowe odzwierciedlenie rzeczywistego stanu realizacji zwrotu w systemie informatycznym. Stwierdzone błędy w tym zakresie stanowią **uchybiecie**.

8. Zawiadomianie kontrolowanego o sposobie załatwienia zastrzeżeń do protokołu kontroli

W badanej próbie w 2 sprawach kontrolowani złożyli zastrzeżenia do protokołu kontroli w terminie wskazanym w art. 291 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

Ustalono, że właściwie realizowano obowiązek wynikający z art. 291 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa tj. kontrolujący prawidłowo i terminowo rozpatrzyli zastrzeżenia i zawiadomili o sposobie ich załatwienia. Przedmiotowe zawiadomienia zawierały informacje, które ze złożonych zastrzeżeń nie zostały uwzględnione. Zawiadomienia zawierały uzasadnienia faktyczne i prawne. Sporządzone informacje zawierały wystarczające dane pozwalające na ewentualne złożenie korekty pokontrolnej.

W 1 przypadku¹⁷¹ zawiadomienie o sposobie załatwienia zastrzeżeń do protokołu kontroli podpisał Zastępca Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu sprawujący nadzór nad Działem Kontroli Podatkowej (dokument oparował również kierownik Działu SKP). Brzmienie przepisu art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej jednoznacznie wskazuje, że upoważnionym do rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu kontroli jest kontrolujący, a nie organ podatkowy. W tej sprawie Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu wyjaśnił, że przyczyną powyższego była długotrwała nieobecność kontrolujących (odpowiednio urlop wypoczynkowy i urlop ojcowski).

¹⁷⁰ Zgłoszenie HELPDESK nr HOZGL524406.

¹⁷¹ Nr postępowania kontrolnego 10388.

Powyższy sposób działania był prawidłowy, co potwierdza wyrok WSA w Szczecinie z 5 lutego 2020 r. I SAB/Sz 7/19.¹⁷² W badanym przypadku oboje kontrolujący byli nieobecni w pracy, zatem Zastępca Naczelnika sprawujący nadzór nad Działem Kontroli Podatkowej był uprawniony do rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu kontroli i podpisania zawiadomienia o sposobie ich załatwienia.

Podsumowując, w kontrolowanej jednostce pozytywnie oceniono realizację obowiązku wynikającego z art. 291 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.

9. Ewidencjonowanie kontroli

Weryfikacją objęto zgodność działania urzędu z podręcznikiem użytkownika podsystemu KONTROLA, *Wytycznymi do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*, z uwzględnieniem zaleceń Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, na próbie kontrolnej 16 postępowań kontrolnych (6 kontroli planowych i 10 pozaplanowych, z tego 1 nie ujęta w wykazie kontroli pozaplanowych).

Ustalenia dotyczące badanej próby:

- 1) Prawidłowo wystawiono i zaakceptowano upoważnienia do kontroli w 9 na 16 kontroli.
- 2) Kompletnie zaewidencjonowano dokumenty (postanowienia, zawiadomienia, inne pisma związane z kontrolą podatkową) w 11 na 16 kontroli.
- 3) Terminowo (bez zbędnej zwłoki) wprowadzano dane w 8 na 16 badanych spraw.
- 4) Daty rozpoczęcia, zakończenia kontroli, doręczenia protokołu prawidłowo wprowadzono w 16 na 16 badanych spraw.
- 5) Datę otrzymania zastrzeżeń prawidłowo wprowadzono w 1 na 2 kontrolowane sprawy, w których kontrolowani je złożyli.
- 6) Wszystkie badane postępowania kontrolne zatwierdził kierownik komórki SKP, w terminie do 60 dni od zakończenia kontroli, nie później niż w dniu przekazania protokołu kontroli do komórki wymiarowej (zgodnie z pkt 12 lit. a *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*).
- 7) Poprawną datę przekazania akt kontroli do komórki wymiarowej wprowadzono w 12 na 16 badanych spraw.
- 8) Liczbę dni kontroli wprowadzano zgodnie z zapisami w protokole kontroli w 16 na 16 badanych (w części przypadków niezgodnie ze stanem faktycznym – pomijanie części dni, w których toczyła się kontrola).

¹⁷² Cyt. „Co do zasady to kontrolujący winni rozpatrzyć zastrzeżenia do protokołu kontroli, lecz nie można wykluczyć sytuacji gdy odpowiedź na ww. zastrzeżenia będą podpisane przez inne osoby w ramach posiadanych uprawnień. Zwłaszcza, gdy udzielenie odpowiedzi na ww. zastrzeżenia przez konkretną osobę nie będzie możliwe (np. śmierć pracownika, ustanie stosunku pracy, długotrwała choroba, długi urlop wypoczynkowy itd.). W takich wypadkach zawiadomienie o sposobie załatwienia zastrzeżeń może być przygotowane przez innego pracownika upoważnionego przez organ podatkowy przeprowadzający kontrolę. Może on zostać również upoważniony do podpisania takiego dokumentu.”

- 9) Liczbę dni zaliczanych do limitu kontroli wykazano prawidłowo w 1 na 2 kontrole, w których taki limit wystąpił.
- 10) Wynik kontroli prawidłowo odnotowano w 16 na 16 badanych kontroli (14 kontroli pozytywnych, 2 kontrole negatywne).
- 11) Właściwe obszary kontroli utworzono prawidłowo w 16 na 16 kontroli. Błędy dotyczyły utworzenia doraźnych obszarów kontroli w 1 kontroli podatkowej.
- 12) Prawidłowe tematy kontroli wprowadzono w 11 na 16 badanych kontroli.
- 13) Kompletnie ustalenia kontroli, wg opisu zawartego w pkt 8.1 *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA* (ustalenia do obowiązkowego ewidencjonowania), wprowadzono w 14 na 16 badanych kontroli.
- 14) Prawidłowe ustalenia kontroli wg opisu zawartego w pkt 8 lit. e *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA* (ustalenie WPKD z pominięciem obszarów kontroli) wprowadzono w 15 na 16 badanych spraw. Wystąpił 1 przypadek wprowadzenia ustalenia WPKD przez obszar kontroli (zdublowane ustalenie w obszarze i z pominięciem obszaru kontroli).
- 15) Prawidłowe wartości ustaleń kontroli wprowadzono w 12 na 16 badanych spraw.
- 16) W 7 na 10 kontroli z uszczupleniem, prawidłowo wyliczono i wprowadzono kwotę WUSZ. W 3 na 10 kontroli z uszczupleniem stwierdzono zaniżenie lub zawyżenie WUSZ (per saldo WUSZ zaniżono o 2642 zł).
- 17) Prawidłowo i terminowo utworzono oczekiwania na dokumenty pokontrolne w 14 na 14 kontroli pozytywnych. Stwierdzono jedynie 1 przypadek utworzenia niewłaściwego oczekiwania na rejestracyjny dokument pokontrolny.
- 18) Terminowo zrealizowano oczekiwania na dokumenty pokontrolne w 6 na 14 kontroli pozytywnych.
- 19) Prawidłowo ustalano kwotę dodatkowego przypisu/odpisu. Odstępstwa stwierdzono w 2 sprawach. W 1 przypadku nieprawidłowo obliczono i wprowadzono kwotę dodatkowego p/o (2 dokumenty pokontrolne). W 1 sprawie wprowadzono kwotę dodatkowego przypisu niezgodnie z pkt 14.4 *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*.

Stwierdzono następujące błędy w zakresie ewidencjonowania kontroli w podsystemie KONTROLA:

- 1) Wprowadzono nieprawidłową datę wystawienia upoważnienia. Przyczyną był brak skorygowania daty po podpisaniu upoważnienia przez Naczelnika US.¹⁷³
- 2) Wprowadzono nieprawidłową datę przekazania protokołu do komórki wymiarowej.

¹⁷³ Nr postępowania kontrolnego 84480, 10375.

Przyczyną był brak skorygowania pierwotnie wprowadzonej daty, najprawdopodobniej nie zastano pracownika uprawnionego do odbioru akt kontroli w komórce wymiarowej i przekazanie nastąpiło w późniejszym terminie.¹⁷⁴ Różnice z reguły wynosiły 1-2 dni, w skrajnym przypadku 12 dni.

