



**DYREKTOR  
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ  
W POZNANIU**

Poznań, dnia 6 kwietnia 2018 r.

3001-IWW1.0921.78.2017.4  
UNP 3001-18-029174

Egzemplarz nr 1

|   |   |
|---|---|
| <b>SPRAWOZDANIE Z KONTROLI</b>  |   |
| Sporządzone na podstawie art. 52 ust. 4 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. nr 185, poz. 1092).                         |   |
| <b>Nazwa i adres kontrolowanego urzędu</b>  |   |
| Urząd Skarbowy w Chodzieży<br>ul. Ofiar Gór Morzewskich 1,<br>64 – 800 Chodzież   |   |
| <b>Naczelnik kontrolowanego urzędu</b>  |   |
| Pan Krzysztof Fajok   |   |
| <b>Imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli</b>   |   |
| Upoważnienie nr 39/2017 z dnia 21 listopada 2017 r. oraz nr 47/2017 z dnia 21 grudnia 2017 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. |   |
| <b>Wpis do książki kontroli</b>   |   |
| Kontrola w trybie uproszczonym wpisana pod pozycją nr 2/2017.   |   |
| <b>Koordynator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe</b>  |   |
| Danuta Flenz – główny ekspert skarbowy.   |   |
| <b>Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe</b>   |   |
| 1.  | Danuta Flenz – główny ekspert skarbowy,             |
| 2.  | Julia Rzepkowska-Szopny – starszy ekspert skarbowy, |
| 3.  | Tomasz Bartoszewski – starszy ekspert skarbowy.     |
| <b>Data rozpoczęcia czynności kontrolnych</b>   | 30 listopada 2017 r.                                |
| <b>Data zakończenia czynności kontrolnych</b>   | 11 stycznia 2018 r.                                 |

| Tryb kontroli                                     |  |
|---|--|
| Uproszczony.                                      |  |
| Zakres kontroli                                   |  |
| Przedmiot kontroli                                | Weryfikacja wykonania zaleceń pokontrolnych z kontroli przeprowadzonej w 2016 r. |
| Okres objęty kontrolą                             | 2016 r., 2017 r.   |
| OPIS USTALONEGO STANU FAKTYCZNEGO ORAZ JEGO OCENA |  |

**Badaniem objęto następujące zagadnienia:**

- I. Weryfikacja wykonania zaleceń pokontrolnych z kontroli przeprowadzonej w 2016 r. w zakresie: „Prawidłowość wykorzystania wyników kontroli podatkowych za 2015 r.”
- II. Prowadzone kontrole funkcjonalne w kontrolowanym zakresie i ich prawidłowość.

Przedmiotem kontroli w zakresie „Prawidłowości wykorzystania wyników kontroli podatkowych” za 2015 r. były zagadnienia:

1. Prawidłowość wykorzystania zgromadzonego w trakcie kontroli materiału dowodowego, w tym weryfikacja złożonych dokumentów pokontrolnych, monitorowanie i egzekwowanie ustaleń podatkowych.
2. Prawidłowość realizacji *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA* w zakresie:
  - ewidencjonowania zdarzeń w module KONTROLA,
  - sporządzania i przekazywania zawiadomień do komórki KS,
  - zatwierdzania „postępowań kontrolnych” i przekazywania materiałów pokontrolnych do innych komórek organizacyjnych urzędu (w tym terminowość zatwierdzania „postępowań kontrolnych”).
3. Prowadzone kontrole funkcjonalne w kontrolowanym zakresie i ich prawidłowość.
4. Prawidłowość i zasadność nadanych uprawnień do podsystemu KONTROLA.

W Wystąpieniu pokontrolnym Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 9 sierpnia 2016 r. nr 3001-KW-1.073.6.2016.10 przedstawiono nieprawidłowości i uchybienia stwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, ocenionej negatywnie oraz sformułowano w stosunku do nich nw. zalecenia:



1. Sporządzać analizy w sposób umożliwiający weryfikację stwierdzonych w toku kontroli ustaleń, celem dokonania właściwej oceny i prawidłowej kwalifikacji kontroli przez osobę nadzorującą, a także stanowiących podstawę do prawidłowego ewidencjonowania danych w module KONTROLA (wskazanie dokonanych ustaleń, wyliczenie należnego zobowiązania podatkowego (PIT, CIT, PPE), a w przypadku VAT podatku do zapłaty/ do zwrotu/ do przeniesienia oraz obliczenie kwoty uszczuplenia WUSZ).
2. Przestrzegać przepisu w art. 165b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), zgodnie z którym w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Objąć szczególnym nadzorem właściwe planowanie terminów wszczęcia kontroli i postępowań podatkowych. Podjąć działania zabezpieczające prawidłową i terminową realizację zadań przez pracowników komórki postępowań podatkowych, w tym wszczynanie postępowań podatkowych bez zbędnej zwłoki. Przestrzegać uregulowań zawartych w Regulaminie organizacyjnym Urzędu Skarbowego w Chodzieży (m.in. dot. zastępstw).
3. Tworzyć oczekiwania na dokumenty pokontrolne zgodnie z Podręcznikiem użytkownika aplikacji POLTAX KONTROLA (kod operacji KON.3.2.5.4).
4. Wiązać na bieżąco wszystkie dokumenty pokontrolne. Przestrzegać zasad dotyczących prawidłowości wiązania dokumentów pokontrolnych z kontrolą, zawartych w pkt 14 *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA* oraz przedstawionych w *Podręczniku użytkownika aplikacji POLTAX – moduł KONTROLA*, a także procedur określonych w *Zasadach powiązań dokumentów wymiarowych*. Wprowadzać prawidłową kwotę dodatkowego przypisu/odpisu, zgodną z definicją zawartą w *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*. Zwiększyć nadzór w tym zakresie przez kierowników komórek; w tym celu należy monitorować prawidłowość wiązania dokumentów z uwzględnieniem wprowadzania kwoty dodatkowego przypisu/odpisu. Przeszkolić pracowników w zakresie obsługi modułu KONTROLA (wiązanie dokumentów pokontrolnych) oraz stosowania *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*.