- 3) Niekompletne ewidencjonowanie pism w toku kontroli podatkowych¹⁷⁵ (m.in. odpowiedzi na wezwanie w trybie art. 82 ustawy Ordynacja podatkowa, wezwania kontrolowanego do stawienia się w miejscu planowanej kontroli podatkowej (ZWK (2)), otrzymanej od kontrahenta kontrolowanego odpowiedzi na wezwanie, wyjaśnień udzielanych przez kontrolowanego w toku kontroli, dokumentów przesyłanych e-mailem, wniosku kontrolowanego o przeprowadzenie kontroli w biurze rachunkowym, dowodu (protokołu) z oględzin, zawiadomienia kontrolowanego o przeprowadzeniu dowodu, informacji o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli). W 1 przypadku informacje odnotowano w polu uwagi zaewidencjonowanych wezwań.
- 4) Opóźnienia w ewidencjonowaniu pism w postępowaniu kontrolnym,¹⁷⁶ których najczęstszą przyczyną było obciążenie pracą i prowadzenie jednocześnie wielu kontroli. W 1 sprawie wyjaśniono, że przyczyną było przebywanie kontrolujących na urloпах wypoczynkowym i ojcowskim. Zwracano także uwagę na specyfikę pracy w terenie.
- 5) W 1 przypadku w postępowaniu kontrolnym¹⁷⁷ odnotowano pismo, które nie znajdowało się w okazanych aktach kontroli podatkowej. W szczególności - pod nr systemowym 254519 stwierdzono odnotowanie postanowienia o wyłączeniu i anonimizacji dokumentów – rejestrów VAT nabycia od kontrahentów kontrolowanego. Nie wprowadzono daty odbioru pisma. Pismo zostało zarejestrowane w Bibliotece Akt pod numerem 337261/2019 (pismo za zwrotnym potwierdzeniem odbioru). W BA nie odnotowano daty odbioru. Ze złożonych wyjaśnień wynika, że w protokole kontroli nie odnotowano wydanego postanowienia o wyłączeniu i anonimizacji dokumentów. Z uwagi na upływ czasu oraz nieobecność w pracy jednej z kontrolujących (emerytura) nie jest możliwym jednoznaczne wskazanie przyczyn zaistniałych błędów oraz braku w dokumentach kontroli wyżej wymienionego postanowienia oraz nie odnotowania w systemie KONTROLA i BA daty odbioru postanowienia. W momencie oddania materiału do zatwierdzenia, nie zostało to zauważone, ani przez kontrolującego, ani przez kierownika. Przedmiotowe pomyłki nie zostały zauważone z uwagi na pośpiech i dużą ilość zadań do wykonania w końcowym okresie 2019 r.

W odniesieniu do powyższego: takie sytuacje nie powinny występować w pracy urzędu. Przed przekazaniem dokumentacji do komórki wymiarowej należy każdorazowo

¹⁷⁴ Nr postępowania kontrolnego 84480, 73792 10429, 10387.

¹⁷⁵ Nr postępowania kontrolnego 83435, 10429, 10414, 10387, 10375

¹⁷⁶ Nr postępowania kontrolnego 83435, 10453, 10429 50698, 10389, 10388, 10387, 10375.

¹⁷⁷ Nr postępowania kontrolnego 50698.

zweryfikować kompletność akt kontroli, także poprzez sprawdzenie kompletności i zgodności dokumentacji z danymi w podsystemie KONTROLA. Dane w systemie muszą odzwierciedlać przebieg kontroli.

- 6) Nieprawidłowe utworzenie obszarów doraźnych w podatku VAT. Utworzono dwa doraźne obszary kontroli za styczeń 2018 r. i za okres od marca 2018 r. do stycznia 2019 r., które opisano tematem DVID – inne doraźne. Zgodnie z *Wytycznymi*, kontrole właściwe to kontrole obejmujące pełny okres rozliczeniowy określony w ustawach podatkowych (w podatku VAT: miesiąc lub kwartał). Natomiast kontrole doraźne to kontrole obejmujące niepełny okres rozliczeniowy oraz wybrane zagadnienia w danym zobowiązaniu podatkowym i okresie rozliczeniowym. W przypadku kontroli właściwej VAT jeden obszar kontroli powinien odpowiadać jednemu okresowi rozliczeniowemu. Z upoważnienia do kontroli wynika jej zakres: *Prawidłowość rozliczeń z budżetem z tytułu podatku od towarów i usług, za okres od 01.01.2018 r. do 31.01.2019 r.* – kontrola nie miała zatem dotyczyć wybranych zagadnień VAT, a kompleksowych rozliczeń. W takim razie należało utworzyć 13 obszarów kontroli właściwych, gdzie jeden obszar kontroli odpowiada jednemu okresowi rozliczeniowemu.¹⁷⁸
- 7) Obszary kontroli opisywano nieprawidłowymi tematami kontroli:
- a) jest WCZO – zobowiązanie w podatku dochodowym, winno być WCST – podatnik wykazał w CIT-8 stratę,¹⁷⁹
 - b) jest WVZD – zobowiązanie w podatku VAT, winno być WVPR – przeniesienie – podatnicy w deklaracji VAT-7K lub VAT-7 wykazali kwotę do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,¹⁸⁰
 - c) jest WVZW2 winno być WVPR (weryfikowano kwotę do przeniesienia na następny okres),¹⁸¹
 - d) w 1 przypadku oprócz prawidłowego tematu WVZW2, obszar opisano także tematem WVZD-Zobowiązanie w podatku VAT (w toku kontroli podatkowej ustalono, że w badanym okresie takie zobowiązanie wystąpi – dokonana w protokole ocena prawna przedmiotu objętego kontrolą podatkową).¹⁸² Zgodnie z *Wytycznymi do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA (pkt 7 lit. a i b)* jeżeli kontrola dotyczyła zwrotu VAT przed dokonaniem zwrotu to należy używać tematu WVZW2, a opisywanie postępowań kontrolnych tematami powinno ograniczyć się do tematów głównych (w badanym przypadku tematem kontroli była weryfikacja zwrotu VAT przed dokonaniem tego zwrotu).

¹⁷⁸ Nr postępowania kontrolnego 10429.

¹⁷⁹ Nr postępowania kontrolnego 83435.

¹⁸⁰ Nr postępowania kontrolnego 83435 (1 obszar), 46658 (3 obszary), 50698 (5 obszarów), 10389 (9 obszarów).

¹⁸¹ Nr postępowania kontrolnego 45817.

¹⁸² Nr postępowania kontrolnego 45817.

- 8) Nieprawidłowe wprowadzanie ustaleń kontroli:
- a) omyłkowo wprowadzono ustalenie WDNS – sprawdzenie należytej staranności – liczba transakcji,¹⁸³
 - b) wprowadzanie błędnej wartości ustaleń,¹⁸⁴ w tym skutkujące błędnym ustaleniem WUSZ i dalej powstaniem nieuzasadnionej różnicy pomiędzy złożoną korektą pokontrolną a ustaleniami kontroli, ponadto wpływa na sprawozdawczość – sprawozdanie MF9Ps sporządzono nierzetelnie.
 - c) błąd logiczny w ustaleniu WPKD – jest T winno być N,¹⁸⁵
 - d) brak wprowadzenia obowiązkowych ustaleń VOD,¹⁸⁶ HPDG i HKDG,¹⁸⁷
 - e) zbędnie dwukrotnie wprowadzono ustalenie WPKD (raz nieprawidłowo przez obszar kontroli, drugi raz prawidłowo z pominięciem obszaru kontroli).¹⁸⁸
- 9) Dokonywanie zmian w upoważnieniu do kontroli z opóźnieniem np. po miesiącu od wystawienia. Upoważnienie powinno zostać zaakceptowane niezwłocznie po podpisaniu przez Naczelnika (tylko zaakceptowane upoważnienie powinno zostać użyte w postępowaniu kontrolnym). Również bez zbędnej zwłoki powinno nastąpić wprowadzenie daty rozpoczęcia kontroli i daty doręczenia upoważnienia do kontroli, co powoduje zmianę statusu postępowania kontrolnego z P-przygotowywane na T-w toku.¹⁸⁹ Jest to istotne ze względu na zawieszenie w tym okresie uprawnienia do skorygowania deklaracji.¹⁹⁰
- 10) Brak powiązania obowiązkowych dokumentów pokontrolnych z postępowaniem kontrolnym¹⁹¹ (niezgodnie z pkt 14.1 i 14.4 *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*) oraz brak realizacji utworzonego oczekiwania na dokument

¹⁸³ Nr postępowania kontrolnego 83435.

¹⁸⁴ Nr postępowania kontrolnego 46658 (za 03/2018 wprowadzono ustalenie VNLZ w błędnej wartości jest 14925 zł winno być 14325 zł, za 10/2018 wprowadzono ustalenie VOBR wartość ustalona tj. powiększono obrót o kwotę podatku VAT (513 zł) zamiast o wartość netto 2230,65), analogicznie za 03/2019, 04/2019 VOBR wg podatnika wprowadzono w kwocie 758.082 zł winno być 75.082 zł), nr postępowania kontrolnego 45817 (ustalenie VOBR), nr postępowania kontrolnego 50698 (ustalenie PPL HPDG wg kontrolujących wprowadzono w błędnej kwocie jest: 1372476,60 winno być 1375476,00 (różnica 0,60 zł); błędnie wprowadzono ustalenie VNAL za 10/2018 r. wg kontrolowanego wprowadzono 21075 winno być 22604 zł, a jako wartość ustaloną wprowadzono 21075 zł winno być 21699 zł – w obu pozycjach nie uwzględniono kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia środków trwałych – uwzględniono wyłącznie nabycia pozostałe; w związku z powyższym w 10/2018 **zawyżono WUSZ o 128 zł** jest 6755 zł winno być 6627 zł). Nr postępowania kontrolnego 10389 (Z uwagi na braki ustaleń w protokole kontroli w zakresie weryfikacji dochodu z innych źródeł z danymi systemowymi wprowadzone ustalenia wg kontroli są nieprawidłowe. WUSZ w rzeczywistości wyniósł 16088 zł (wprowadzono 16057 zł – z porównania podatku należnego z wprowadzonych danych wynikał WUSZ 16079 zł). Wartości ustaleń wg kontroli zostały wprowadzone w błędnych kwotach. **Zaniżono WUSZ o 31 zł**). Nr postępowania kontrolnego 10388 (w obszarze kontroli za I kwartał 2018 r. wprowadzono w nieprawidłowej wysokości ustalenia wg kontroli – dotyczy ustaleń: WUSZ, VOD, VVNAL, VZAP, WKNI, WJPKZ, WJPKV, WEFKK – różnica 2739 zł. Powyższe wynikało z nieprawidłowego podliczenia kwot z faktur w protokole kontroli (str. 33), a wskutek tego błędnego sporządzenia analizy pokontrolnej. **WUSZ zaniżono o 2739 zł** (jest 61.988 zł winno być 64.727 zł).

¹⁸⁵ Nr postępowania kontrolnego 10453.

¹⁸⁶ Nr postępowania kontrolnego 10414.

¹⁸⁷ Nr postępowania kontrolnego 10389.

¹⁸⁸ Nr postępowania kontrolnego 10387.

¹⁸⁹ Nr postępowania kontrolnego 73792, 54652, 10429, 10414, 10387.

¹⁹⁰ Art. 81b § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa: Uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą.

¹⁹¹ Nr postępowania kontrolnego 73792.

rejestracyjny¹⁹². Jako przyczynę tego stanu wskazano przeoczenie spowodowane obciążeniem pracą.

- 11) Opóźnienia w wiązaniu dokumentów pokontrolnych¹⁹³ (od miesiąca do nawet powyżej roku od wystawienia dokumentu, aktualizacji danych rejestracyjnych, złożenia dokumentów pokontrolnych). Wyjaśniono, że powyższe najczęściej było skutkiem obciążenia pracą, braku doświadczenia w tym zakresie i wynikającemu stąd wprowadzeniu dokumentu ZOB-W do systemu po 7 miesiącach od wystawienia. W części przypadków wiązania dokonywano w chwili opracowywania notatki o odstąpieniu od wszczęcia postępowania podatkowego, które sporządzano często z opóźnieniem.
- 12) W 1 przypadku¹⁹⁴ stwierdzono brak powiązania kolejnej korekty pokontrolnej z zakresu kontroli. Wyjaśniono, że nie dokonano wiązania z korektą z dnia 26 sierpnia 2019 r., gdyż deklaracja ta została wprowadzona do systemu POLTAX po sporządzeniu notatki o odstąpieniu od wszczęcia postępowania. Należy zauważyć, że taki sposób działania jest nieprawidłowy. Wiązaniu podlegają wszystkie dokumenty dotyczące kontrolowanego zakresu (pkt 14.1 lit. a *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*). Należy cyklicznie monitorować wpływ kolejnych korekt pokontrolnych m.in. w związku z ryzykiem wycofania się kontrolowanego z ustaleń kontroli. Takie monitorowanie należy prowadzić do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.
- 13) Wprowadzono kwotę dodatkowego przypisu z dokumentu ZOB-W (niezgodnie z pkt 14.4 *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*).¹⁹⁵
- 14) Kwoty dodatkowego p/o wprowadzono w nieprawidłowej wysokości.¹⁹⁶
- 15) Błędnie wskazano typ oczekiwanego dokumentu jest I-inny dokument winno być R-dokument rejestracyjny.¹⁹⁷
- 16) Wnioski o przeprowadzenie czynności sprawdzających (tożsame/porównywalne co do treści) wprowadzono do podsystemu KONTROLA odmiennie jako WKD (4 lub 5) lub PIN,¹⁹⁸ a w 1 sprawie¹⁹⁹ wprowadzono wszystkie wnioski jako PIN. Wnioski do innych organów o sprawdzenie faktur/transakcji u kontrahenta powinny być wprowadzane jako WKD.²⁰⁰ Rejestracja wniosków poprzez zakładkę Wnioski ułatwia monitorowanie otrzymania odpowiedzi od poszczególnych naczelników – wprowadza się datę otrzymania odpowiedzi, ponadto we wniosku wskazywane są szczegółowe dane kontrahenta,

¹⁹² Nr postępowania kontrolnego 73792.

¹⁹³ Nr postępowania kontrolnego 46658, 45817, 10453, 10429, 10414, 10389, 10388, 10387.

¹⁹⁴ Nr postępowania kontrolnego 10414.

¹⁹⁵ Nr postępowania kontrolnego 10429.

¹⁹⁶ Nr postępowania kontrolnego 10389 (złożono 2 korekty pokontrolne w obu wprowadzono nieprawidłową kwotę dodatkowego przypisu: I korekta: jest 16.057 zł winno być 16.079 zł, II korekta jest (-)18 winno być 9 zł).

¹⁹⁷ Nr postępowania kontrolnego 10387.

¹⁹⁸ Nr postępowania kontrolnego 54652.

¹⁹⁹ Nr postępowania kontrolnego 10388.

²⁰⁰ Podręcznik użytkownika – KONCEPCJA KONTROLI pkt VII Dokumentowanie kontroli.

którego przedmiotowy wniosek dotyczy. Usprawnia to ewentualne kierowanie próśb o przyspieszenie sprawdzenia transakcji (PKD). Dodatkowo w podsystemie KONTROLA należy tworzyć, a tym samym gromadzić informacje o różnego rodzaju pismach związanych z toczącym się postępowaniem kontrolnym (PIN).

W badanych sprawach sposób ewidencjonowania pism zależał od osoby kontrolującej (w ramach jednego postępowania w odmienny sposób ewidencjonowano pisma, inaczej jeden, a inaczej drugi z kontrolujących). W komórce SKP nie wypracowano jednolitych zasad ewidencjonowania pism w postępowaniu kontrolnym. W części spraw w złożonych wyjaśnieniach kontrolujący wskazują na pomyłki w tym zakresie, wynikające m.in. z pośpiechu, obciążenia pracą, prowadzenia wielu kontroli jednocześnie.

- 17) Brak wprowadzenia daty odpowiedzi na wniosek o sprawdzenie faktur/transakcji u kontrahenta kontrolowanego.²⁰¹
- 18) Nie wprowadzono liczby dni zaliczanych do limitu kontroli. Powyższe wynikało z niewłaściwej interpretacji przepisu art. 55 ust. 2 pkt 6 ustawy Prawo przedsiębiorców – limitów nie stosuje się do jeżeli kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu. W badanej sprawie zwrotu dokonano w czasie trwania kontroli podatkowej, zatem od następnego dnia po jego dokonaniu czas trwania kontroli był limitowany.²⁰²
- 19) Liczbę dni kontroli odnotowano zgodnie z zapisami w protokole kontroli, natomiast niezgodnie ze stanem faktycznym, co jak wyjaśniono, wynikało z omyłki.²⁰³
- 20) Brak unieważnienia pomyłkowo wprowadzonego pisma (PIN).²⁰⁴
- 21) Wprowadzenie błędnej daty wystawienia pisma.²⁰⁵
- 22) W formacie postępowania kontrolnego²⁰⁶ odnotowano nieprawidłową datę otrzymania zastrzeżeń, tj. wprowadzono datę wysłania zastrzeżeń przez kontrolowanego, zamiast daty otrzymania zastrzeżeń przez urząd (w danych szczegółowych pisma daty wprowadzono prawidłowo, a błąd wnika z pomyłki).

Ze złożonych wyjaśnień w poszczególnych sprawach wynika, że główną przyczyną powstałych błędów (pomyłek) w zakresie ewidencjonowania kontroli był pośpiech, obciążenie pracą poprzez prowadzenie jednocześnie wielu kontroli podatkowych, a także realizacja innych zadań. Wskazywano także na specyfikę pracy poza siedzibą urzędu. Część błędów spowodowana była nieprawidłowymi zapisami w protokole kontroli tj. w zakresie liczby dni kontroli, błędnych podliczeń lub ustaleń (dotyczy nieprawidłowego ustalenia WUSZ).

Podobne przyczyny wskazywano w zakresie wiązania dokumentacji pokontrolnej tj. głównie

²⁰¹ Nr postępowania kontrolnego 54652.

²⁰² Nr postępowania kontrolnego 54652.

²⁰³ Nr postępowania kontrolnego 10388.

²⁰⁴ Nr postępowania kontrolnego 54652.

²⁰⁵ Nr postępowania kontrolnego 46658.