5. Monitorować kompletność i prawidłowość wiązania dokumentów/wpłat pokontrolnych z uwzględnieniem wprowadzania kwoty dodatkowego przypisu/odpisu. W tym celu wykorzystywać dostępne raporty z modułu KONTROLA, w szczególności „Wykaz dokumentów oczekiwanych lub powiązanych z kontrolą” (wprowadzać oczekiwania na dokumenty pokontrolne z zakresu i spoza zakresu kontroli). Do sprawdzenia poprawności wprowadzonych danych przed ostatecznym pobraniem ich z urzędów skarbowych korzystać ze skryptów pomocniczych do mierników regionalnych z obszaru PP, KP i IS oraz mierników centralnych z obszaru PA i OP zgodnie z aktualną „Instrukcją wykonania skryptów pomocniczych do mierników z obszarów PP, KP, IS, PA i OP”. Przeszkolić pracowników w zakresie stosowania *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA* i dokumentu *Zasady powiązań dokumentów wymiarowych*.  
Przechowywać dokumentację (w formie elektronicznej lub ew. papierowej) w celu właściwego udokumentowania monitorowania zagadnienia powiązań dokumentów pokontrolnych z modułem KONTROLA. Zwiększyć nadzór w tym zakresie przez kierowników komórek kontroli podatkowej i postępowań podatkowych.
6. Sporządzać i przekazywać bezzwłocznie do stanowiska ds. karnych skarbowych karty informacyjne o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego celem zminimalizowania możliwości przedawnienia się czynu. W przypadku odstąpienia od sporządzenia takiej karty, w aktach sprawy zawierać analizę z podaniem argumentów uzasadniających przyjęte stanowisko.
7. Przestrzegać przepisu art. 200 § 1 oraz art. 123 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
8. Przestrzegać przepisu art. 121 § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych; w treści wydawanych decyzji przestrzegać art. 21 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, stanowiącego o terminach powstania zobowiązania podatkowego.
9. Wydawać decyzje zgodnie z przepisami art. 207 i 210 ustawy Ordynacja podatkowa, w szczególności winny one zawierać prawidłowe rozstrzygnięcie oraz uzasadnienie faktyczne i prawne zgodne ze zgromadzonym materiałem dowodowym. Szczególnym nadzorem objąć komórkę postępowań podatkowych w celu poprawy jakości orzekania przez organ podatkowy.
10. Wydawać decyzje zgodnie z art. 207 i 210 ustawy Ordynacja podatkowa; w przypadku decyzji wydawanych w trybie 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst



jednolity Dz.U. z 2016 r., poz.710) w decyzji należy odrębnie określić kwotę do wpłaty wynikającą z art. 108 ustawy o VAT oraz określić zobowiązanie w podatku VAT.

11. Sporządzać protokół badania ksiąg wyłącznie w trakcie postępowania podatkowego w oparciu o art. 193 § 6 ustawy Ordynacja podatkowa albo w trakcie kontroli podatkowej na podstawie art. 290 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa. Tylko tak sporządzony protokół badania ksiąg, spisany zgodnie z przepisami prawa, może stanowić dowód.
12. Ustalać prawidłowo zakres planowanych kontroli, tj. nie obejmować kontrolą zobowiązań podatkowych, dla których nie upłynął termin rozliczeń, wynikający z przepisów prawa materialnego, takich jak: termin wpłaty zaliczki na podatek dochodowy, termin złożenia deklaracji podatkowej (zeznania, informacji, wykazu itp.).
13. Planować kontrole podatkowe mając na uwadze przepis art. 70 § 1 Ordynacja podatkowa.
14. Sporządzać protokoły przesłuchania świadka zgodnie z treścią przepisu art. 173 ustawy Ordynacja podatkowa, a w protokole kontroli zawierać opis dokonanych ustaleń faktycznych zgodny z rzeczywistym ich przebiegiem (art. 290 § 2 pkt 5 cyt. ustawy).
15. Sporządzać protokół z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika, zgodnie z art. 274c § 1a ustawy Ordynacja podatkowa.
16. Przestrzegać przepisu art. 289 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. kontrolowanego zawiadamiać o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków lub opinii biegłych przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia.
17. Pouczać świadka przed odebraniem zeznania o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedzać o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania zgodnie z art. 196 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa.
18. Przestrzegać przepisów art. 144 – 154c (Rozdział V Dział IV) ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczących doręczeń.
19. Przestrzegać przepisu 284b § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. w zawiadomieniu informującym kontrolowanego, że kontrola nie zostanie zakończona w terminie wskazanym w upoważnieniu, wskazywać nowy termin (datę) jej zakończenia.
20. Przestrzegać dyspozycji zawartej w art. 79a ust. 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2 lipca 2004 r. (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r., poz. 584 ze zm.), stanowiącego, że zmiana osób upoważnionych do wykonania kontroli, zakresu przedmiotowego kontroli oraz miejsca wykonywania czynności kontrolnych wymaga każdorazowo wydania odrębnego upoważnienia.

21. Przestrzegać przepisu art. 283 § 5 i tożsamego art. 79a ust. 8 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (zakres kontroli nie może wykraczać poza zakres wskazany w upoważnieniu), tj. kontrolą obejmować wyłącznie zakres wynikający z udzielonego upoważnienia, o którym mowa w art. 283 § 1 pkt 1 i § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.
22. Gromadzić dowody w toku kontroli podatkowej, zgodnie z przepisami Działu VI ustawy Ordynacja podatkowa, oraz na mocy odesłania zawartego w art. 292 w sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosować przepisy rozdziału 11 działu IV ustawy Ordynacja podatkowa.
23. Ustalać właściwą datę zakończenia kontroli, zgodnie z art. 291 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, definiującego zakończenie kontroli jako dzień doręczenia protokołu kontroli. W związku z tym prawidłowo ustalać datę doręczenia protokołu kontroli stronie w trybie art. 150 ustawy Ordynacja podatkowa. Data zakończenia kontroli ma wpływ na terminy procesowe (termin do złożenia zastrzeżeń do protokołu – art. 291 § 1, termin wszczęcia postępowania podatkowego – art. 165 b § 1 itp.). Obliczając terminy przestrzegać art. 12 ustawy Ordynacja podatkowa.
24. Opisywać w protokole kontroli ustalenia zgodnie ze stanem rzeczywistym i w oparciu o przepisy prawa; dla stwierdzenia faktu przedawnienia się zobowiązań podatkowych stosować przepisy art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
25. Planować kontrole w zobowiązaniach podatkowych niezagrożonych przedawnieniem, mając na uwadze zapis art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
26. Przeprowadzać kontrole bez zbędnej zwłoki zgodnie z treścią art. 284b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa w celu uniknięcia przedawnienia się zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 ww. ustawy), a także mając na uwadze ograniczenia czasowe trwania kontroli u przedsiębiorców, wynikające z art. 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.
27. Wprowadzać dane do modułu KONTROLA zgodnie z *Wytycznymi do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA* oraz *Podręcznikiem użytkownika aplikacji POLTAX-KONTROLA*, w szczególności:
  - opisywać obszary kontroli prawidłowymi tematami,
  - tworzyć prawidłowo obszary kontroli,
  - wprowadzać prawidłową liczbę dni zaliczonych do limitu kontroli,
  - wprowadzać prawidłowo ustalenia kontroli (zwrócić uwagę na pozycje obowiązkowe),