²⁰⁶ Nr postępowania kontrolnego 50698.

obciążenie pracą, prowadzenie wielu spraw jednocześnie. Wyjaśniono także, że wiązania dokumentów dokonuje się najczęściej w chwili sporządzenia notatki o odstąpieniu od wszczęcia postępowania podatkowego (złożone deklaracje pokontrolne), lub po zakończeniu postępowania podatkowego (wydanie decyzji).

Ponadto stwierdzono, że w przypadku kontroli VAT lub PIT-płatnik w polu dokumentacja rachunkowa wprowadzano niewłaściwą wartość (niezgodne z Podręcznikiem użytkownika systemu POLTAX – KONTROLA). W polu tym należy wprowadzać kontrolowany rodzaj prowadzonej przez podmiot dokumentacji rachunkowej – w przypadku ewidencji VAT lub PIT-płatnik należało wprowadzić wartość IE Inna ewidencja). Ze złożonych w tej sprawie wyjaśnień wynika, że główną przyczyną tego sposobu działania była niewłaściwa praktyka przyjęta przez kontrolowaną jednostkę. Naczelnik zobowiązał kontrolujących do stosowania się do zasady opisanej w podręczniku użytkownika POLTAX-KONTROLA. Powyższy błąd nie wywołał skutków.

Dodatkowo należy zauważyć, że w systemie informatycznym istnieje możliwość modyfikacji utworzonego oczekiwania np. z oczekiwania na deklarację na oczekiwanie na decyzję. W badanych sprawach stwierdzono przypadki unieważniania oczekiwań i tworzenie nowych, jednakże unieważnienie oczekiwania i wprowadzenie ponownego nie wywołuje negatywnych skutków.

Podsumowując, stwierdzone w 15 sprawach błędy wskazują na konieczność wprowadzenia działań naprawczych, głównie w ramach sprawowanego nadzoru.

Poprawy wymaga terminowość i kompletność wprowadzania danych w postępowaniach kontrolnych, w szczególności pism w kontroli. Niewłaściwe jest nieuzupełnianie zapisów na bieżąco, lecz po zakończeniu weryfikacji. Dotyczy to także akceptacji upoważnień do kontroli w podsystemie KONTROLA.

Zmiany wymaga czynność wprowadzania daty przekazania materiału kontrolnego do komórki wymiarowej. Datę przekazania należy odnotowywać już po przekazaniu akt, tak aby odzwierciedlała ona faktyczną datę (pozycję tę można modyfikować już po zatwierdzeniu postępowania kontrolnego). Ponadto należy wypracować praktykę ewidencjonowania dokumentacji tj. ujednolicić zasady wprowadzania dokumentacji do podsystemu KONTROLA. Przy czym rejestracja wniosków o przeprowadzenie czynności sprawdzających (kontroli doraźnych) zalecana jest poprzez zakładkę *Wnioski*, co ułatwia monitorowanie otrzymania odpowiedzi od poszczególnych naczelników. Na bieżąco należy ewidencjonować wszystkie dokumenty związane z kontrolą. Poprawy wymaga także terminowość wiązania dokumentów pokontrolnych, braki w tym zakresie utrudniają sprawowanie właściwego nadzoru nad wykorzystaniem materiału z kontroli podatkowych. Niedopuszczalne jest także wprowadzanie dokumentów wymiarowych wydanych przez organ z kilkumiesięcznym opóźnieniem.

Nieterminowe, niekompletne, niestaranne i nieprawidłowe ewidencjonowanie

postępowań kontrolnych oraz błędy w zakresie wiązania dokumentów pokontrolnych stanowią **nieprawidłowość**. Niewłaściwe ewidencjonowanie (w różnej skali i różnym zakresie) stwierdzono w 15 na 16 weryfikowanych postępowań kontrolnych.

Natomiast pozytywnie oceniono m.in. zatwierdzanie postępowań kontrolnych, tworzenie obszarów kontroli, wprowadzanie obowiązkowych ustaleń, klasyfikację kontroli, gdzie stwierdzone błędy były incydentalne.

III. Aktualność i prawidłowość wystawiania upoważnień przez Naczelnika Urzędu Skarbowego pracownikom komórek SKA i SKP

Szczegółowo pod kątem formalnym i prawnym zbadano 15 upoważnień obowiązujących w kontrolowanym okresie (pracownicy komórek SKA3 i SKP). Sprawdzeniem objęto aktualność wystawionych upoważnień, zasadność wystawionych upoważnień, zgodność wystawionych upoważnień z prowadzoną ewidencją, prowadzenie monitorowania aktualności upoważnień.

Na podstawie badanej próby 15 wydanych upoważnień ustalono, że:

- 1) Z 15 upoważnień – 3 wydano w 2017 r., 5 wydano w 2018 r., a 7 wydano w 2019 r.
- 2) Upoważnienia obowiązujące w kontrolowanym okresie rejestrowano w papierowej ewidencji „Rejestr wydawanych upoważnień i pełnomocnictw w PUS w Poznaniu”. Skontrolowane upoważnienia były zgodne z prowadzoną ewidencją.
- 3) 15 na 15 upoważnień zostało wystawionych zasadnie.
- 4) 12 na 15 upoważnień (wydanych w latach 2018-2019) zawierało zapisy o utracie ich ważności w przypadku ustania zatrudnienia lub po ich odwołaniu, a 3 na 15 upoważnień (wydane w 2017 r.) takich zapisów nie posiadało.
- 5) Upoważnienia wydali w 2 przypadkach NUS, w 12 przypadkach NUS i w 1 przypadku z upoważnienia Naczelnika Zastępcy Naczelnika
- 6) 12 upoważnień wydanych w latach 2018-2019 zawierało prawidłową podstawę prawną (przepisy ustawy Ordynacja podatkowa oraz przepisy Regulaminu organizacyjnego Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu). 2 upoważnienia wydane w 2017 r. w podstawie prawnej zawierały wyłącznie przepisy ustawy Ordynacja podatkowa (oba upoważnienia zostały odwołane w 2019 r.). Upoważnienie²⁰⁷ wydane w 2017 r. nie zawierało podstawy prawnej.
- 7) Odbiór upoważnień pracownicy potwierdzali w przeznaczonym do tego rejestrze i/lub na kopii dokumentu.

²⁰⁷ 3023-SWS.013.289.2017

- 8) 1 upoważnienie²⁰⁸ wydane w 2017 r. nie zostało odwołane, mimo zmiany stosunku pracy pracownika z pracodawcą (przeniesienie do innego Urzędu). Nie odnotowano również daty ważności upoważnienia w prowadzonej ewidencji. Wyjaśnień w tym zakresie udzielił Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego, którego zdaniem przedmiotowe upoważnienie wygasło z mocy prawa z dniem 1 czerwca 2020 r. w związku ze zmianą stosunku pracy łączącego pracownika z pracodawcą. Z dniem tym, pracownik przestał być Kierownikiem komórki SKP, natomiast powołany został na stanowisko Zastępcy Naczelnika US Poznań-Jeżyce. Stwierdzony w toku kontroli brak odnotowania utraty ważności przedmiotowego upoważnienia w ewidencji wydanych upoważnień tut. Urzędu został już uzupełniony.

W odniesieniu do złożonych wyjaśnień, zgodnie z § 7 ust. 1 pkt 5 obowiązującego Zarządzenia nr 178/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 30 grudnia 2019 r. w sprawie zasad przygotowywania i ewidencjonowania upoważnień i pełnomocnictw w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz podległych Urzędach woj. wielkopolskiego w przypadku konieczności odwołania upoważnienia odwołanie dokonywane jest na piśmie (...). Badane upoważnienie nie zawierało zapisu o utracie ważności w przypadku ustania zatrudnienia. Brak pisemnego odwołania upoważnienia stanowi **uchybiecie**.

- 9) W 2019 r. monitorowano aktualność upoważnień (zakresów obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności). Weryfikację dokumentowano notatką służbową. W kontrolowanym okresie weryfikację przeprowadzono 27 września 2019 r. (kierownik Działu SKA wobec podległych kierowników komórek i Kierownik SKA3 wobec podległych pracowników) oraz 30 września 2019 r. (kierownik SKP wobec podległych pracowników i Z-ca NUS wobec bezpośrednio podległych kierowników SKA i SKP). Przeglądu upoważnień dokonano również w listopadzie 2019 r. z związku z pismem Działu Wsparcia Zarządzania IAS w Poznaniu (informacja zwrotna z 13 grudnia 2019 r. podpisana przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu).

W toku niniejszej kontroli w każdej badanej sprawie przeprowadzono weryfikację pod kątem posiadania stosownych upoważnień do podpisywania pism. Stwierdzono przypadki podpisywania dokumentów przez pracowników do tego nieupoważnionych, co stanowi **nieprawidłowość**. Dotyczy to następujących dokumentów:

- 1) Kontrolujący – wezwania na podstawie art. 155 § 1 w zw. z art. 292 ustawy Ordynacja podatkowa skierowane do nabywców towarów (osoby fizyczne nieprowadzące działalności

²⁰⁸ 3023-SWS.013.289.2017

gospodarczej nabywające towary od kontrolowanego) do przesłania kopii dokumentów. Z art. 155 § 1 wynika uprawnienie Organu od wezwania innych osób do złożenia wyjaśnień, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia stanu faktycznego. W złożonym wyjaśnieniu potwierdzono, że stanowi to błąd kontrolującego.

3) Kontrolujący – wezwania do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej (...) ORD-HZ. Zgodnie z art. 39 § 1 ustawy ordynacja podatkowa organ podatkowy wzywa kontrolowanego do złożenia wyżej wymienionego oświadczenia.

4) Kontrolujący – żądanie przekazania informacji w trybie art. 82 § 1 pkt 1 i § 5 ustawy Ordynacja podatkowa, skierowane do kontrahenta kontrolowanego. Żądanie, jako wydawane przez organ podatkowy, powinno być podpisywane przez Naczelnika Urzędu lub pracowników działających z jego upoważnienia, wydanego na podstawie art. 143 ustawy Ordynacja podatkowa.

5) Kontrolujący – wezwania kierowane do kontrahentów kontrolowanego prowadzących działalność gospodarczą z żądaniem przedstawienia dokumentów. Zgodnie z przepisem art. 274c § 1 organ podatkowy, w związku z m.in. kontrolą podatkową może zażądać od kontrahentów kontrolowanego prowadzących działalność gospodarczą dokumentów (w zakresie wskazanym w pkt 1 i 2 cytowanego przepisu). Zatem wezwanie powinno być podpisane przez Naczelnika lub pracowników działających z jego upoważnienia wydanego na podstawie art. 143 ustawy Ordynacja podatkowa.

Szczegóły zostały opisane wcześniej w treści niniejszego dokumentu.

Podsumowując, badanie wykazało, że badane uprawnienia były prawidłowe pod względem formalnym i prawnym, oraz że zostały zaewidencjonowane w prowadzonych w latach 2017 – 2019 rejestrach. Stwierdzono jeden przypadek braku pisemnego odwołania upoważnienia, w związku ze zmianą stosunku pracy łączącego pracownika z pracodawcą. Działań naprawczych wymaga natomiast kwestia podpisywania pism, w szczególności poprzez umocowanie pracowników do podpisywania określonego rodzaju pism, wzmocnienie nadzoru w tym zakresie oraz przypomnienie pracownikom obowiązujących przepisów.

IV. Kontrole funkcjonalne

Weryfikacją objęto prowadzone kontrole funkcjonalne w kontrolowanym zakresie i ich prawidłowość.

Zasady realizacji czynności kontroli funkcjonalnej w urzędach skarbowych podległych Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu, określone zostały w dokumencie zatytułowanym „Procedura kontroli funkcjonalnej”, stanowiącym załącznik do Zarządzenia Nr 167/2018

Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 15 grudnia 2018 r. (z uwzględnieniem zmian określonych w zarządzeniach: nr 24/2019 z 25 marca 2019 r. i 59/2019 z 27 maja 2019 r.). Zgodnie z dyspozycją zawartą w § 13 „Procedury kontroli funkcjonalnej” – komórka ds. kontroli wewnętrznej w dokumentach pokontrolnych, sporządzanych w wyniku przeprowadzonych kontroli wewnętrznych, zawiera ocenę kontroli funkcjonalnych, przeprowadzonych w kontrolowanej jednostce w odniesieniu do obszaru objętego kontrolą wewnętrzną.

Za prawidłową organizację i realizację kontroli funkcjonalnej oraz wykorzystanie jej wyników w urzędzie, zgodnie z § 3 „Procedury kontroli funkcjonalnej”, odpowiedzialność ponosi Naczelnik, a w odniesieniu do nadzorowanych komórek – zastępcy naczelników, kierownicy działów, kierownicy referatów i osoby kierujące wieloosobowymi stanowiskami.

Kontrola funkcjonalna winna być dokonywana z uwzględnieniem specyfiki zadań realizowanych przez daną komórkę organizacyjną.

W toku kontroli badaniem objęto realizację kontroli funkcjonalnej w zakresie zagadnień objętych kontrolą.

Badanie przeprowadzono na podstawie okazanego planu kontroli funkcjonalnych na 2019 r. zatwierdzonego przez Naczelnika Urzędu 13 marca 2019 r., ewidencjach kontroli funkcjonalnych (prowadzonych odrębnie dla komórek SKA, SKA3, SKP), przedłożonych informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej (7 informacji).

Kontrole prowadzone były w oparciu o plan kontroli, który uwzględniał ryzyka zdefiniowane na 2019 r.

Stwierdzono brak ujęcia w przedłożonej ewidencji, kontroli ujętej w planie kontroli funkcjonalnych pod poz. 24 w temacie Prawidłowość ewidencjonowania w systemie KONTROLA dokumentów z kontroli podatkowych (komórka SKP). Kontrolowana jednostka nie wskazała przyczyn braku zaewidencjonowania ww. kontroli funkcjonalnej w prowadzonej ewidencji.

Badane kontrole funkcjonalne przeprowadzone zostały przez kierowników działów i referatu. Kontrole zostały udokumentowane *Informacjami o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej* na wzorze zgodnym z obowiązującym Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 167/2018. W przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych nie stwierdzono nieprawidłowości.

W 2 kontrolach funkcjonalnych badaniem objęto sprawy będące przedmiotem kontroli DIAS w Poznaniu. Jedna kontrola funkcjonalna dotyczyła zasadności kierowania wniosków o kontrolę podatkową w przypadku możliwości objęcia sprawy czynnościami sprawdzającymi, a druga prawidłowości typowania podmiotów do kontroli. Ustalenia dokonane przez Kierownika Działu SKA w ramach kontroli funkcjonalnej są tożsame z ustaleniami dokonanymi w ramach kontroli instytucjonalnej.

W 1 kontroli funkcjonalnej, przeprowadzonej przez kierownika SKP w zakresie zgodności z przepisami prawa dokumentów sporządzanych w toku kontroli podatkowych, nie stwierdzono

nieprawidłowości (wymienione w informacji sprawy nie były objęte badaniem w toku kontroli instytucjonalnej). Weryfikacją objęto prawidłowość wezwań sporządzanych w toku kontroli podatkowych. W dołączonych do *Informacji* badanych wezwaniach (kserokopie) stwierdzono błędy w zakresie braku wskazania imienia i nazwiska osoby wzywanej (dotyczy wezwań do osób prawnych), który to błąd nie został zauważony przez Kierownika Działu. Jednocześnie w toku kontroli przeprowadzonej z upoważnienia DIAS w Poznaniu, stwierdzono liczne błędy w zakresie sporządzanych wezwań. Powyższe wskazuje na wadliwość przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej.

W obszarze działalności Urzędu Skarbowego KONTROLA w rejestrze ryzyk na 2019 r. wystąpiło następujące ryzyko:

- Podejmowanie działań w ramach kontroli podatkowych pomimo możliwości wykorzystania procedury czynności sprawdzających
- Niepodejmowanie czynności przez pracowników spowodowane brakami kadrowymi.
- Niewłaściwe typowanie podmiotów do kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych skutkujące zwiększeniem liczby kontroli negatywnych (bez uszczupień).
- Niepełne ustalenie stanu faktycznego w toku kontroli skutkujące wydaniem nieprawidłowych ustaleń lub wyników kontroli.
- Brak lub błędne, niekompletne, nieterminowe rejestrowanie danych dotyczących przeprowadzonych kontroli w systemach informatycznych wykorzystywanych przez US, np. KONTROLA, KARTA2, ZISAR skutkujące nieuwzględnieniem ustaleń lub wyników kontroli w określeniu wartości miernika.

Ustalenia niniejszej kontroli instytucjonalnej wskazują, że ryzyka te częściowo się zmaterializowały, szczególnie w zakresie niepełnego ustalenia stanu faktycznego, braku lub błędnym, niekompletnym, nieterminowym rejestrowaniu danych dotyczących przeprowadzonych kontroli w systemach informatycznych wykorzystywanych przez urząd skarbowy (KONTROLA), a także w zakresie niepodejmowania czynności przez pracowników spowodowane brakami kadrowymi.

Podsumowując, w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu realizowano w 2019 r. kontrole funkcjonalne objęte zakresem niniejszej kontroli. Kontrola komórek SKA prowadzona była właściwie. Natomiast w zakresie prowadzonych kontroli podatkowych kontrola funkcjonalna nie dała gwarancji prawidłowej realizacji zadań przez pracowników.

V. Kontrole zewnętrzne w badanym zakresie

Na podstawie zapisów w książce kontroli Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu stwierdzono, że w kontrolowanym okresie nie wystąpiły kontrole zewnętrzne dotyczące badanego zakresu.