- ustalać kwotę WUSZ zgodnie z definicją zawartą w *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*,
  - nanosić do modułu KONTROLA datę doręczenia protokołu kontroli,
  - prawidłowo odnotowywać fakt przekazania „Wniosku KKS” oraz „Powód ukarania KKS”. Odnotowywać informację o sporządzeniu informacji do KKS dopiero po sporządzeniu takiego wniosku, mając na uwadze odzwierciedlenie wyników przeprowadzonych kontroli w module KONTROLA zgodnie ze stanem rzeczywistym.
28. Ewidencjonować prawidłowo dane w systemach informatycznych Urzędu. Przestrzegać uregulowań zawartych w dokumencie „Zasady powiązań dokumentów wymiarowych”, pomocniczo korzystać z opisów formularzy podatkowych dostępnych na stronie intranetowej Izby Skarbowej w Poznaniu. Naczelnik Urzędu Skarbowego jest odpowiedzialny za rzetelność i jakość danych znajdujących się w rejestrach prowadzonych w urzędzie, w tym również w rejestrach informatycznych baz danych.
  29. Zatwierdzać kontrole podatkowe przed przekazaniem protokołów kontroli do komórek wymiarowych, w terminie do 60 dni od zakończenia kontroli, zgodnie z pkt 12 litera a) *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*.
  30. Odnotowywać w module KONTROLA faktyczną datę przekazania materiału kontrolnego z komórkami kontroli do wymiaru, w oparciu o dokumenty potwierdzające ten fakt.
  31. Wykorzystywać instytucję kontroli funkcjonalnej w ramach sprawowanego nadzoru.
  32. Nadawać uprawnienie KONNACZ wyłącznie osobom pełniącym funkcje zarządzające i kontrolne; w uzasadnionych przypadkach uprawnienie to może zostać nadane kierownikowi komórki KP, co wynika m.in. z pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu nr KP/4033-0030/15 z 8 maja 2015 r. Monitorować na bieżąco nadane pracownikom uprawnienia w celu dokonywania ich weryfikacji/aktualizacji (np. cofnięcie uprawnień byłemu pracownikowi komórki).

Ponadto w punkcie 33 Wystąpienia pokontrolnego Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu zalecił przeprowadzenie kontroli funkcjonalnej w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 6 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych.

## **I. Weryfikacja wykonania zaleceń pokontrolnych z kontroli przeprowadzonej w 2016 r.**

Dla dokonania pełnej oceny wykonania zaleceń pokontrolnych z kontroli przeprowadzonej w 2016 r., sprawdzono realizację ww. zaleceń zawartych w Wystąpieniu pokontrolnym Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 9 sierpnia 2016 r. nr 3001-KW-1.073.6.2016.10.

Powyższe skontrolowano w oparciu o akta kontroli, obejmujące kontrole przeprowadzone w okresie od 22 września 2016 r. (data wpływu odpowiedzi Naczelnika Urzędu Skarbowego w Chodzieży o sposobie realizacji zaleceń zawartych w powołanym Wystąpieniu pokontrolnym) do dnia wszczęcia kontroli w Urzędzie Skarbowym w Chodzieży, tj. do 30 listopada 2017 r. Doboru próby (akt kontroli) dokonano wg osądu kontrolującego w oparciu o raporty (skrótowy i pełny): R\_KON\_DRUK\_PK\_S i KON\_DRUK\_PK – Postępowania kontrolne zatwierdzone w okresie 22.09.2016 do 30.11.2017 dla kontroli rozpoczętych po 22 września 2016 r. - wydruki z 30 listopada 2017 r.

Dodatkowo przeprowadzono analizę powiązań w oparciu o raporty z modułu KONTROLA: Wykaz dokumentów oczekiwanych wraz z wykazem istniejących dokumentów (propozycja) – wszystkie dokumenty” R\_KON\_DWK\_OCZ o parametrach: status informacji 'P', status postępowania 'Z', organ przeprowadzający kontrolę Urząd Skarbowy, raport za okres 22.09.2016 – 30.11.2017 (wg daty zatwierdzenia kontroli), status dokumentu powiązanego: 'W', 'Z', 'U' – raport sporządzono odrębnie dla kontroli doraźnych i właściwych; raporty wygenerowały:

- kontrole właściwe - 4 „postępowania kontrolne” o numerach: 2238, 2242, 2314, 2356,
- kontrole doraźne - 1 „postępowania kontrolne” o numerze 2380, objęte próbą główną.

W zakresie nadzoru nad wiązaniem dokumentów (monitorowanie powiązań dokumentów) badanie przeprowadzono w oparciu o raporty tworzone w kontrolowanej jednostce w okresie od 22 września 2016 r. do 30 listopada 2017 r.

### **Dokonane ustalenia:**

1. Brak wykonania zalecenia zawartego w punkcie 1 Wystąpienia pokontrolnego.

Na podstawie badanej próby stwierdzono brak akceptacji wyników kontroli przez przełożonego (brak sporządzenia analizy pokontrolnej przez komórkę SKP w 5 przypadkach, brak akceptacji przełożonego na analizie pokontrolnej – „postępowanie kontrolne” nr 2399, brak kwalifikacji kontroli na protokołach kontroli). Błędnie/niekompletnie sporządzana analiza lub brak jej sporządzenia nie stanowi podstawy do prawidłowego ewidencjonowania ustaleń pokontrolnych/uniemożliwia wprowadzenie prawidłowych ustaleń do modułu KONTROLA (brak krótkiego wskazania stwierdzonych w trakcie kontroli nieprawidłowości/dokonanych



ustaleń, wyliczenia należnego zobowiązania podatkowego itp.). W przypadku „postępowań kontrolnych” o numerach: 2399 i 2394 sporządzone oceny (analizy) przez komórkę SPV powielają błędy popełnione przez SKP. Niekompletne i/lub błędnie sporządzone analizy, a także brak sporządzenia takich analiz (brak weryfikacji wyników kontroli) przełożyło się na nieprawidłowe ustalenie kwoty WUSZ („postępowanie kontrolne” nr 2399) oraz nieprawidłowe ustalenie kwot dodatkowego przypisu („postępowanie kontrolne” 2399 i 2394). Brak nadzoru w kwestii prowadzonych kontroli (weryfikacji protokołów kontroli i analiz pokontrolnych) przełożył się również na jakość sporządzanych protokołów kontroli, które nie spełniają wymogów określonych w art. 290 Ordynacji podatkowej (brak opisu przebiegu kontroli i dokonanych ustaleń, brak oceny prawnej sprawy, brak odniesienia do dołączonego w formie załączników materiału dowodowego itp.), a ponadto zawierają błędy, świadczące o naruszeniu w trakcie kontroli przepisów prawa, tj.:

- Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od daty doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej bez zgody kontrolowanego, naruszające art. 282b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa:
    - wszczęcie kontroli 18 sierpnia 2017 r. po doręczeniu w dniu 11 sierpnia 2017 r. przedmiotowego zawiadomienia – „postępowanie kontrolne” nr 2399,
    - wszczęcie kontroli 16 stycznia 2017 r. po doręczeniu w dniu 12 stycznia 2017 r. przedmiotowego zawiadomienia – „postępowanie kontrolne” nr 2382.
  - Kontrolą objęto lipiec 2017 r., co jest niezgodne z zakresem kontroli wskazanym w upoważnieniu kontroli (okres objęty kontrolą 01.01.2017 - 30.06.2017) – naruszono przepis art. 79a ust. 8 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (prowadzenie kontroli za ww. miesiąc bez umocowania prawnego), a ponadto objęcie kontrolą okresu, dla którego nie upłynął termin do zapłaty zaliczki na podatek dochodowy – „postępowanie kontrolne” nr 2399.
  - Zakres kontroli – okres objęty kontrolą wynikający z protokołu kontroli (01.01.2017 – 31.07.2017) jest niezgodny z okresem wskazanym w upoważnieniu (01.01.2017 - 30.06.2017 - przekreślenia na upoważnieniu) pomimo faktu, że kontrolą objęto prawidłowy zakres – „postępowanie kontrolne” nr 2394.
2. Niepełne wykonanie zalecenia zawartego w punkcie 4 Wystąpienia pokontrolnego w zakresie błędnego wiązania dokumentów pokontrolnych, tj.:
- Błędne powiązanie wpłat z kontrolą – „postępowanie kontrolne” nr 2399:
    - niezasadne powiązanie z kontrolą wpłaty za 02/2017 nr 3312012 (kwota dokumentu 9.340 zł),