Podsumowanie całości zagadnień objętych próbą kontrolną

W skontrolowanym zakresie stwierdzono:

Nieprawidłowości:

1. Brak ewidencjonowania wszystkich źródeł kontroli. Przyczyną była błędnie przyjęta przez Organ praktyka. Naczelnik Urzędu w złożonym wyjaśnieniu nie wskazał osób bezpośrednio odpowiedzialnych za stwierdzoną nieprawidłowość. Skutkiem są niekompletne dane w systemach informatycznych Urzędu.
2. Niepełna ocena prawna sprawy będącej przedmiotem kontroli (art. 290 § 2 pkt 6a ustawy Ordynacja podatkowa) – 4 sprawy. Bezpośrednią przyczyną były błędy kontrolujących wynikające z pośpiechu i nieuwagi, spowodowane zaangażowaniem kontrolujących w jednoczesne prowadzenie kilku kontroli.
3. Naruszenie art. 283 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa, poprzez zawarcie w protokole kontroli ustaleń wykraczających poza jej zakres. Przyczyną była niewłaściwa interpretacja przepisu. Nieprawidłowość nie wywołała skutków.
4. Niepełny opis dokonanych ustaleń faktycznych w protokołach kontroli (art. 290 § 1 i § 2 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa) – 8 spraw. Przyczyną było skupianie się na niektórych aspektach prowadzonej działalności przedsiębiorców, pośpiech spowodowany obciążeniem pracą, brak należytej staranności ze strony kontrolujących. Skutkiem powyższego protokoły kontroli nie zapewniają rzetelnej informacji, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (niepełna realizacja celu kontroli – art. 281 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa).
5. Zgromadzony materiał nie był wystarczający do oceny badanego zagadnienia, nie wyjaśniono wszystkich istotnych zagadnień dotyczących zakresu kontroli i/lub dokonana ocena nie była prawidłowa z punktu widzenia przepisów prawa (6 przypadków). Przyczyny i skutki stwierdzonej nieprawidłowości, jak w punkcie poprzednim.
6. Postanowienia (2 przypadki) o przedłużeniu terminu zwrotu VAT nie zawierały właściwego uzasadnienia (naruszono art. 217 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa). Uzasadnienie w dokumencie nie wypełniało dyspozycji przepisu art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT, w szczególności nie wynikało z niego istnienie wymagających weryfikacji niejasności (Organ nie przedstawił jakie wątpliwości istniały w tym przedmiocie). Powyższe nie wywołało skutków. Należy jednak zwrócić uwagę, że niewłaściwe uzasadnienie wydanego postanowienia może spowodować złożenie zażalenia przez kontrolowanego.
7. W protokole kontroli w nieprawidłowej kwocie wykazano sumę podatku naliczonego z faktur odliczonych przez podatnika, które to nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji gospodarczych. Wskutek tego protokół zawiera nieprawidłowy opis

dokonanych ustaleń faktycznych (art. 290 § 2 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa), ponadto błędnie wyliczono WUSZ i sporządzono nieprawidłową analizę pokontrolną. Przyczyną było dokonanie błędnego podliczenia. Kontrolowany złożył prawidłowe korekty, natomiast błąd miał wpływ na sprawozdawczość urzędu.

8. Imienne upoważnienie do kontroli zostało niewłaściwie wypełnione poprzez wpisanie nieprawidłowej daty rozpoczęcia kontroli (art. 283 § 2 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa), ponadto wskazano nieprawidłowy tryb wszczęcia kontroli. Przyczyną stwierdzonej nieprawidłowości był błąd kontrolującego.
9. Błędy w zakresie wezwań kierowanych w toku kontroli:
 - a) Wezwania sporządzone na podstawie art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa adresowano do spółki, bez wskazywania imienia i nazwiska osoby wzywanej. Stanowi to naruszenie art. 159 § 1 pkt 2 wyżej wymienionej ustawy.
 - b) Przypadki (4) braku na wezwaniach klauzuli informacyjnej RODO, czym naruszono art. 159 § 1b ustawy Ordynacja podatkowa.
 - c) Wezwania (5) nie zawierały informacji o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania. Naruszono art. 159 § 1 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa.
 - d) Przypadki zawarcia w wezwaniach nieprawidłowego pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa) tj. możliwości ukarania karą porządkową do kwoty 2800 zł z art. 262 ustawy Ordynacja podatkowa, w stosunku do osób fizycznych – nabywców towarów. Przepis ten ma zastosowanie do strony, pełnomocnika strony, świadka lub biegłego oraz osób wymienionych w art. 262 § 3 cyt. ustawy. Nie dotyczył zatem badanych przypadków. Nieprawidłowości stwierdzono w 11 wezwaniach.
 - e) Egzemplarz wezwania w aktach kontroli, do dostarczenia plików JPK_FA, nie zawierał podpisu kontrolującej, niezgodnie z art. 159 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.
 - f) Wezwanie zawierało błąd w zakresie nr upoważnienia do kontroli i daty jego wystawienia.
 - g) W wezwaniu błędnie wskazano zakres kontroli.
 - h) Wezwania nie doręczono pełnomocnikowi wyznaczonemu do doręczeń (art. 138g w związku z art. 145 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa), ale drugiemu pełnomocnikowi szczególnie działającemu w tej sprawie.
 - i) Do wezwania do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej (...) oprócz wzoru druku ORD-HZ dołączono błędnie także druk ORD-M (dotyczy zaświadczeń i składany jest na podstawie art. 306h § 2 ustawy Ordynacja podatkowa).
 - j) Wezwania m.in. z żądaniem przedstawienia dokumentów przez kontrahentów kontrolowanego (art. 274c ustawy Ordynacja podatkowa), w trybie art. 82 § 1 pkt 1

i § 5 ustawy Ordynacja podatkowa skierowane do kontrahenta kontrolowanego, do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej (...) ORD-HZ, do nabywców towarów (osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej) do przesłania kopii dokumentów, zostały podpisane przez osoby do tego nieupoważnione (kontrolujący, nieposiadający stosownego upoważnienia w trybie art. 143 ustawy Ordynacja podatkowa udzielonego przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu).

Przyczyną były błędy i pomyłki kontrolujących, ale także niewłaściwie przyjęta praktyka przez organ. Działania niezgodne z przepisami prawa mogą powodować utratę zaufania do organów podatkowych (art. 120 i 121 ustawy Ordynacja podatkowa), a także skutkować składaniem skarg na działania organu.

10. Nie zastosowano limitów kontroli przedsiębiorcy. Naruszono przepis art. 55 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców, poprzez jego błędną interpretację. W tym przypadku zwroty VAT objęte weryfikacją zostały zwrócone podatnikowi w toku kontroli podatkowej, po tym terminie do prowadzonej kontroli nie miały zastosowania przepisy art. 55 ust. 2 pkt 6 ustawy Prawo przedsiębiorców i była to kontrola limitowana. Przyczyną była niewłaściwa interpretacja przepisu art. 55 ust. 2 pkt 6 ustawy Prawo przedsiębiorców. W związku z brakiem ustaleń dotyczących wielkości przedsiębiorcy w protokole kontroli, brak możliwości stwierdzenia w jakim zakresie doszło do naruszenia praw przedsiębiorcy.
11. Brak sporządzenia protokołu z czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego, czym naruszono art. 274c § 1a ustawy Ordynacja podatkowa. Wskutek tego przeprowadzone czynności są niewłaściwie udokumentowane. Przyczyna tego stanu leży po stronie kontrolujących – nie dochowano należytej staranności.
12. Nieterminowe, niekompletne, niestaranne i nieprawidłowe ewidencjonowanie postępowań kontrolnych oraz błędy w zakresie wiązania dokumentów pokontrolnych (w 15 na 16 badanych spraw). Przyczyną tego były pomyłki kontrolujących, spowodowane obciążeniem pracą, prowadzeniem kilku kontroli jednocześnie, specyfika pracy w komórce kontroli podatkowej (w części poza siedzibą NUS), ale także niewłaściwie przyjęta praktyka przez organ, jak też niewypracowanie jednolitej praktyki w zakresie ewidencjonowania postępowań kontrolnych. Skutkiem powyższego jest brak rzetelnej informacji pochodzącej z systemów informatycznych (dane są niekompletne i niezretelne), oraz nieprawidłowe sporządzenie sprawozdań m.in. MF9Ps (zaniżenie WUSZ).

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy i kierownik Referatu SKA3 w zakresie braku wprowadzania wszystkich źródeł kontroli.

Kierownik Działu SKA w zakresie nadzoru nad wprowadzaniem źródeł kontroli.

Kontrolujący – pracownicy Działu Kontroli Podatkowej (adekwatnie w odniesieniu do prowadzonych przez nich spraw).

Kierownik Działu Kontroli Podatkowej w zakresie bezpośredniego nadzoru sprawowanego nad działaniem komórki SKP.

Zastępca Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z tytułu sprawowanego nadzoru nad Pionem Kontroli PUS w Poznaniu.

Uchybienia:

1. Niezgodny z podręcznikiem użytkownika podsystemu POLTAX KONTROLA sposób ewidencjonowania źródeł kontroli w podsystemie KONTROLA, wynikający z błędnie przyjętej praktyki przez Organ.
2. Ewidencjonowanie źródeł kontroli z opóźnieniem.
3. Brak regularnego comiesięcznego monitoringu statusów źródeł kontroli. Wskutek tego w podsystemie KONTROLA widniały nieaktualne dane.
4. Brak prowadzenia analiz ryzyka (analiz lokalnych) w zakresie wypełniania obowiązków prawa podatkowego lub określonych zjawisk/procesów.
5. Niedostosowanie planów kontroli do realnych możliwości komórki kontroli podatkowej.
6. Braki w zakresie przeprowadzanych analiz skutkujących wytypowaniem podmiotu do kontroli w 25% badanych spraw. Karty nie zawierały istotnych informacji uzasadniających przeprowadzenie kontroli i/lub wskazania ważnych kwestii wymagających wyjaśnienia w toku kontroli podatkowych lub zapisy były niepełne.
7. Niesporządzenie karty informacyjnej podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową. Działanie to było niezgodne z Wewnętrzną procedurą postępowania nr 8/2017 z 23 października 2017 r. w sprawie ustalenia czynności związanych z typowaniem podmiotów do kontroli i planowaniem kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu (§ 2 ust. 4 pkt 4).
8. Nieuzasadniona zmiana okresu objętego kontrolą w komórce SKP. Skutkiem powyższego jest ustalenie w kontroli WUSZ poniżej 3000 zł (kontrola niezaliczana do miernika).
9. Karty informacyjnej podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową nie przekazano do komórki SKA3, niezgodnie z wewnętrzną procedurą postępowania nr 8/2017 z 23 października 2017 r. w sprawie ustalenia czynności związanych z typowaniem podmiotów do kontroli i planowaniem kontroli podatkowej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu (§ 2 ust. 4 pkt 4).
10. Brak przekazania do komórki wnioskującej (SKA3) istotnych informacji dotyczących braku wywiązywania się przez podmiot z obowiązków płatnika (niekompletna informacja zwrotna).
11. Nieuzasadnione odstępianie od przeprowadzenia kontroli podatkowej, na rzecz innych czynności (monitoring, czynności sprawdzające).

12. Błędy w treści informacji o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w zakresie daty i numeru upoważnienia, powołania danych innego podmiotu, wskazania jednej z dwóch przesłanek braku zawiadomienia.
13. Błędy w protokołach kontroli polegające na wpisaniu nieprawidłowych dat, pomyłki w powołanych podstawach prawnych, numerach załączników, brak właściwego dokumentowania przerw w prowadzonej kontroli, niewłaściwe określenie czasu przeprowadzenia kontroli (art. 290 § 2 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa), brak odzwierciedlenia zgody lub wniosku przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 51 ust. 2 i 3 ustawy Prawo przedsiębiorcy, brak wpisania daty powiadomienia kontrolowanego o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Błędy miały charakter formalny i nie wywołały negatywnych skutków.
14. Kserokopie faktur (będących w posiadaniu kontrolowanego) stanowiące załączniki do protokołu kontroli nie zostały potwierdzone za zgodność z oryginałem.
15. W protokole kontroli dokonano wyliczenia wartości przychodu, kosztów uzyskania przychodu, dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz podatku 19%. Powyższe skutkowało złożeniem zastrzeżeń w zakresie błędnie obliczonego podatku.
16. W sporządzanych w toku czynności kontrolnych protokołach stwierdzono niepełne (nieprecyzyjne) podstawy prawne:
 - a) W protokole z zapoznania się z aktami sprawy przez pełnomocnika nie powołano w podstawie prawnej art. 178 ustawy Ordynacja podatkowa. Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.
 - b) W protokole przesłuchania świadka nie powołano jako podstawy prawnej art. 172 ustawy Ordynacja podatkowa. Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących.
 - c) W protokole pobrania akt, ksiąg, dokumentów nie powołano art. 286 § 2 pkt 2 lit. a ustawy Ordynacja podatkowa. Protokół sporządzono na podstawie art. 172 § 1 i art. 286 § 2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Ze zgromadzonych akt wynika, że w badanym przypadku zachodziła przesłanka z art. 286 § 2 pkt 2 lit. a wyżej wymienionej ustawy. Jako przyczynę powołania niepełnej podstawy prawnej wskazano pomyłkę kontrolującego. Pobrane dokumenty nadal znajdują się w aktach kontroli, mimo że kontrola podatkowa zakończyła się w 2019 r.
17. Przeprowadzenie dowodu z oględzin, bez pisemnego udokumentowania zawiadomienia kontrolowanego o przeprowadzeniu dowodu (niezgodnie z obowiązującą wewnętrzną procedurą postępowania nr 9/2017 – wzór zawiadomienia stanowił załącznik do procedury). Błąd nie wywołał skutków.
18. Przypadki kierowania wniosków o przeprowadzenie czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego do niewłaściwych naczelników urzędów skarbowych, co wydłuża czas prowadzenia weryfikacji.

19. Inne błędy:

- a) Brak zaewidencjonowania przeprowadzonych czynności sprawdzających.
- b) Przypadek nieudokumentowania wezwania podatnika (rozmowa telefoniczna) o przesłanie dokumentów, co było niezgodne ze Standardami dotyczącymi wyjaśnień i wezwań.
- c) Przypadek wezwania podatnika do złożenia deklaracji VAT-7, pomimo, że podmiot po przeprowadzonej kontroli złożył brakujące deklaracje.
- d) Protokół z czynności sprawdzających zawierał nieprawidłową podstawę prawną (art. 274c ustawy Ordynacja podatkowa zamiast art. 272).
- e) Brak wprowadzenia złożonego dokumentu ORD-HZ do POLTAX PLUS.

20. W 3 przypadkach stwierdzono występowanie nieuzasadnionych przerw w prowadzonych czynnościach kontrolnych, które wynikały przede wszystkim z niewłaściwej organizacji pracy (prowadzenie jednocześnie wielu kontroli podatkowych oraz obciążenie innymi zadaniami), ale także spowodowane były opóźnieniami ze strony kontrolującego. Brak właściwego dokumentowania przebiegu kontroli w protokole kontroli zgodnie z art. 290 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Nie opisano w protokole kontroli trudności z dostępem do dokumentów spółki. Nie wzywano pisemnie do dostarczenia dokumentacji, co mogło wpłynąć na czas trwania kontroli.

21. Błędy w zakresie wprowadzania postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu VAT, do systemu POLTAX/POLTAX PLUS polegające na:

- a) Opóźnieniach we wprowadzaniu dokumentów VAT-PT do systemu informatycznego (naruszenie § 8 pkt 17 wewnętrznej procedury postępowania nr 9/2017 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2017 r. w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej przez pracowników Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu).
- b) Wprowadzaniu nieprawidłowego terminu zwrotu, tj. wprowadzano termin wynikający z deklaracji VAT, a nie z wydanego postanowienia.
- c) Niewprowadzaniu zażaleń na postanowienia oraz postanowienia o umorzeniu postępowania odwoławczego w sprawie zażalenia.
- d) Nierzetelnym odzwierciedlaniu w systemie POLTAX PLUS rzeczywistego stanu realizacji zwrotów, w szczególności przedłużeń terminu zwrotu podatku z uwagi na konieczność weryfikacji zwrotu. W zakresie jednego zwrotu VAT w systemie POLTAX widniały 4 postanowienia za ten sam okres o statusie Z-zatwierdzony do księgowania, które powinny zostać anulowane po wydaniu kolejnego postanowienia w tej sprawie. Brak realizacji zaleceń Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu przekazanych pismem znak sprawy: 3001-ION.070.54.2017 UNP 3001-17-079253 z 19 lipca 2019 r.

22. Brak pisemnego odwołania upoważnienia udzielonego pracownikowi przeniesionemu następnie do innego urzędu.

Ocena skontrolowanego przedmiotu kontroli – pozytywna pomimo stwierdzonych nieprawidłowości.

(dowód: akta kontroli str. 85 – 937, 952 – 953)

Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego
<p>Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu nie wniósł zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.</p> <p>Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu pismem nr 3023-SWW.0921.2.2021 (UNP 3023-21-094132) z dnia 3 sierpnia 2021 r. złożył wyjaśnienia do projektu wystąpienia pokontrolnego.</p>
Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu
<p>Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Ewidencjonować wszystkie źródła kontroli w systemie informatycznym.2. Dokonywać prawidłowej i kompletnej oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli, zgodnie z art. 290 § 2 pkt 6a ustawy Ordynacja podatkowa.3. Prowadzić kontrole podatkowe w zakresie wskazanym w upoważnieniu, zgodnie z art. 283 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa.4. Opisywać w protokołach kontroli przebieg kontroli podatkowej oraz dokonane ustalenia faktyczne w sposób zapewniający realizację celu kontroli, o którym mowa w art. 281 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.5. Podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Gromadzić wnikliwie materiał dowodowy pozwalający na prawidłową ocenę merytoryczną badanej sprawy (wywiązywania się kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego).6. Uzasadniać prawidłowo konieczność przedłużenia terminu zwrotu VAT, zgodnie z art. 217 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Ponownie zapoznać pracowników z materiałami ze szkolenia na temat „Przedłużenie terminu zwrotu podatku od towarów i usług – wybrane zagadnienia”, które odbyło się 4 lutego 2020 r. w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu.