- do którego wprowadzono nieprawidłową kwotę dodatkowego przypisu 10.242 zł (kwotę 9.340 zł wpłacono przed kontrolą i przed doręczeniem zawiadomienia o planowanej kontroli),
- brak powiązania z kontrolą wpłaty dokonanej 27 września 2017 r. za 02/2017 w kwocie 24 zł,
  - niezasadne powiązanie z kontrolą wpłaty za 03/2017 nr 3312014 (kwota dokumentu 8.812 zł), do którego wprowadzono nieprawidłową kwotę dodatkowego przypisu 9.025 zł (kwotę 8.812 zł wpłacono przed kontrolą i przed doręczeniem zawiadomienia o planowanej kontroli),
  - nieprawidłowe powiązanie z kontrolą poprzez zakres „Z” zamiast „P” dokumentu nr 3315973 za 02/2017 (kwota dokumentu 289 zł) oraz nieprawidłowe wprowadzenie kwoty dodatkowego przypisu 0 zł zamiast 289 zł,
  - nieprawidłowe powiązanie z kontrolą poprzez zakres „Z” zamiast „P” dokumentu nr 3315974 za 03/2017 (kwota dokumentu 213 zł) oraz nieprawidłowe wprowadzenie kwoty dodatkowego przypisu 0 zł zamiast 213 zł,
  - nieprawidłowe wprowadzenie kwoty dodatkowego przypisu, niezgodnie z wpłatą wynikającą z dokumentu nr 3328156 za 02/2017 (kwota dokumentu 589 zł) - wprowadzono kwotę 0 zł zamiast 589 zł,
  - niezasadne powiązanie z kontrolą wpłaty za 07/2017 wg dokumentu nr 3333034 z wprowadzoną kwotą dodatkowego przypisu 8.327 zł (wpłata dokonana 22 września 2017 r. za 07/2017 r. w wysokości 8.327 zł nie podlega powiązaniu z kontrolą – poza zakresem kontroli

W związku z zapytaniem przesłanym drogą mailową, w którym szczegółowo przedstawiono błędy w powiązaniach, dokonano poprawek lecz nie usunięto/unieważniono powiązań dotyczących wpłat, dokonanych przed kontrolą, a także wpłaty dokonanej po kontroli za lipiec 2017 r., czyli za okres wykraczający poza zakres kontroli, wprowadzając kwoty dodatkowego przypisu 0, co ustalono w oparciu o raport R\_KON\_DRUK\_OCZ\_MR z 10 stycznia 2018 r. – Dokumenty oczekiwane i powiązane z kontrolą.

Podniesienie w wyjaśnieniach faktu wpłaty kwot za 02/2017 r. – 289 zł i za 03/2017 – 212,80 zł jako wpłaconych 21 sierpnia 2017 r. nie znajduje odzwierciedlenia w przedłożonych kartach kontowych, z których jednoznacznie wynika wpłata tych należności 17 sierpnia 2017 r., tj. przed wszczęciem kontroli, po doręczeniu zawiadomieniu o planowanej kontroli.

- Błędne powiązanie wpłat z kontrolą – „postępowanie kontrolne” nr 2394:
  - w przypadku płatnika - dowiązanie do kontroli dwóch dokumentów W-Przypis na podstawie wpłaty za 01/2017 (nr syst. 3314412 i 3314411) i błędne wprowadzenie kwot dodatkowego przypisu odpowiednio: 0 zł i 12.397 zł (ww. kwota dotyczy uszczupień, tj. braku wpłat



za wszystkie kontrolowane miesiące, tj.: 01/2017 – 1.931 zł; 02/2017 – 1.807 zł; 03/2017 – 2.204 zł; 04/2017 – 2.063 zł; 05/2017 – 2.105 zł; 06/2017 – 2.287 zł),

- w przypadku wpłat na zaliczki na podatek PPL stwierdzono wprowadzenie nieprawidłowych kwot dodatkowego przypisu (48.136 zł i 0 zł) dla dokumentów W-Przypis na podstawie wpłaty za 03/2017 (nr syst. 3326891 i 3326005), dla których należało wprowadzić kwoty dodatkowego przypisu, wynikające z dokumentów W-Przypis na podstawie wpłaty w kwotach odpowiednio: 33.094 zł i 15.042 zł.

W trakcie kontroli w związku z zapytaniem przesłanym drogą mailową, w którym szczegółowo wskazano błędy w powiązaniach, usunięto je poprzez prawidłowe powiązanie wpłat z kontrolą.

3. Brak wykonania zalecenia zawartego w punkcie 5 Wystąpienia pokontrolnego w zakresie nieskutecznego monitorowania kompletności i poprawności wiązań dokumentów pokontrolnych z kontrolami podatkowymi.

W trakcie kontroli ustalono, że w Urzędzie Skarbowym w Chodzieży w okresie od 2 września 2016 r. do 30 listopada 2017 r. wygenerowano nw. 9 raportów monitorujących powiązanie dokumentów pokontrolnych z kontrolą:

- Wykaz kontroli bez dowiązanej decyzji pokontrolnej lub korekty deklaracji (za okres 01.01.2016 – 08.12.2016, kontrole zakończone w okresie 01.01.2016 – 07.02.2017, kontrole zakończone w okresie 01.01.2016 – 28.02.2017, kontrole zakończone w okresie 01.01.2017 – 13.04.2017, kontrole zakończone w okresie 01.01.2017 – 23.08.2017,
- Wykaz dokumentów oczekiwanych wraz z wykazem istniejących dokumentów (propozycja) – wszystkie dokumenty (za okresy: 01.01.2016–08.12.2016, 01.01.2016-07.02.2017 - wg daty zakończenia kontroli,
- Wykaz decyzji pokontrolnych lub decyzji o zabezpieczeniu na majątku nie dowiązanych do kontroli (wprowadzone w okresie 01.01.2016-07.02.2017),
- Wykaz dokumentów powiązanych z kontrolą – wszystkie dokumenty (za okres od 01.01.2016 - 07.02.2017 wg daty zakończenia kontroli).

Mimo faktu wygenerowania ww. raportów, w trakcie niniejszej kontroli stwierdzono nieskuteczność prowadzonego monitoringu w zakresie powiązań dokumentów pokontrolnych z kontrolą, co ustalono na podstawie:

- weryfikacji badanej próby – 6 akt kontroli, szczegółowo opisano w punkcie 2 sprawozdania,

- dodatkowej analizy powiązań przeprowadzonej w oparciu o raporty z modułu KONTROLA - Wykaz dokumentów oczekiwanych wraz z wykazem istniejących dokumentów (propozycja) – wszystkie dokumenty” R\_KON\_DWK\_OCZ o parametrach: status informacji 'P', status postępowania 'Z', organ przeprowadzający kontrolę Urząd Skarbowy, raport za okres 22.09.2016 – 30.11.2017 (wg daty zatwierdzenia kontroli), status dokumentu powiązanego: 'W', 'Z', 'U' – raport sporządzono odrębnie dla kontroli doraźnych i właściwych.

Na podstawie ww. raportów, wygenerowanych w dniu 30 listopada 2017 r. ustalono:

- błędne powiązanie dokumentów pokontrolnych z kontrolą w przypadku „postępowań kontrolnych”:
  - nr 2238 – błędnie powiązано deklaracje VAT-7 – po zakończeniu kontroli wprowadzono oczekiwanie na dokument pokontrolny i równocześnie niezasadnie wprowadzono kwoty dodatkowego przypisu, stanowiące uszczuplenie WUSZ, a po zaistnieniu w POLTAX dokumentów pokontrolnych dowiązано je do nowo utworzonych oczekiwań i zaakceptowano powiązanie, nie modyfikując/unieważniając wcześniejszych oczekiwań,
  - nr 2242 – po kontroli utworzono oczekiwanie na deklarację VAT, a wydając decyzję utworzono nowe oczekiwanie, do którego dowiązано decyzję, nie unieważniając/nie modyfikując wcześniej utworzonego oczekiwania na deklarację,
  - nr 2314 – wprowadzono oczekiwanie na dokumenty pokontrolne i równocześnie niezasadnie wprowadzono kwoty dodatkowego przypisu, stanowiące uszczuplenie WUSZ, w sytuacji braku dokumentów pokontrolnych (wszczęcie postępowania 3 stycznia 2018 r.),
- nie stwierdzono nieprawidłowości w przypadku pozostałych „postępowań kontrolnych”:
  - nr 2356 – w momencie wydruku raportu w dniu 30 listopada 2017 r. nie istniały dokumenty pokontrolne do powiązania (decyzje wydano 4 grudnia 2017 r.); na tożsamym raporcie z dnia 20 grudnia 2017 r. brak ww. „postępowania kontrolnego”, co wskazuje na prawidłowe powiązanie dokumentów pokontrolnych z kontrolą,
  - nr 2380 – w momencie generowania raportów (30 listopada 2017 r i 20 grudnia 2017 r.) brak dokumentów do powiązania (postępowanie wszczęte 2 stycznia 2018 r., co szczegółowo opisano w próbie głównej; prawidłowo powiązано z kontrolą ZOB-W).

Po omówieniu powyższych błędów, częściowo zostały one usunięte („postępowania kontrolne” o nr 2238 i nr 2242), co obrazują raporty R\_KON\_DRUK\_OCZ\_MR wygenerowane dla poszczególnych „postępowań kontrolnych” w dniu 10 stycznia 2018 r. W przypadku „postępowań



kontrolnych” nr 2314 i nr 2380 prawidłowo wiążąc z kontrolą ZOB-W, niezasadnie unieważniono oczekiwania na dokumenty pokontrolne (w tym przypadku decyzje).

4. Brak wykonania zalecenia zawartego w punkcie 6 Wystąpienia pokontrolnego.

W trakcie kontroli stwierdzono brak sporządzenia i tym samym przekazania do stanowiska do spraw karnych skarbowych karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego w sytuacji stwierdzenia nierzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów – art. 61 kks („postępowanie kontrolne” nr 2382). Brak przekazania ww. informacji mogło skutkować przedawnieniem się czynu.

5. Brak wykonania zalecenia zawartego w punkcie 12 Wystąpienia pokontrolnego.

W trakcie kontroli ustalono fakt błędnego objęcie zakresem kontroli w protokołach kontroli zobowiązania podatkowego, dla którego nie upłynął termin do dokonania zapłaty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych („postępowanie kontrolne” nr 2399 i 2394).

6. Brak wykonania zalecenia zawartego w punkcie 21 Wystąpienia pokontrolnego – stwierdzono prowadzenie kontroli za lipiec 2017 r. bez umocowania prawnego (upoważnienie do kontroli obejmowało okres od 01.01.2017 r. do 30.06.2017 r.), czym naruszono art. 283 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa i tożsamy art. 79a ust. 8 ustawy o swobodzie działalności („postępowanie kontrolne” nr 2399).

7. Brak wykonania zalecenia zawartego w punkcie 23 Wystąpienia pokontrolnego.

W trakcie kontroli stwierdzono nieprawidłowe ustalenie daty doręczenia protokołu kontroli w trybie art. 150 ustawy Ordynacja podatkowa, a tym samym zakończenia kontroli; ustalona data - 27.05.2017 r.; prawidłowa data - 25.05.2017 r.; powyższe ma wpływ na ustalanie terminów procesowych („postępowanie kontrolne” nr 2285).

8. Niepełne wykonanie zalecenia zawartego w punkcie 27 Wystąpienia pokontrolnego w zakresie błędnego ewidencjonowania zdarzeń w module KONTROLA. W trakcie kontroli stwierdzono:

- opisanie kontroli błędnym tematem (DPLI – inne doraźne płatnika) z uwagi na błędną klasyfikację kontroli (sklasyfikowana jako doraźna zamiast właściwa) – „postępowanie kontrolne” nr 2399 i 2394,
- nieprawidłowy kod ustaleń kontroli WINN – inne stwierdzone nieprawidłowości („postępowanie kontrolne” nr 2399 i 2394),
- błędne odnotowanie w module KONTROLA kwoty WUSZ (poprzez błędne ustalenie wysokości uszczuplenia - „postępowanie kontrolne” nr 2399, poprzez naniesienie do modułu KONTROLA kwoty niezgodnej z protokołem kontroli - „postępowanie kontrolne” nr 2394),

- nieprawidłowe odnotowanie w module KONTROLA liczby dni kontroli lub/i liczby dni zaliczanych do limitu kontroli „postępowanie kontrolne” nr 2394, 2382, 2380, 2379),
- błędne (niezgodne z dokumentami) odnotowanie powodu ukarania z KKS („postępowanie kontrolne” nr 2394, 2285),
- błędne ewidencjonowanie ustaleń kontroli (VNAD, VPM i VZWR) - „postępowanie kontrolne” nr 2382,
- nieprawidłowe odnotowanie w module KONTROLA daty doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli („postępowanie kontrolne” nr 2382).

9. Brak wykonania zalecenia zawartego w punkcie 29 Wystąpienia pokontrolnego.

W 1 przypadku („postępowanie kontrolne” nr 2399) przekazano akta kontroli do wymiaru przed zatwierdzeniem w module KONTROLA, tj. niezgodnie z pkt 12 litera a) *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*. Wszystkie kontrole objęte próbą zostały zatwierdzone przed upływem 60 dni od zakończenia kontroli.

Ponadto w toku przeprowadzonej kontroli stwierdzono również inne niż wymienione w Wystąpieniu pokontrolnym nieprawidłowości i uchybienia, tj.:

1. Nieprawidłową klasyfikację kontroli – w 2 przypadkach („postępowanie kontrolne” nr 2399 i 2394) kontrolę płatnika sklasyfikowano jako doraźną; kontrola płatnika w zakresie zaliczek za poszczególne miesiące jest kontrolą właściwą, co wynika z pkt 3.1 *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*.

W złożonych w dniu 4 stycznia 2018 r. wyjaśnieniach pada stwierdzenie, że kontrola ta została sklasyfikowana jako doraźna, gdyż nie sprawdzono szczegółowo wszystkich danych dot. płatnika. Wyjaśnienia te nie są zgodne z definicją kontroli właściwej, zawartej w pkt 3.1 *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*, zgodnie z którym - kontrole właściwe to kontrole podatkowe obejmujące pełny okres rozliczeniowy określony w ustawach podatkowych (PIT, PPR-płatnik -1 miesiąc).

2. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od daty doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej bez zgody kontrolowanego, niezgodnie z art. 282b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa („postępowanie kontrolne” nr 2399, nr 2382).
3. Protokoły kontroli nie spełniają wymogów określonych w art. 290 ustawy Ordynacji podatkowej, tj. nie zawierają opisu przebiegu kontroli, dokonanych ustaleń faktycznych i oceny prawnej sprawy („postępowanie kontrolne” nr 2399, nr 2394).



4. W przypadku „postępowania podatkowego” nr 2382 wydano decyzje określające zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za poszczególne lata podatkowe 2012 i 2013 w wysokości 0 zł, w sentencji powołując podstawę prawną art. 21 § 1 pkt 1 i § 3 ustawy Ordynacja podatkowa; nie powołano natomiast art. 21b wymienionej ustawy (decyzja o wysokości dochodu, przychodu lub zysku), co miało miejsce w niniejszej sprawie (podatnik za kontrolowane okresy wykazał straty z działalności gospodarczej; w wyniku przeprowadzonej kontroli oraz postępowania podatkowego nie uznano prowadzonej księgi za dowód, co skutkowało ustaleniem przychodów i kosztów w nowych wysokościach, a to z kolei przełożyło się na zmianę wyniku finansowego w postaci ustalenia dochodu za poszczególne lata - likwidacja straty). Z uwagi na fakt, że podatnik za wcześniejsze lata (2010 i 2011) wykazał stratę z działalności gospodarczej, w wystawionych decyzjach uwzględniono mu odliczenie 50% strat, co skutkowało brakiem powstania zobowiązania podatkowego.

W złożonych w dniu 4 stycznia 2018 r. wyjaśnieniach pada stwierdzenie, że z uwagi na fakt, że postępowanie podatkowe zostało wszczęte w zakresie zobowiązania podatkowego, decyzji nie wydano w oparciu o art. 21b ustawy Ordynacja podatkowa.

Powyższe jeszcze raz wskazuje na małą wnikliwość prowadzonej kontroli oraz niedostateczną analizę pokontrolną, dokonaną przez komórkę kontroli, gdyż już na etapie kontroli należało ustalić źródła dochodu na pokrycie zeznanych przez podatnika strat za lata ubiegłe (2010, 2011 i 2012), a w analizie pokontrolnej, wyliczając należne zobowiązanie podatkowe za kontrolowany okres, obniżyć ustalony w wyniku kontroli dochód o wysokość straty, zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

5. W przypadku „postępowania kontrolnego” nr 2285, gdzie kontrola została wszczęta w trybie art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, stwierdzono brak odzwierciedlenia w aktach kontroli podejmowania działań, zmierzających do wszczęcia kontroli w trybie zwykłym, wynikającym z art. 284 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli wystawione zostało 9 stycznia 2017 r., dopiero po ustaleniu takiej samej daty wszczęcia kontroli w trybie art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa).

Ze złożonych wyjaśnień wynika, że cyt. „Podjęto działania zmierzające do wszczęcia kontroli w trybie zwykłym jednak za każdym razem udania się kontrolujących pod adres zamieszkania i prowadzenia działalności nie zastano podatnika”. Powyższe nie znajduje odzwierciedlenia w aktach kontroli oraz w wystawionym dopiero 9 stycznia 2017 r. upoważnieniu do kontroli.

6. Stwierdzono nieuzasadnione 4-krotne wystosowanie do podatnika zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w sytuacji, gdy z akt kontroli (karta podmiotu do kontroli sporządzona już 1 marca 2016 r.) wynika brak złożenia przez podmiot zeznania PIT-28 za 2015 r., pomimo istnienia takiego obowiązku („postępowanie kontrolne” nr 2285).

W trakcie niniejszej kontroli sprawdzono podmiot w CEIDG i stwierdzono fakt wykreślenia ww. z rejestru w dniu 23 marca 2017 r., a zatem wobec wszczęcia kontroli w dniu 9 stycznia 2017 r., kiedy kontrolowany był przedsiębiorcą, zasadne było odstąpienie od obowiązku zawiadomienia go o zamiarze wszczęcia kontroli zgodnie z art. 79 ust.2 pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

7. W trakcie kontroli (kontrola bez udziału kontrolowanego, wszczęta w trybie art. 284 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa) nie wykorzystano narzędzia, jakim jest tablica T-19 BPS (zapytania o podatników w związku z prowadzonymi kontrolami) w celu poszukiwania faktur („postępowanie kontrolne” nr 2285).

## **II. Prowadzone kontrole funkcjonalne w kontrolowanym zakresie i ich prawidłowość**

Badanie przeprowadzono na podstawie okazanych planów kontroli funkcjonalnej i przedłożonych informacjach o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej.

Zakres badania:

- Sprawdzenie realizacji zalecenia nr 31 zawartego w Wystąpieniu pokontrolnym z 9 sierpnia 2016 r. nr 3001-KW-1.073.6.2016.10 „Wykorzystywać instytucję kontroli funkcjonalnej w ramach sprawowanego nadzoru”.
- Sprawdzenie realizacji zalecenia nr 33 zawartego w Wystąpieniu pokontrolnym z 9 sierpnia 2016 r. nr 3001-KW-1.073.6.2016.10 „Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 6 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych (...).”
- Realizacja dyspozycji zawartej w § 2.5 załącznika nr 1 do Systemu kontroli wewnętrznej w administracji podatkowej (*Sprawowanie kontroli funkcjonalnej wykonywanej w ramach nadzoru służbowego przez osoby zajmujące stanowiska kierownicze w izbach i urzędach skarbowych*), zgodnie z którą komórki wykonujące zadania instytucjonalnej kontroli wewnętrznej winny w dokumentach pokontrolnych zawrzeć ocenę przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych zgodnie z kontrolowanym obszarem rzeczowym.



Za prawidłową organizację i działanie kontroli funkcjonalnej w systemie kontroli wewnętrznej, a także za należyte wykorzystywanie wyników tej kontroli odpowiedzialność ponosił Naczelnik, który winien określić zakres, katalog i częstotliwość czynności kontrolnych, uwzględniając priorytety kierownictwa oraz identyfikowane ryzyka.

Ustalenia:

1. Plan kontroli funkcjonalnej na 2017 r. dla Urzędu Skarbowego w Chodzieży sporządzony został w dniu 12 stycznia 2017 r. przez zastępcę Naczelnika pana Krzysztofa Fajoka i zatwierdzony przez ówczesnego Naczelnika panią Danutę Chałupczak. Wskazany w planie wykaz tematów kontroli funkcjonalnej nie zawierał wszystkich obszarów, w których stwierdzono nieprawidłowości w ramach kontroli wewnętrznej. Przeprowadzona weryfikacja zaleceń pokontrolnych wykazała, że w poszczególnych obszarach funkcjonowania urzędu wystąpiły nieprawidłowości, co oznacza, że przyjęte działania naprawcze nie odniosły pełnego skutku. Brak ujęcia w planie kontroli funkcjonalnej tematów, które dotyczą obszarów w których stwierdzono nieprawidłowości, a następnie wykazanie w ramach kontroli wewnętrznej o ponownym występowaniu nieprawidłowości, świadczy o nieprawidłowej analizie ryzyka dla celów kontroli funkcjonalnej. Plan ten, pomimo stwierdzenia w trakcie niniejszej kontroli faktu niewykonania części zaleceń zawartych w Wystąpieniu pokontrolnym z dnia 9 sierpnia 2016 r., Nr 3001-KW-1.073.6.2016.10, nie uwzględnił wszystkich obszarów, dla których w ww. Wystąpieniu wskazano nieprawidłowości i uchybienia oraz sformułowano wnioski i zalecenia. Stan taki jest niezgodny z § 1.4 załącznika nr 1 do Systemu kontroli wewnętrznej w administracji podatkowej, gdyż kontrola funkcjonalna powinna wynikać z ryzyk związanych z możliwymi nieprawidłowościami w wykonywaniu zadań przez pracowników kontrolowanej komórki (obszary ryzyk wskazano w Wystąpieniu pokontrolnym z dnia 9 sierpnia 2016 r., Nr 3001-KW-1.073.6.2016.10).
2. Kontrole funkcjonalne przeprowadzone w US w Chodzieży w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień od 22 września 2016 r. do 30 listopada 2017 r. były realizowane przez Naczelnika Urzędu – 2 raporty z 2016 r. dot. komórki SKP, Zastępcę Naczelnika Urzędu – 5 raportów (4 dot. komórki SKP i 1 dot. komórki SPV), Kierownika komórki SPV – 13 raportów, Kierującego komórką SKP – 7 raportów.
3. Kontrole w komórce SKP  
Komórka SKP składała się z 3 osób, z których 1 nie wykonywała czynności kontrolnych a analityczne. Pozostałe 2 osoby, w tym kierująca komórką wykonywały kontrole podatkowe.

Przeprowadzanie kontroli funkcjonalnej przez osobę kierującą tą komórką, która jednocześnie wykonuje kontrole podatkowe, sprowadza się do samokontroli.

Tematy kontroli komórki SKP w raportach sformułowane były tak ogólnie (np. „Uchybienia i nieprawidłowości w KP” i „I kwartał 2017”), że nie sposób ustalić tematyki objętej sprawdzaniem oraz danych dokumentów.

Obszar zadań komórki SKP został też objęty kontrolą funkcjonalną przez Naczelnika i jego zastępcę (Naczelnik w ostatnim kwartale 2016 r. – kontrole przeprowadzane w ciągu 5 dni a ujęte w dwa raporty; zastępca NUS w 2017 r. – 5 obszernych raportów wnikliwie opisujących badany temat). Nie objęły one jednak swym zakresem całego obszaru ustalonych nieprawidłowości w komórce SKP – np. prawidłowości ewidencjonowania danych w module KONTROLA. W treści raportu sporządzonego przez Naczelnika w dniach 19, 20, 25 października i 2 listopada 2016 r., odnoszącego się do „postępowania kontrolnego” nr 2245, stwierdzono cały szereg nieprawidłowości i uchybień, do których wydano zalecenia. Konsekwencją winna być kolejna kontrola komórki SKP w tym zakresie, przeprowadzona w celu sprawdzenia realizacji zaleceń, której kierownictwo Urzędu nie przeprowadziło.

#### 4. Kontrole w komórce SPV

Treść raportów z kontroli funkcjonalnych przeprowadzonych przez Kierownika komórki SPV jest jasna i odzwierciedla temat badania, dokumenty poddane analizie i stwierdzone uchybienia. Jako zakres kontroli nieprawidłowo podano imię i nazwisko pracownika, podczas gdy sprawdzeniu podlegały czynności i dokumenty przez niego wytworzone. Kontrole funkcjonalne przeprowadzone w komórce SPV świadczą o zrealizowaniu zaleceń pokontrolnych oraz planu kontroli na 2017 r. w zakresie właściwym dla tej komórki.

Treść informacji z przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych świadczy o wnikliwym podejściu zastępcy Naczelnika oraz kierownika SPV do sprawowania w tej formie nadzoru, czego nie można napisać o raportach sporządzanych przez kierującą komórką SKP. Tym niemniej zakres tematyczny przeprowadzonych kontroli nie wyczerpał całego katalogu zagadnień lub też kontrole nie były przeprowadzane z założoną częstotliwością, co w konsekwencji powoduje, że:

1. Zalecenie nr 31 zawarte w Wystąpieniu pokontrolnym z 9 sierpnia 2016 r. nr 3001-KW-1.073.6.2016.10 nie było należycie zrealizowane, szczególnie w obszarze dotyczącym komórki SKP.
2. Zalecenie Dyrektora nr 33 zawarte w Wystąpieniu pokontrolnym 3001-KW-1.073.6.2016.10 z dnia 9 sierpnia 2016 r. nie było w pełni zrealizowane – zakres tematyczny zrealizowanych



kontroli funkcjonalnych dla komórki SKP nie wyczerpywał katalogu stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień.

3. Zagadnienia wskazane w Planie kontroli na 2017 r. nie były realizowane z założoną częstotliwością – np. przypadku kwestii dotyczących „prawidłowości ewidencjonowania danych w module KONTROLA” dla komórki SKP.
4. Plan kontroli na 2017 rok nie uwzględnił wszystkich obszarów, dla których w wystąpieniu pokontrolnym z 9 sierpnia 2016 r. nr 3001-KW-1.073.6.2016.10 wskazano nieprawidłowości i uchybienia oraz sformułowano wnioski i zalecenia – np. odnoszących się do zakresu, przebiegu i terminów czynności kontroli podatkowych. Jest to niezgodne z § 1.4 załącznika nr 1 do Systemu kontroli wewnętrznej, gdyż kontrola funkcjonalna powinna wynikać z ryzyk związanych z możliwymi nieprawidłowościami w wykonywaniu zadań przez pracowników kontrolowanej komórki.

Jak wynika z powyższego, w przypadku kontroli funkcjonalnej stwierdzono niepełne wykonanie zaleceń zawartych w punktach 31 i 33 Wystąpienia pokontrolnego.

#### **Podsumowanie:**

W wyniku kontroli stwierdzono brak lub niepełne wykonanie 11 z 33 zaleceń pokontrolnych zawartych w Wystąpieniu pokontrolnym z dnia 9 sierpnia 2016 r., nr 3001-KW-1.073.6.2016.10 tj. 33,33%, co oceniono negatywnie. Ponadto w trakcie niniejszej kontroli stwierdzono inne nieprawidłowości i uchybienia, zwłaszcza w komórce kontroli, co wskazuje na konieczność objęcia szczególnym nadzorem realizację zadań przez tę komórkę, m.in. w zakresie poprawy jakości protokołów kontroli (w szczególności w zakresie gromadzenia materiału dowodowego, opisu dokonanych ustaleń oraz zawarcia oceny prawnej sprawy) oraz ewidencjonowania ustaleń w module KONTROLA. Należy rozważyć wdrożenie rozwiązań usprawniających pracę komórki kontroli podatkowej (Wielosobowe Stanowisko Pracy Kontroli Podatkowej oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej). Skala nieprawidłowości stwierdzonych obecnie oraz w poprzedniej kontroli, a także brak eliminowania oczywistych błędów uzasadniają powyższą ocenę.

Pozytywnie natomiast ocenia się działania Urzędu w zakresie realizacji pozostałych zaleceń pokontrolnych, zawartych w Wystąpieniu pokontrolnym nr 3001-KW-1.073.6.2016.10 z dnia 9 sierpnia 2016 r., a w szczególności:

1. Wykorzystanie materiału zgromadzonego w trakcie kontroli w związku z art. 165b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa – zachowanie terminu, o którym mowa w art. 165b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, tj.

- „postępowania kontrolne” 2382 - w zakresie podatku VAT postępowanie podatkowe wszczęto po 18 dniach od zakończenia kontroli, a w podatku dochodowym PIT po 61 dniach od zakończenia kontroli,
  - „postępowania kontrolne” 2380 – postępowanie podatkowe wszczęto w trakcie prowadzonej kontroli w dniu 2 stycznia 2018 r. (po 172 dniach od daty zakończenia kontroli).
2. Informacje o oczekiwaniu na dokumenty pokontrolne wprowadzono bezzwłocznie po zakończeniu kontroli, przed jej zatwierdzeniem.
  3. Nie stwierdzono naruszenia art. 200 § 1 oraz 123 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa („postępowanie kontrolne” nr 2382).
  4. Nie stwierdzono przypadku sporządzenia protokołu badania ksiąg po zakończeniu kontroli i przed wszczęciem postępowania podatkowego; w przypadku kontroli negatywnej („postępowanie kontrolne” nr 2382) w protokole kontroli zawarto ustalenia dotyczące badania ksiąg, nie sporządzając odrębnego protokołu.
  5. W badanej próbie nie stwierdzono przypadku objęcia zakresem kontroli zobowiązań podatkowych przedawnionych w dniu wszczęcia kontroli lub przedawniających się w trakcie jej trwania.
  6. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających u kontrahenta spisano protokół, wypełniając tym samym dyspozycję zawartą w art. 274c § 1a ustawy Ordynacja podatkowa („postępowanie kontrolne” nr 2380 i nr 2379).
  7. W badanej próbie nie stwierdzono przypadków nieprawidłowego doręczenia korespondencji.
  8. W przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, zawiadamiano o tym kontrolowanego, podając termin jej zakończenia, wypełniając tym samym dyspozycję zawartą w art. 284b § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. („postępowanie kontrolne” nr 2380).
  9. W badanej próbie nie stwierdzono przypadku zaplanowania kontroli zagrożonej przedawnieniem - art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
  10. Nie stwierdzono przewlekłości przeprowadzania kontroli, prowadzącej do przedawniania się zobowiązań podatkowych w trakcie kontroli i/lub wkrótce po jej zakończeniu.
  11. We wszystkich badanych sprawach w module KONTROLA prawidłowo odnotowywano daty przekazania materiałów z komórki kontroli do komórki wymiarowej, zgodnie z dokumentami potwierdzającymi fakt przekazania.

(akta kontroli pozycja 3 str. 9 – 208)



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

Wobec stwierdzonych powyżej nieprawidłowości i uchybień Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:

1. Realizować zalecenia zawarte w Wystąpieniu pokontrolnym z dnia 9 sierpnia 2016 r. nr 3001-KW-1.073.6.2016.10.  
Ponadto nadać bieg sprawie opisanej w punkcie 4 dokonanych ustaleń (str. 13 sprawozdania) poprzez przekazanie informacji do stanowiska do spraw karnych skarbowych o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego.  
Wzmocnić nadzór nad realizacją zaleceń, a w szczególności wskazanych w niniejszym sprawozdaniu, gdyż dotychczasowe działania nie dają rękojmi prawidłowego funkcjonowania Urzędu. Podjąć stosowne i skuteczne działania zapewniające prawidłowe wykonywanie zadań w badanym zakresie.
2. Klasyfikować prawidłowo kontrole zgodnie z definicją kontroli właściwej i doraźnej zawartej w pkt 3 *Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*.
3. Przestrzegać dyrektywy zawartej w art. 282b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. w przypadku braku zgody lub wniosku kontrolowanego wszczynać kontrole po upływie 7 dni od daty doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Do wyliczania terminów stosować przepisy zawarte w art. 12 ustawy Ordynacja podatkowa.
4. Sporządzać protokoły kontroli zgodnie z art. 290 ustawy Ordynacja podatkowa, a w szczególności starannie opisywać przebieg kontroli, dokonane ustalenia faktyczne w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy oraz zawierać ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli.
5. Podawać precyzyjnie podstawę prawną w wydawanych decyzjach w celu prawidłowego wypełnienia dyspozycji zawartej w art. 210 § 1 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa oraz eliminacji negatywnych skutków prawnych.
6. Odzwierciedlać w aktach kontroli podejmowane przez organ działania, zmierzające do wszczęcia kontroli, stosując zasadę pisemności, o której mowa w art. 126 w związku z art. 292 ustawy Ordynacja podatkowa.
7. Przestrzegać dyspozycji zawartej z art. 282b ustawy Ordynacja podatkowa oraz art. 79 ust.1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, nakładającej na organ podatkowy obowiązek

zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli, uwzględniając jednocześnie treść art. 282 c ustawy Ordynacja podatkowa i art. 79 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

8. Wykorzystać narzędzie, jakim jest tablica T-19 BPS dla zgromadzenia materiału dowodowego, celem ustalenia stanu faktycznego.
9. Poprawić instytucję kontroli funkcjonalnej w ramach sprawowanego nadzoru poprzez:
  - objęcie planem kontroli wszystkich obszarów, dla których w wystąpieniach pokontrolnych wskazywane są nieprawidłowości i uchybienia, a następnie ich realizację w celu wyeliminowania tych nieprawidłowości w przyszłości,
  - całkowitą realizację zagadnień wskazanych w planie kontroli funkcjonalnej na dany rok (z uwzględnieniem założonej częstotliwości, np. przypadku kwestii dotyczących „prawidłowości ewidencjonowania danych w module KONTROLA” dla komórki SKP).
10. 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 Skarbowego do przekazania informacji o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych.

#### **Pouczenie**

Stosownie do przepisu art. 52 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. nr 185, poz. 1092) i § 26 Zarządzenia nr 74/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 listopada 2016 r. w sprawie zasad i trybu przeprowadzania kontroli w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego, Naczelnik Urzędu Skarbowego w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprawozdania z kontroli ma prawo przedstawić do niego stanowisko; nie wstrzymuje to jednak realizacji ustaleń kontroli.

#### **Termin złożenia informacji**

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



**PIECZĘĆ I PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ**

DYREKTOR  
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ  
w Poznaniu

*Agnieszka Szymankiewicz*

.....  
Pieczęć i podpis Dyrektora Izby Administracji Skarbowej

Otrzymują:

1. Egzemplarz nr 1 – Naczelnik kontrolowanego urzędu,
2. Egzemplarz nr 2 – strona kontrolująca celem włączenia do akt kontroli.