7. Wyliminować przypadki błędnych podliczeń w protokołach kontroli. Podjąć działania zapewniające prawidłowość zapisów w protokole (m.in. poszczególnych kwot, sum). Przed doręczeniem protokołu sprawdzać prawidłowość opisu dokonanych ustaleń faktycznych.
8. Dokonywać prawidłowych zapisów na imiennym upoważnieniu do kontroli, w szczególności daty i trybu rozpoczęcia kontroli.
9. Wskazywać w wezwaniach elementy, o których mowa w art. 159 ustawy Ordynacja podatkowa. Wezwania sporządzać starannie. Stosować prawidłowe pouczenie o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania. Wdrożyć działania zapewniające prawidłowe umocowanie osób podpisujących wezwania.
10. Przestrzegać limitów czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy. W protokołach kontroli zawierać informacje o wielkości przedsiębiorcy (mikroprzedsiębiorca, mały przedsiębiorca, średni przedsiębiorca, pozostali przedsiębiorcy).
11. Sporządzać protokoły z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika, zgodnie z art. 274c § 1a ustawy Ordynacja podatkowa.
12. Na bieżąco, kompletnie, rzetelnie i starannie ewidencjonować kontrole podatkowe w systemach informatycznych. Przestrzegać obowiązujących wytycznych oraz zapisów podręcznika użytkownika aplikacji POLTAX KONTROLA. Wypracować jednolite zasady ewidencjonowania pism/wniosków w systemie. Upoważnienia do kontroli akceptować w systemie informatycznym niezwłocznie po ich podpisaniu przez Naczelnika.
13. Ewidencjonować źródła kontroli zgodnie z zapisami podręcznika użytkownika aplikacji POLTAX KONTROLA.
14. Wprowadzać źródła kontroli do systemów informatycznych niezwłocznie po ich wpływie do urzędu, zgodnie z uregulowaniami Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA.
15. Prowadzić bieżący monitoring statusów źródeł kontroli. Przestrzegać zaleceń Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu w zakresie terminów zamykania źródeł kontroli (np. pismo z 10 listopada 2020 r. znak sprawy 3001-ICK2.4022.58.2020.1 UNP 3001-20-130156).
16. Zintensyfikować prowadzenie analiz w zakresie wypełniania obowiązków prawa podatkowego przez podatników, z uwzględnieniem rodzaju ryzyka.
17. Planować kontrole i sporządzać plany kontroli uwzględniając realne możliwości Działu Kontroli Podatkowej.
18. Analizować podmioty pod kątem zasadności przeprowadzenia kontroli podatkowej, z wykorzystaniem dostępnych baz danych i systemów informatycznych, w tym również

z Internetu, z Konsoli Raportowania Eksportu Towarów (KRET), z Konsoli Raportowania Importu Towarów (KRIT).

19. Sporządzać karty informacyjne podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową w wymaganych przepisami wewnętrznymi przypadkach.
20. Przed podjęciem decyzji o zmianie zakresu kontroli podatkowej w stosunku do planowanego, wnikliwie analizować stan faktyczny. Zmiany konsultować z komórką, w której sporządzono plan kontroli.
21. Przekazywać karty informacyjne podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową do właściwej komórki, zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi.
22. Przekazywać do komórki odpowiedzialnej za typowanie podmiotów do kontroli wszelkie informacje pozyskane w toku kontroli podatkowej, w zakresie niewywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych. Rozważyć zmianę sposobu przekazywania informacji zwrotnej tj. przekazywanie informacji po wszystkich kontrolach (zakończonych wynikiem pozytywnym lub negatywnym) oraz możliwość przekazywania oprócz analiz pokontrolnych, także protokołów z kontroli (wyłącznie elektronicznie) w celu dokonania analizy prawidłowości typowania do kontroli.
23. Dokonywać zmian zatwierdzonych planów kontroli wyłącznie w uzasadnionych przypadkach (np. podatnik złożył brakujące deklaracje, dokonał korekty, zmienił właściwość miejscową). Odstąpienie od kontroli właściwie dokumentować (ze wskazaniem daty podjęcia decyzji/sporzędzenia adnotacji).
24. Sporządzać starannie informacje o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (art. 282c § 3 ustawy Ordynacja podatkowa). W piśmie należy wskazać wszystkie przyczyny braku zawiadomienia.
25. Sporządzać protokoły kontroli starannie. Aktualizować pola w wygenerowanym wstępnie protokole kontroli z podsystemu KONTROLA.
26. Wykorzystywać uwierzytelnione kserokopie dokumentów (skserowane z oryginału dokumenty winny być potwierdzone za zgodność z oryginałem).
27. Sporządzać protokoły kontroli zgodnie z treścią art. 290 ustawy Ordynacja podatkowa, w szczególności powinny one zawierać ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli (art. 290 § 1 pkt 6a ustawy Ordynacja podatkowa), jednakże bez wyliczenia w protokole zobowiązania podatkowego, jako elementu właściwego dla postępowania podatkowego oraz decyzji.
28. Przywoływać prawidłowe i pełne podstawy prawne sporządzenia protokołu.
29. Zawiadomienie kontrolowanego o przeprowadzeniu dowodu dokumentować w formie pisemnej, zgodnie z art. 126 ustawy Ordynacja podatkowa, z wykorzystaniem wzoru

zawiadomienia stanowiącego załącznik do wewnętrznej procedury (o ile taki został opracowany).

30. Przed skierowaniem wniosków o czynności sprawdzające/kontrolę podatkową u kontrahentów kontrolowanego, sprawdzać ich właściwość miejscową w bazach danych posiadających aktualne informacje (np. SeRce).
31. Wdrożyć działania w celu poprawy prawidłowości działania w następujących kwestiach:
 - a) Ewidencjonować wszystkie czynności sprawdzające (z udziałem i bez udziału podatnika).
 - b) Dokumentować w formie adnotacji wezwania telefoniczne, z uwzględnieniem regulacji Standardów dotyczących wyjaśnień i wezwań.
 - c) Przed podjęciem działań wobec podatnika weryfikować stan faktyczny w dostępnych systemach informatycznych.
 - d) Powoływać poprawną podstawę prawną w protokołach z czynności sprawdzających.
 - e) Wprowadzać wszystkie dokumenty ORD-HZ do systemu POLTAX PLUS.
32. Prowadzić kontrole podatkowe bez zbędnej zwłoki (zasada szybkości działania). Nie dopuszczać do nieuzasadnionych przerw w prowadzonych czynnościach kontrolnych. Niezwłocznie po wszczęciu kontroli żądać udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli (art. 286 § 1 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa). Stosować zasadę pisemności. W wezwaniach wskazywać skutki prawne niezastosowania się do wezwania. W przypadku opóźnień powstałych z winy kontrolowanego, dokumentować je w protokole kontroli. W uzasadnionych przypadkach stosować środki dyscyplinujące m.in. nałożyć karę porządkową, o której mowa w art. 262 ustawy Ordynacja podatkowa, czy też wnioskować o ukaranie w trybie art. 83 ustawy kks (utrudnianie kontroli podatkowej).
33. Prawidłowo i terminowo wprowadzać do systemu POLTAX PLUS dokumenty dotyczące przedłużenia terminu zwrotu VAT. Formularz VAT-PT ewidencjonować wprowadzając termin zwrotu wynikający z wydanego postanowienia. Przypomnieć pracownikom zalecenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu przekazane pismem znak sprawy: 3001-ION.070.54.2017 UNP 3001-17-079253 z 19 lipca 2019 r. Zwiększyć nadzór w tym zakresie np. poprzez monitorowanie statusów wprowadzonych dokumentów.
34. Odwoływać niezwłocznie na piśmie upoważnienia udzielone byłym pracownikom.
35. 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 (t.j. Dz.U. z 2020, poz. 224) i § 23 Zarządzenia nr 155/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 23 listopada 2018 r. w sprawie zasad i trybu przeprowadzania kontroli w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego i Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu, zmienionego Zarządzeniem nr 72/2021 z 19 marca 2021 r., od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze, a oceny i wnioski zawarte w wystąpieniu pokontrolnym są ostateczne.
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
/Dokument podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym/ Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Marek Pospieski
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).

Otrzymują:

1. Adresat – elektronicznie,
2. aa.

Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną:

1. Z-ca DIAS – Anna Debert,
2. Z-ca DIAS – Adam Barciszewski,
3. Z-ca DIAS – Sławomir Groch,
4. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński,

5. Z-ca DIAS – Dariusz Zujko,
6. Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej, Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz Zarządzania Ryzykiem (ICK),
7. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ).