



Poznań, 5 grudnia 2024 roku



UNP: 3001-24-181822

Znak sprawy: 3001-IWW1.0921.8.2024

Pani
Renata Szymańska
Naczelnik
Urzędu Skarbowego w Rawiczu
ul. Staszica 4
63-900 Rawicz

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	
3027 Urząd Skarbowy w Rawiczu ul. Staszica 4, 63 - 900 Rawicz	
– Naczelnik kontrolowanego urzędu	
Pan Krzysztof Kurzawa - do 15 maja 2024 r. Pani Renata Szymańska - od 16 maja 2024 r.	
– Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli	
Nr 8/2024 z 8 stycznia 2024 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, Nr 20/2024 z 22 marca 2024 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, Nr 33/2024 z 24 maja 2024 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu	
– Wpis do książki kontroli	
Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 1/2024.	
– Koordynator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy	
– –	
– Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy	
1.	Agnieszka Nowak - główny ekspert skarbowy
Data rozpoczęcia czynności kontrolnych	16 stycznia 2024 r.
Data zakończenia czynności kontrolnych	14 czerwca 2024 r.

– Zakres kontroli	
Przedmiot kontroli	Prawidłowość prowadzenia czynności sprawdzających i weryfikacja wykorzystania ustaleń poczynionych w ich trakcie.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. Badaniem mogły zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
– Kontrolowany obszar działalności	
Kontrola	
– Cel kontroli	
Celem kontroli była ocena realizacji zadań przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Rawiczu w zakresie prawidłowości prowadzenia czynności sprawdzających i wykorzystania ustaleń dokonanych w ich trakcie.	
– Ocena skontrolowanej działalności	
Pozytywna z nieprawidłowościami	
– DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE	

1. Rozwiązania organizacyjne, przepisy wewnętrzne, osoby odpowiedzialne, podział pracy komórek realizujących zadania w obszarze prowadzenia czynności sprawdzających w Urzędzie Skarbowym w Rawiczu

Organizacja Urzędu Skarbowego w Rawiczu została określona:

- Regulaminem Organizacyjnym nadanym Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Nr 227/2022 z dnia 20 grudnia 2022 r. - obowiązywał od 1 stycznia 2023 r. do 31 marca 2023 r.;
- Regulaminem Organizacyjnym nadanym Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Nr 36/2023 z dnia 20 marca 2023 r. obowiązującym od 1 kwietnia 2023 r. do nadal.

W oparciu o wskazane regulaminy organizacyjne Urzędu Skarbowego w Rawiczu, a także na podstawie złożonych wyjaśnień ustalono, że realizacja kontrolowanych zadań odbywała się w następujących komórkach organizacyjnych Urzędu:

- w Pierwszym Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1[1]),
- w Referacie Obsługi Bezpośredniej (SOB),
- w Referacie Rachunkowości (SER),
- w Drugim Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej (SKA-2[1]),
- w Wieloosobowym Stanowisku Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI),
- w Referacie Postępowania Podatkowego i Spraw Wierzycielskich (SPO).

Wg złożonych wyjaśnień w kontrolowanym okresie tj. w 2023 r. w komórce SPO nie przeprowadzano czynności sprawdzających. Przeprowadzane były czynności analityczne w zakresie zasadności nadpłaty wynikającej z wniosków o stwierdzenie nadpłaty.

Dokonując weryfikacji treści zapisów wskazanych regulaminów organizacyjnych stwierdzono, że pozostałe komórki organizacyjne w przypadkach uzasadnionych potrzebami Urzędu Skarbowego, realizują zadania dokonywania czynności sprawdzających (§ 18).

W okresie objętym kontrolą obowiązywała wewnętrzna procedura w sprawie „Zasady postępowania w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających” Nr 14/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Rawiczu z 1 listopada 2020 r., która utraciła moc 30 maja 2023 r. w związku z wdrożeniem od 31 maja 2023 r. wewnętrznej procedury Nr 10/2023 Naczelnika Urzędu w Rawiczu w sprawie „Zasady postępowania w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających”.

Według przedmiotowej procedury celem jej wprowadzenia było określenie zasad postępowania, zadań i obowiązków pracowników w zakresie czynności sprawdzających, prowadzonych zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa.

W zakresie jej stosowania organ ograniczył się w § 2 pkt 1 do określenia zadań Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA, który istniał do 30 marca 2023 r. Od 1 kwietnia 2023 r. utworzono odrębne dwa referaty: Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-1[1], Drugi Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej SKA-2[1].

Obowiązująca od 31 maja 2023 r. procedura określa sposób realizacji czynności sprawdzających polegających, w szczególności na:

- sprawdzeniu formalnej poprawności i terminowości złożonej deklaracji/korekty deklaracji,
- skorygowaniu deklaracji przez organ podatkowy z urzędu,
- wezwaniu do: złożenia deklaracji, złożenia korekty deklaracji, złożenia wyjaśnień, przedłożenia dokumentów, sporządzenia i przekazania informacji,
- prowadzeniu czynności sprawdzających w stosunku do kontrahentów podatników,
- sprawdzeniu zasadności skorzystania z ulg podatkowych/zwrotów wykazanych w deklaracji,
- weryfikacji wpłacania zadeklarowanych podatków,
- ustaleniu stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

W § 4 procedury wskazano, że Naczelnik Urzędu sprawuje ogólny nadzór nad przebiegiem procesu, a w pkt 2 wskazano, że Kierownicy komórek SPO, SOB, SKA-1[1], SKA-2[1], SER, SKI oraz SEE sprawują nadzór i odpowiadają za prawidłowy, terminowy i zgodny z instrukcją przebieg procesu.

Z kolei w pkt 3 § 4 przedmiotowej procedury pracownicy ww. komórek w kontekście odpowiedzialności są zobowiązani do:

- prawidłowego i terminowego przeprowadzania czynności sprawdzających,
- gromadzenia i analizowania materiału dowodowego,
- sporządzania, podpisywania wezwań, informacji do podatników w zależności od posiadanego upoważnienia,
- sporządzania i podpisywania protokołu lub adnotacji z przeprowadzonych czynności sprawdzających,
- w przypadku konieczności przeprowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, zgromadzony w trakcie czynności sprawdzających materiał dowodowy, po uzgodnieniu z kierownikiem komórki przekazania odpowiednio do komórki SKA-1[1],
- przygotowania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego,
- ewidencjonowania w systemie informatycznym prowadzonych czynności.

Analizując treść zapisów niniejszej procedury w pkt 2 w podpunkcie 2.5 dot. czynności sprawdzających dokumentacji kontrahenta podatnika, stwierdzono zapis budzący wątpliwość cyt. „W związku z prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi, postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, organ podatkowy może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, mających znaczenie dla ustalenia faktów istotnych

w sprawie.(...)”. Powyższa wątpliwość prawidłowości zamieszczonego zapisu wynika z uchwały NSA (...), w której uznano, że urząd skarbowy ma prawo podejmować kontrole krzyżowe jedynie w związku z kontrolą lub postępowaniem podatkowym. Nie może ich prowadzić u kontrahentów podatnika objętego czynnościami sprawdzającymi, ponieważ nie ma do tego podstaw prawnych w Ordynacji podatkowej.

Według złożonych na powyższą okoliczność wyjaśnień wskazano, że 1 lutego 2024 r. uchylono wewnętrzną procedurę nr 10/2023 z dnia 31 maja 2023 r. i od 2 lutego 2024 r. wdrożono procedurę wewnętrzną Nr 2/2024 w sprawie „Zasad postępowania w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających”. W przedmiotowej procedurze zmieniono podpunkt 2.5 nadając mu aktualne brzmienie „W związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, organ podatkowy może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, mających znaczenie dla ustalenia faktów istotnych w sprawie. (...), co oceniono pozytywnie. Jednocześnie wyjaśniono, że zapis ten był oczywistą omyłką. Wskazano, że w żadnych prowadzonych czynnościach sprawdzających nigdy nie wystosowano żądania do kontrahentów sprawdzanego podatnika wykonujących działalność gospodarczą do przedstawienia dokumentów, mających znaczenie dla ustalenia faktów istotnych w sprawie.

Dodatkowo ustalono, że w kontrolowanym okresie nie były tworzone plany czynności sprawdzających. W toku kontroli w zakresie współpracy komórek organizacyjnych Urzędu Skarbowego w Rawiczu w przeprowadzaniu czynności analitycznych i sprawdzających ustalono, że w przypadku podejrzenia przez daną komórkę naruszenia przepisów prawa podatkowego przez danego podatnika, informację tę przekazuje się do Pierwszego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-1[1]. Dany podmiot poddawany jest analizie, na podstawie której podejmowana jest decyzja o odłożeniu sprawy ad acta, wezwaniu podatnika do czynności sprawdzających lub przekazaniu do Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej SKA-2[1] lub Referatu Postępowania Podatkowego i Spraw Wierzycielskich SPO, w celu wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Po zakończeniu czynności do Pierwszego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających przekazywana jest informacja o dacie i sposobie zakończenia sprawy. Również, jeśli w toku prowadzonych czynności sprawdzających stwierdzone są nieprawidłowości a podatnik nie dokona stosowanej korekty deklaracji, przekazywana jest informacja do Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej lub Referatu Postępowania Podatkowego i Spraw Wierzycielskich, celem wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

Natomiast w przypadku, gdy podatnik np. po czynnościach sprawdzających złoży nieskuteczną korektę deklaracji lub w toku czynności sprawdzających ustalono, że mimo obowiązku nie ewidencjonował sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej, przekazywana jest informacja, celem nałożenia mandatu karnego. Jednocześnie, w zależności od dokonanych ustaleń w toku prowadzonych czynności sprawdzających przekazywane są informacje:

- do Wieloosobowego Stanowiska Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (np. celem wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT),
- urzędów skarbowych (np. niewykazanie sprzedaży przez podatnika),
- innych instytucji (PIP, ZUS, Policja).

Według złożonego wyjaśnienia liczba pracowników Urzędu przeprowadzających w 2023 r. czynności sprawdzające z ustalonym stażem pracy w poszczególnych komórkach organizacyjnych przedstawiała się następująco:

– Nazwa komórki organizacyjnej realizującej czynności sprawdzające	– Liczba pracowników z ustalonym stażem pracy
– w Pierwszym Referacie Czynności Sprawdzających i Analitycznych (SKA-1[1])	
– 4 pracowników (w pełnym wymiarze czasu pracy)	– ponad 19 lat/5 lat/około 5 lat/3 lata
– 1 pracownik (w niepełnym wymiarze czasu pracy 0,25 etatu)	– 30,5 lat
– 2 pracowników (w niepełnym wymiarze czasu pracy 0,5 etatu)	– 31,5 lat/1,5 roku
– w Drugim Referacie Czynności Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej (SKA-2[1])	
– 2 pracowników (w pełnym wymiarze czasu pracy)	– 28,5 lat/2,5 roku
– w Referacie Obsługi Bezpośredniej (SOB)	
– 1 pracownik (w niepełnym wymiarze czasu pracy 0,25 etatu)	– 2,5 roku
– 3 pracowników (w niepełnym wymiarze czasu pracy 0,1 etatu)	– 35,5 lat/32 lata/6 lat
– w Referacie Postępowania Podatkowego i Spraw Wierzyielskich (SPO)	
– 4 pracowników (w niepełnym wymiarze czasu pracy 0,25 etatu)	– 30,5 lat/26 lat/22 lat/8 lat
– w Referacie Rachunkowości (SER)	
– 2 pracowników (w niepełnym wymiarze czasu pracy 0,1 etatu)	– 34,5 lat/4 lata
– w Wieloosobowym Stanowisku Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI)	
– 2 pracowników (w niepełnym wymiarze czasu pracy 0,1 etatu)	– 34 lata/28 lat

Za prawidłowe funkcjonowanie i realizację zadań przez wymienione komórki w kontrolowanym okresie odpowiedzialni byli:

– Nazwa komórki organizacyjnej realizującej czynności sprawdzające	– Imię i Nazwisko kierownika komórki lub Osoba Kierująca Wieloosobowym Stanowiskiem
– Referat Czynności Sprawdzających i Analitycznych	– (...) do 31.03.2023 r.
– Pierwszy Referat Czynności Sprawdzających i Analitycznych (SKA-1[1])	– (...) od 01.04.2023 r.
– Drugi Referat Czynności Sprawdzających oraz Kontroli podatkowej (SKA-2[1])	– (...) od 1.04.2023 r.
– Referat Kontroli Podatkowej (SKP)	– (...). do 24.02.2023 r. tj. do dnia przejścia na emeryturę – Krzysztof Kurzawa Naczelnik Urzędu Skarbowego w okresie od 25.02.2023 r. do 31.03.2023 r.
– Referat Obsługi Bezpośredniej (SOB)	– (...).
– Referat Postępowania Podatkowego i Spraw Wierzyielskich (SPO)	– (...)
– Referat Rachunkowości (SER)	– (...).
– Wieloosobowe Stanowisko Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI)	– (...)

Kierownicy komórek organizacyjnych nadzorują bezpośrednio i ponoszą odpowiedzialność za realizację zadań wynikających z Regulaminów Organizacyjnych obowiązujących w kontrolowanym okresie w stosunku do podległych im pracowników.

Jednocześnie Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu sprawuje ogólny nadzór nad realizacją zadań przez wszystkie komórki organizacyjne Urzędu Skarbowego oraz sprawuje nadzór służbowy nad pracą obsługujących go pracowników.

Ponadto w złożonych wyjaśnieniach wskazano, że Naczelnik US w Rawiczu sprawował nadzór nad prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi poprzez:

- każdorazowe zatwierdzanie dokonania zwrotu lub zasadność prowadzenia czynności sprawdzających, w przypadku zadeklarowanego przez podatnika zwrotu podatku VAT w kwocie wyższej niż 30.000 zł,
- zapoznanie się z ustaleniami dokonanymi w toku czynności sprawdzających zakończonych protokołem-akceptacją poprzez przystawienie pieczęci „Zapoznałem się z ustaleniami zawartymi w protokole” i złożenie podpisu,
- uczestnictwo w rozmowach prowadzonych z podatnikami objętymi czynnościami sprawdzającymi w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów,
- ustalenie z kierownikiem danej komórki sposobu i zakresu prowadzenia czynności bardzo złożonych,
- cykliczne spotkania z kierownikami poszczególnych komórek, w celu zbadania terminowości prowadzonych spraw.

2. Prawidłowość prowadzenia czynności sprawdzających

Wstępna ocena i weryfikacja prawidłowości wywiązywania się podatników, płatników z obowiązków podatkowych, dokonywana jest w ramach czynności sprawdzających, które zostały uregulowane w Dziale V ustawy Ordynacja podatkowa. W porównaniu do kontroli podatkowej i postępowania podatkowego czynności sprawdzające są procedurą o najmniejszym stopniu sformalizowania. Zgodnie z art. 272 Ordynacji podatkowej organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a, dokonują czynności sprawdzających mających na celu:

1) sprawdzenie terminowości:

a) składania deklaracji,

b) wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;

2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt 1;

3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;

4) weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;

5) weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej;

6) weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego zgodnie z art. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym oraz zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego zgodnie z art. 16b tej ustawy;

7) sprawdzenie spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz rzetelności i terminowości składania oświadczenia podatnikowi przez jej udziałowca albo

akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Czynności sprawdzające mogą dotyczyć wyłącznie kwestii wyżej wymienionych i nie mogą wykroczać poza nie. Wykładnia rozszerzająca art. 272 Ordynacji podatkowej jest niedopuszczalna, ponieważ groziłoby to rozpatrzeniem sprawy podatkowej poza jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym. Aktualnie czynności sprawdzające są dominującą formą weryfikacji działań podatników.

Na podstawie danych z systemu ZISAR Plus oraz na podstawie Raportu 30- MF-9Ps Raport z Czynności Sprawdzających wygenerowanego 17 stycznia 2024 r. ustalono, że w 2023 r. w Urzędzie Skarbowym w Rawiczu zakończono i zatwierdzono 1171 czynności sprawdzających, w tym:

- w podatku VAT – 800,
- w podatku CIT – 12,
- w podatku PIT – 335, w tym płatnik 2,
- w podatku PCC – 7,
- Inne – 17 (DSF-1, SD)

W złożonych wyjaśnieniach organu wskazano, że w systemie ZISAR Plus nie ewidencjonowano czynności sprawdzających w trybie art. 274c Ordynacji podatkowej (dalej O.p.), ponieważ:

- kontrole podatkowe oraz postępowania podatkowe przeprowadzone w kontrolowanym okresie nie wymagały przeprowadzenia takich czynności,
- w okresie objętym kontrolą do Urzędu nie wpłynął żaden wniosek o przeprowadzenie czynności sprawdzających w trybie art. 274c O.p.

Badanie kontrolne przeprowadzono na próbie 30 spraw wytypowanych na podstawie doświadczenia i wiedzy kontrolującej o statusie zakończone w 2023 r. bez względu na datę rozpoczęcia czynności sprawdzających.

Poniżej wyszczególniono z Rejestru Czynności Sprawdzających wytypowane Karty Czynności Sprawdzających wraz z tematyką czynności objętych sprawdzeniem:

1. (...) VATWDNZD weryfikacja dłużnika (ulga na złe długi),
2. (...) VATWZZVPT weryfikacja zasadności zwrotu VAT przed terminem,
3. (...) PITWPSZWZP weryfikacja prawidłowości sporządzenia zeznania (weryfikacja w zakresie przychodów),
4. (...) VATWPSDVDŻWZNST weryfikacja prawidłowości sporządzenia deklaracji vat (weryfikacja dokumentów źródłowych w zakresie nabycia środków trwałych),
5. (...) PITBDW BŁĘDY dotyczące wpłat,
6. (...) PPEWPSZWDŻ weryfikacja prawidłowości sporządzenia zeznania (pełna weryfikacja dokumentów źródłowych),
7. (...) PITWOOD weryfikacja odliczeń od dochodu (ulgi),
8. (...) PITNIPZNPDP naliczenie i pobór zaliczek na podatek dochodowy przez płatnika,
9. (...) VATWDWZZPPJPK weryfikacja danych wynikających ze złożonego przez podmiot jednolitego pliku kontrolnego (JPK),
10. (...) PPEWPNWDD wyjaśnienie przyczyn niezłożenia wymaganych dokumentów (brak deklaracji),
11. (...) VATWPNWDD wyjaśnienie przyczyn niezłożenia wymaganych dokumentów (brak deklaracji),
12. (...) VATWPSDWDŻ weryfikacja prawidłowości sporządzenia deklaracji vat (pełna weryfikacja dokumentów źródłowych),
13. (...) PPEWPNWDD wyjaśnienie przyczyn niezłożenia wymaganych dokumentów (brak deklaracji),

14. (...) PITWPSZWDŹ weryfikacja prawidłowości sporządzenia zeznania (pełna weryfikacja dokumentów źródłowych),
15. (...) NŹPPNZPWUŹLPZŹN przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych,
16. (...) PITWPDWPOM weryfikacja prawa do wspólnego preferencyjnego opodatkowania (z małżonkiem),
17. (...) PITPOPWDDZWZDBD pozyskanie od podatnika wyjaśnień dot. danych zawartych w złożonej deklaracji (podatnicy bez działalności),
18. (...) DSFWPNWDD wyjaśnienie przyczyn niezłożenia wymaganych dokumentów (brak deklaracji),
19. (...) VATWDNZD weryfikacja dłużnika (ulga na złe długi),
20. (...) PPLBDW błędy dotyczące wpłat,
21. (...) PITWZUZIWZP weryfikacja zastosowania ustawowych zwolnień i wyłączeń z podatku,
22. (...) VATWSDVPRVZD weryfikacja sporządzenia deklaracji VAT (porównanie podsumowań rejestrów VAT z deklaracją),
23. (...) PPRWDPDCWZSNPU5L weryfikacja dokumentacji przedłożonej do czynności w zakresie sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat,
24. (...) PPEWPNWDD wyjaśnienie przyczyn niezłożenia wymaganych dokumentów (brak deklaracji),
25. (...) PCCWPSDPF weryfikacja prawidłowości sporządzenia deklaracji (weryfikacja poprawności formalnej),
26. (...) CITWPNWDD wyjaśnienie przyczyn niezłożenia wymaganych dokumentów (brak deklaracji),
27. (...) CITWRPDWZDVIDC weryfikacja różnic pomiędzy danymi wynikającymi z deklaracji VAT i deklaracji CIT,
28. (...) CITWRPDWZDVIDC weryfikacja różnic pomiędzy danymi wynikającymi z deklaracji VAT i deklaracji CIT,
29. (...) PPLWWZNPDP weryfikacja wysokości zaliczki na podatek dochodowy,
30. (...) PITWRDOZG weryfikacja rozliczenia dochodów osiągniętych za granicą.

Według złożonych wyjaśnień, prowadzone w kontrolowanym okresie czynności sprawdzające były poprzedzone analizą, w tym z zachowaniem przepisów zawartych w Rozdziale 8 Działu III (Przedawnienie) Ordynacji podatkowej. Analiza informacji oraz dalsze prowadzenie czynności sprawdzających weryfikowane były pod kątem przedawnienia się zobowiązania podatkowego, przy uwzględnieniu realnych możliwości zakończenia określonych procedur przed jego upływem (ewentualnego przeprowadzenia kontroli podatkowej, wszczęcia postępowania podatkowego). W celu wyeliminowania bądź ograniczenia ryzyka przedawnienia się zobowiązań podatkowych stosowane były także zasady Katalogu dobrych praktyk, dotyczący prowadzonych spraw, mających na celu wyeliminowanie bądź ograniczenie ryzyka przedawnienia się zobowiązań podatkowych.

Na badanej próbie zweryfikowano następujące zagadnienia:

- a) Kompletność i rzetelność formalna sporządzanych wezwań, także w formie elektronicznej lub telefonicznej.
- b) Kompletność i rzetelność zebranego materiału dowodowego.
- c) Prawidłowość sporządzania protokołów i adnotacji z przeprowadzonych czynności sprawdzających.
- d) Terminowość prowadzonych czynności sprawdzających.

- e) Ewidencjonowanie czynności sprawdzających (prawidłowość, kompletność i terminowość ewidencjonowania).
- f) Wykorzystanie ustaleń dokonanych w ramach czynności sprawdzających.
- g) Prowadzone kontrole funkcjonalne w kontrolowanym zakresie i ich prawidłowość.

a) Kompletność i rzetelność formalna sporządzanych wezwań, także w formie elektronicznej lub telefonicznej

W ramach prowadzonych czynności sprawdzających, zgodnie z przepisem art. 155 § 1 ustawy O.p., organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Elementy wezwania, które muszą się w nim obligatoryjnie znaleźć zostały wymienione w art. 159 O.p. Zgodnie z tym przepisem w wezwaniu należy wskazać:

- 1) nazwę i adres organu podatkowego;
- 2) imię i nazwisko osoby wzywanej;
- 3) w jakiej sprawie i w jakim charakterze oraz w jakim celu osoba ta zostaje wezwana;
- 4) czy osoba wezwana powinna stawić się osobiście lub przez pełnomocnika, czy też może złożyć wyjaśnienie lub zeznanie na piśmie;
- 5) termin, do którego żądanie powinno być spełnione, albo dzień, godzinę i miejsce zgłoszenia się osoby wzywanej lub jej pełnomocnika;
- 6) skutki prawne niezastosowania się do wezwania.

Wezwanie powinno być podpisane przez pracownika organu podatkowego, z podaniem jego imienia, nazwiska i stanowiska służbowego (art. 159 § 2 O.p.).

Pracownicy urzędów skarbowych zobowiązani są także przestrzegać „Standardów dotyczących wyjaśnień i wezwań” W-wa, czerwiec 2017 r. (dalej Standardy). Regulują one m.in. sposób kontaktowania się z podatnikami (w pierwszej kolejności wezwanie telefoniczne lub e-mail, w drugiej wezwanie pisemne) oraz sposób dokumentowania i ewidencjonowania wezwań telefonicznych. Wynika z nich, że przed każdym przypadkiem nawiązania kontaktu telefonicznego (e-mailowego) z osobą reprezentującą interesy podatnika (np. pracownikiem biura rachunkowego obsługującego podatnika) należy uprzednio sprawdzić, czy osoba ta legitymuje się stosownym pełnomocnictwem do działania w imieniu podatnika – pełnomocnictwem ogólnym złożonym w CRPO bądź pełnomocnictwem szczególnym złożonym do akt sprawy.

Zgodnie ze Standardami, zastosowanie wezwania telefonicznego (e-mailowego) nie zwalnia organu podatkowego od zachowania wymogów, które powinno zawierać każde wezwanie tj. wymogów określonych w art. 159 § 1 pkt 1-6 O.p. Ponadto mając na uwadze treść przepisu art. 177 § 1 O.p. w zw. z art. 160 O.p. niezbędne jest sporządzenie adnotacji na okoliczność wezwania przez telefon (e-mail). Pracownicy zobowiązani są ewidencjonować adnotacje przy wykorzystaniu dostępnych narzędzi informatycznych.

Przed podjęciem zaplanowanych czynności sprawdzających (wykonaniem pierwszej czynności np. wezwaniem podatnika) należy zweryfikować, czy w systemie KARTA2 występuje aktywne zainteresowanie dotyczące danego podatnika. W badanych aktach objętych próbą kontrolną nie stwierdzono faktu udokumentowania, czy odrębnych zapisów o dokonanej powyższej weryfikacji w systemie KARTA2 (pismo MF z 17 lutego 2023 r., nr DNK12.8621.6.2023 r.).

Na okoliczność podejmowanych działań w tym zakresie organ przesłał przykładowe zestawienia podmiotów wytypowanych do czynności sprawdzających, w których udokumentowano fakt dokonanej weryfikacji w systemie KARTA2, poprzez odnotowanie w sporządzonych zestawieniach. Dokonując analizy przedmiotowych zestawień stwierdzono, że np. w zestawieniu „maj” 2023 r. przeprowadzono weryfikację zainteresowania wskazanymi 9 podmiotami w dniu 6 lipca 2023 r. W kontekście powyższego sprawdzono w systemie ZISAR, czy weryfikacja aktualnego zainteresowania danym podmiotem odbywała się przed podjęciem czynności sprawdzających. W wyniku analizy stwierdzono, że tylko w jednym przypadku rozpoczęto czynności sprawdzające 6 lipca 2023 r. W pozostałych przypadkach czynności sprawdzające zostały rozpoczęte w terminie późniejszym w terminach od 10 lipca 2023 r. do 31 lipca 2023 r. oraz w jednym przypadku dopiero w 2024 r. Zatem, każdorazowo przed podjęciem czynności nie dokonywano weryfikacji aktualnego zainteresowania w systemie KARTA2. Działanie Naczelnika Urzędu jest nieprawidłowe, gdyż podstawową zasadą jest aktualna weryfikacja przed podjęciem czynności sprawdzających. Zatem dokonywana weryfikacja zainteresowania z wyprzedzeniem od kilku do nawet pół roku w stosunku do podmiotów wobec których nie rozpoczyna się czynności sprawdzających mija się z założeniami celu wprowadzenia danego obowiązku – zmniejszenia przypadków powielania, podejmowania w tym samym czasie działań wobec podatników przez pracowników różnych jednostek KAS.

Dodatkowo należy wspomnieć, że pismem z 28 grudnia 2023 r., nr DNK12.8621.25.2023 Ministerstwo Finansów zaktualizowało wcześniejsze zalecenia znosząc obowiązek każdorazowej weryfikacji zainteresowania podmiotem w systemie KARTA2 wyłącznie w odniesieniu do czynności sprawdzających - wobec osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej - ze wskazanym przedmiotem w podatku SD, PCC i KP.

Niemal we wszystkich sprawach (oprócz 5²) kontaktowano się z podmiotami głównie telefonicznie. Sporadycznie wystąpił kontakt e-mailowy lub pisemny. Pisemne wezwania podpisywane były przez

wezwania możliwość nałożenia kary porządkowej, za czyn wykraczający poza wskazane w katalogu zamkniętym określonym w art. 262 § 1 O.p.⁴

W złożonych wyjaśnieniach organ zgodził się z faktem, że w tym zakresie błędnie powołano przepisy dotyczące możliwości nałożenia kary porządkowej.

Zakres podmiotowy przepisu art. 262 § 1 O.p. został jednoznacznie określony i z uwagi na sankcyjny (karny) charakter niniejszej normy nie może on być rozszerzany. Katalog ten jest zamknięty. Organ podatkowy nie może sankcjonować innych działań i zaniechań, chociażby utrudniały lub hamowały jego pracę. Kary porządkowej nie można zastosować do samego niezłożenia przez podatnika deklaracji/korekty deklaracji na żądanie organu podatkowego, wystosowanego w ramach czynności sprawdzających. Należy bowiem mieć na uwadze fakt, że błędne zastosowanie sankcji z art. 262 § 1 O.p. może skutkować uchYLENIEM rozstrzygnięć wydanych w tym zakresie przez organy podatkowe pierwszej instancji. Dodatkowo należy wskazać, że warunkiem zastosowania kary porządkowej jest prawidłowe wezwanie adresata przez organ podatkowy.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy komórek SKA/SKA-1[1]/SKA-2[1] prowadzący sprawy: (...),(...),(...),(...),(...).

Kierownik komórki SKA-1[1]/p.o. kierownika komórki SKA-2[1] pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),(...).

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli,

– w adnotacjach służbowych sporządzonych na okoliczność wezwania telefonicznego oraz w wezwaniach pisemnych brak w jej treści informacji o poinformowaniu podatnika o możliwości działania przez pełnomocnika w prowadzonych czynnościach sprawdzających.⁵

Zgodnie z art. 138a § 1 O.p. strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego udziału. Niezależnie od tego, czy wezwanie zostało sporządzone na piśmie, czy też przekazane przy użyciu środków komunikacji na odległość – dla swojej ważności powinno zawierać dane określone w § 1 art. 159 O.p. Nieskutecznym bowiem jest wezwanie, którego treść nie zawiera któregokolwiek z elementów określonych w art. 159 § 1 O.p.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

pracownicy komórek SKA/SKA-1[1] prowadzący sprawy: (...),(...),(...),

Kierownik komórki SKA-1[1] pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli,

– w adnotacji służbowej sporządzonej na okoliczność wezwania telefonicznego brak wskazania terminu, do którego żądanie powinno być spełnione.⁶

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że pracownicy obsługujący Naczelnika Urzędu Skarbowego w Rawiczu przeprowadzają każdego dnia wiele rozmów telefonicznych z podatnikami, księgowymi lub pełnomocnikami. Niektóre z tych rozmów nie są inicjowane przez pracowników. Ograniczone możliwości kadrowe i czasowe sprawiają, że nie sporządza się bardzo szczegółowych notatek ze wszystkich wezwań rozmów telefonicznych. Niemniej jednak zawsze w rozmowie przekazywane są wyczerpujące informacje czego dotyczy wezwanie zgodnie z art. 159, 160 O.p. Ewentualne braki co do wszystkich wymaganych elementów w notatkach z przeprowadzonych rozmów wynikają z natłoku terminowych spraw. Ponadto zawsze dokładane są wszelkie starania, żeby wszystkie ważne dla podatnika informacje były przekazywane.

⁴ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

⁵ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

⁶ (...), (...), (...), (...), (...),

Przepis art. 159 § 1 pkt 5 O.p. jest wymieniony w art. 280 O.p., w którym ustawodawca wskazał przepisy ustawy, które stosuje się odpowiednio w odniesieniu do czynności sprawdzających. Zgodnie z tym przepisem, w wezwaniu do złożenia wyjaśnień oraz skorygowania błędów i omyłek zawartych w deklaracji organ podatkowy musi w szczególności wskazać termin, do którego żądanie powinno być spełnione. Bezskuteczny upływ tego terminu – w przypadku braku możliwości samodzielnego skorygowania przez organ podatkowy deklaracji wezwanego – może doprowadzić do wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Przepis art. 274 § 1 pkt 2 O.p. nie wskazuje terminu, w jakim podmiot wezwany winien się zastosować do wezwania poprzez złożenie skorygowanej deklaracji oraz niezbędnych wyjaśnień, dlatego organ powinien pamiętać o wskazaniu terminu do realizacji żądania. We wskazanych adnotacjach służbowych dokumentujących treść wezwania telefonicznego powyższego elementu zabrakło. Ponadto, Ordynacja podatkowa nie określa wprost skutków prawnych wezwania, które nie odpowiada wymogom określonym w art. 159 O.p. Dopuszczalne jest jednak przyjęcie zasady, że wezwanie nieprawidłowe nie będzie wywoływało skutków wobec osoby, która nie zastosuje się do takiego wezwania.

Złożone wyjaśnienia nie zostały uwzględnione.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy komórki SKA/SKA-1[1]/SKA-2[1] prowadzący sprawy: (...),(...),

Kierownik komórki SKA-1[1] pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli,

– wadliwie powołano w treści pouczenia wezwania telefonicznego informację o konsekwencjach karnych skarbowych z art. 83 k.k.s. w przypadku niezastosowania się do wezwania - niezłożenia korekty deklaracji.⁷

W odniesieniu do zastanego stanu faktycznego, organ zwrócił się do podatniczki o złożenie samej korekty zeznania w związku z ujawnieniem nieprawidłowości przedmiotowego rozliczenia w ramach czynności sprawdzających, pouczając o możliwości nałożenia kary grzywny z art. 83 k.k.s. Jednak zgodnie z art. 81 § 1 i § 2 O.p. podatnik ma prawo, a nie obowiązek złożenia korekty deklaracji podatkowej w ramach procedury czynności sprawdzających. W przypadku braku złożenia korekty zeznania, organ podatkowy może wsząć wobec podatniczki kontrolę podatkową, czy też postępowanie podatkowe, co nie wyklucza pociągnięcia podatniczki do odpowiedzialności karnej skarbowej. Jednak, w przypadku braku dobrowolnej współpracy, nie można postrzegać jako skutkującej utrudnieniem lub udaremnieniem założonych czynności służbowych. Odmowa współpracy na etapie czynności sprawdzających, zważywszy na charakter tego postępowania, stanowi uprawnienie uczestnika tych czynności. W kontekście powyższego powołanie przedmiotowego zapisu o możliwości zastosowania konsekwencji karnych skarbowych z art. 83 k.k.s. w przypadku niezastosowania się do wezwania - niezłożenia korekty deklaracji było błędne.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy komórki SKA-1[1] prowadzący sprawy: (...),(...),

Kierownik komórki SKA-1[1] pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli,

– kontaktowanie się z księgowym/pracownikiem z biura rachunkowego reprezentującego interesy podatnika nie legitymującego się stosownym pełnomocnictwem upoważniającym do działania w imieniu podatnika.⁸

⁷ (...), (...),

⁸ (...), (...), (...), (...), (...), (...),

W odniesieniu do powyższego organ wyjaśnił, że w pierwszej kolejności kontaktował się z prezesem spółki lub podatnikiem. Następnie po uzgodnieniu i na prośbę podatnika kontaktowano się z księgowym/pracownikiem biura rachunkowego obsługującego dokumentację finansowo-księgową spółki/podatnika z prośbą o złożenie deklaracji. Wskazano, że pracownicy obsługujący Naczelnika Urzędu przeprowadzają każdego dnia wiele rozmów telefonicznych z podatnikami, księgowymi lub pełnomocnikami. Niektóre z tych rozmów nie są inicjowane przez pracowników. Ograniczone możliwości kadrowe i czasowe sprawiają, że nie są sporządzane notatki służbowe z wszystkich z wszystkich rozmów lub wezwań e-mail.

Na podstawie przedłożonych akt kontrolowanych spraw oraz danych dostępnych w systemie ZISAR Plus, informacji o udzielonym pełnomocnictwie nie stwierdzono.

Należy wyjaśnić, że organy administracji zobowiązane są z urzędu badać prawidłowość udzielonego pełnomocnictwa w każdym stadium postępowania i nie powinny dopuścić do udziału w postępowaniu osoby, która nie legitymuje się należyty umocowaniem.

Analizując stan faktyczny sprawy oraz złożone wyjaśnienia należy wskazać, że pracownikowi z biura rachunkowego, księgowemu, który składał w imieniu mocodawcy deklaracje podatkowe, udzielone było jedynie pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przy czym, pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji upoważnia jedynie do złożenia podpisu na deklaracji (art. 80a O.p.), z wyłączeniem innych działań na rzecz podatnika. Pełnomocnictwo to nie uprawnia np. do sporządzenia deklaracji, co musi wynikać z innego tytułu prawnego. Osoba ustanowiona jedynie do podpisywania deklaracji nie może też "poprawiać" danych zawartych w deklaracji.

Pełnomocnictwem o najszerszym zakresie umocowania do reprezentowania podatnika jest pełnomocnictwo ogólne. Upoważnia ono do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych. W każdym przypadku nawiązania kontaktu, w tym telefonicznego z osobą reprezentującą interesy podatnika (np. z pracownikiem biura rachunkowego obsługującego podatnika, księgową) należy uprzednio sprawdzić, czy osoba ta legitymuje się stosownym pełnomocnictwem do działania w imieniu podatnika – np. pełnomocnictwem ogólnym w CRPO bądź pełnomocnictwem szczególnym złożonym do akt sprawy. W związku z powyższym wyjaśnień Naczelnika Urzędu nie uwzględniono.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy komórki SKA/SKA-1[1] prowadzący sprawy: (...),(...),(...),

Kierownik komórki SKA-1[1] pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli,

– w sprawie (...) wysłane e-mailem wezwanie z pytaniami do udzielenia odpowiedzi nie zostało udokumentowane i załączone do akt sprawy.

W aktach sprawy brak udokumentowania przesłanego wezwania e-mailowego z 9 lutego 2023 r. do udzielenia odpowiedzi na zadane pytania, odrębną adnotacją służbową lub wydrukiem przedmiotowego e-maila. Powyższa czynność nie została także odzwierciedlona w systemie ZISAR Plus. Stanowi to naruszenie art. 159 § 1 w zw. z art. 160 oraz art. 177 w związku z art. 280 O.p.

Podsumowując, na 29 spraw w toku których wystosowano wezwania, prawidłowo wezwano i udokumentowano wezwania w 5 sprawach⁹ tj. 17 %.

W 83 % (24 na 29 badanych) spraw stwierdzono nieprawidłowości i/lub uchybienia:

⁹ (...), (...), (...), (...), (...),

- w wezwaniach telefonicznych nie przywoływano lub przywoływano niepełną podstawę prawną wezwania do przeprowadzenia czynności sprawdzających,
- w wezwaniach telefonicznych do złożenia deklaracji/korekty deklaracji w ramach prowadzonych czynności sprawdzających błędnie przywoływano w pouczeniu wezwania o możliwości nałożenia kary porządkowej z art. 262 § 1 O.p. w przypadku niezastosowania się do wezwania,
- w adnotacjach służbowych sporządzonych na okoliczność wezwania telefonicznego brak w ich treści informacji o poinformowaniu podatnika o możliwości działania przez pełnomocnika w prowadzonych czynnościach sprawdzających,
- w adnotacji służbowej sporządzonej na okoliczność wezwania telefonicznego, brak wskazania terminu do którego żądanie powinno być spełnione,
- wadliwie powołano w treści pouczenia wezwania telefonicznego informację o konsekwencjach karnych skarbowych z art. 83 k.k.s. w przypadku niezastosowania się do wezwania – niezłożenia korekty zeznania podatkowego,
- kontaktowanie się z księgowym/pracownikiem z biura rachunkowego nie legitymującym się stosownym pełnomocnictwem upoważniającym do działania w imieniu podatnika,
- brak udokumentowania (odrębną adnotacją lub wydrukiem e-maila) wezwania wysłanego e- mailem.

W kontekście kontrolowanego zagadnienia należy przywołać (celem ponownego zapoznania się) pismo Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-ICK1.4022.167.2020 z 23 czerwca 2020 r. wystosowane do podległych organów podatkowych zawierające informacje, dotyczące nieprawidłowości występujących w wezwaniach kierowanych do podatników oraz pismo nr 3001-ION.0270.191.2023 z 7 lipca 2023 r. zawierające wytyczne dot. sporządzania wezwań spełniających wymogi ustawy O.p. Ogólnie, wezwania sporządzano niepoprawnie, niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz Standardami wyjaśnień i wezwań. Z uwagi na istotność, wagę zdiagnozowanych nieprawidłowości oraz ich konsekwencje prawne, zagadnienie kompletności i poprawności formalnej sporządzanych wezwań oceniono negatywnie.

b) Kompletność i rzetelność zebranego materiału dowodowego

W ramach czynności sprawdzających należy kompletnie i rzetelnie zweryfikować wszystkie dokumenty i kwestie dotyczące zakresu prowadzonych czynności. Przy czym do czynności sprawdzających nie mają zastosowania przepisy rozdziału 11 działu IV ustawy O.p. o dowodach, za wyjątkiem przepisu art. 193a (przesyłanie ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej).

W toku kontroli ocenie poddano prawidłowość dokonanych ustaleń. Weryfikacją objęto również stosowanie Wytycznych do czynności sprawdzających W-wa, wrzesień 2021 r.

Potwierdzono, że w kontekście analizowanych spraw objętych próbą kontrolną w kontrolowanej jednostce stosowano dokument Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, Wytyczne z zakresu VAT oraz inne wytyczne i pisma Ministerstwa Finansów kierowane do organów pierwszoinstancyjnych za pośrednictwem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zgodnie z zasadą, że wyczerpujące rozpatrzenie całego materiału zgromadzonego w toku czynności sprawdzających powinno prowadzić do jednoznacznych ustaleń faktycznych i prawnych.

Ustalenia dotyczące próby kontrolnej 30 spraw:

W związku ze stwierdzonymi błędnymi danymi lub danymi budzącymi wątpliwości zadeklarowanymi w deklaracjach/w plikach JPK_VAT, niezłożonymi deklaracjami/plikami JPK_VAT podjęto następujące działania:

- wykazanie zerowych kwot w złożonym zeznaniu CIT-8 – (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia korekty zeznania i wyjaśnień),
- niezłożenie deklaracji DSF-1 (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia brakującej deklaracji),
- złożenie korekty części deklaracyjnej JPK_V7M wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (czynności uproszczone – wyjaśnienie telefoniczne przyczyn złożenia korekty części deklaracyjnej VAT_V7M),
- ulga termomodernizacyjna – weryfikacja w oparciu o udostępnione przez podatników dowody źródłowe potwierdzające poniesienie wydatku oraz tytuł prawny do nieruchomości (czynności uproszczone-wezwanie do przedłożenia przez podatników dokumentów potwierdzających poniesione wydatki, dokument potwierdzający własność budynku, w którym wykonano inwestycje związane z termomodernizacją),
- niezłożenie zeznania PIT-28 za cztery okresy rozliczeniowe (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia brakujących zeznań),
- niezłożenie zeznania CIT-8 oraz CIT-8E (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia brakujących zeznań),
- brak danych szczegółowych w deklaracji PCC-3 (dane szczegółowe samochodu, określenie współwłaściciela-czynności uproszczone – zobowiązano/wezwano podatnika do złożenia korekty deklaracji),
- błędnie złożone zeznanie PIT-37 (podatniczka uzyskała przychód tylko z tytułu emerytury, wykazując kwotę do zwrotu – czynności uproszczone – wezwanie do złożenia korekty deklaracji),
- wystąpienie różnic pomiędzy kwotami wpłat a kwotami zaliczek wykazanych w zeznaniu PIT-36, PIT-36L (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia korekty deklaracji),
- niezłożenie zeznania PIT-28 (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia brakującego zeznania),
- ulga dla pracujących seniorów – nieuprawnione skorzystanie z ulgi – brak prawa do skorzystania z ulgi dla pracujących seniorów, w związku pobieraniem tylko świadczenia emerytalnego (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia korekty zeznania),
- niewykazanie dochodów z zagranicy z tyt. wynajmu – weryfikacja informacji BWIP (czynności uproszczone – wezwania do złożenia brakującego zeznania),
- weryfikacja prawa do wspólnego opodatkowania małżonków – ogłoszenie upadłości konsumenckiej jednego z nich (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia indywidualnych zeznań podatkowych),
- niezłożenie JPK_V7M (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia brakującego JPK_V7M),
- niewpłacenie należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych – ustalenia dokonane na podstawie analizy plików JPK_V7M – (czynności uproszczone – wezwanie do zapłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych),
- niezłożenie deklaracji PIT-4R oraz niewpłacenie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłaconych wynagrodzeń (czynności uproszczone – wezwanie do złożenia zaległej deklaracji oraz złożenia wyjaśnień wraz z przesłaniem dokumentów dot. rozliczeń pobranych zaliczek na podatek dochodowy od wypłaconych wynagrodzeń pracowników),

- weryfikacja dłużnika (ulga za złe długi) – obsłużenie rekordu z raportu Złe Długi przesłanego przez MF Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej – (czynności uproszone - wezwanie do złożenia korekty JPK_V7M za grudzień 2022 r.).
- Czynności sprawdzające, w których weryfikacji podlegała dokumentacja złożona przez podatnika (dokumenty źródłowe, pliki JPK_VAT):
- w sprawie (...) (3) w zakresie prawidłowości wykazanych przychodów z działalności gospodarczej, sprawdzeniem objęto przesłaną przez podatniczkę dokumentację–podatkową księgę przychodów i rozchodów wraz z dokumentami źródłowymi dot. uzyskiwanych przychodów oraz wyciąg z rachunku bankowego wykorzystywanego w działalności gospodarczej. Dodatkowo w toku prowadzonych czynności dokonywano wyjaśnień pobierając od podatniczki oświadczenie dot. uzyskiwanych przychodów w kontrolowanym okresie rozliczeniowym. Ustalono fakt, niewykazania całości przychodów za wykonane usługi oraz z tytułu sprzedaży rzeczy. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności uproszczone,
 - w sprawie (...) (9) wykorzystano informacje z raportu R.1.2. „Porównanie kwoty podatku naliczonego z kwotą podatku należnego” za styczeń 2022 r. ujawnione na etapie czynności analitycznych. Wezwano podatnika do przedłożenia faktur od firmy (...) Sp. z o.o. w związku z ich brakiem wykazania u sprzedawcy w JPK_V7M za 1/2022. W celu weryfikacji podatnik przedłożył faktury wystawione przez wskazanego sprzedawcę. Powiadomiono Urząd Skarbowy Wrocław - Stare Miasto o błędzie po stronie sprzedawcy-pismo organu z 4 stycznia 2023 r. Jednocześnie poproszono o informację zwrotną, w przypadku dokonania ustaleń mających wpływ na prawidłowość rozliczenia podatku VAT podatnika. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności uproszczone,
 - w sprawie (...) (23) przeprowadzono weryfikację dokumentacji przedłożonej do czynności w zakresie sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat. Wzywano podatniczkę do przedłożenia dokumentów potwierdzających realizację własnych celów mieszkaniowych (remont, przebudowa, rozbudowa, nadbudowa nieruchomości) zadeklarowanych w PIT-39 za 2017 oraz dokumentacji źródłowej - aktu notarialnego własności nieruchomości gruntowej, księgi wieczystej nieruchomości związanej z realizacją własnych celów mieszkaniowych. W trakcie czynności przedłożono decyzję Burmistrza w sprawie zezwolenia na lokalizację linii kablowej do nieruchomości, akt notarialny, faktury dokumentując poniesione nakłady związane z rozpoczęciem prac budowlanych na zakupionej działce. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności rozszerzone,
 - w sprawie (...) (8) w następstwie przeprowadzonych czynności analitycznych dokonano weryfikacji skanów przesłanych dokumentów dot. rozliczeń pobranych zaliczek na podatek dochodowy od wypłaconych wynagrodzeń pracownikom w 2021 r. (przesłane skany potwierdzenia przelewów do PFRON, potwierdzenie transakcji z Banku Santander Bank Polska SA z tyt. wpłat na PFRON). Ustalono, że do października 2021 r. (...) Sp. z o. o. była Zakładem Pracy Chronionej i pobrane zaliczki były przekazywane na PFRON i ZFRON. Zatem, za listopad i grudzień 2021 r. pobrane zaliczki na podatek dochodowy od wypłaconych wynagrodzeń, powinny zostać przekazane na konto organu podatkowego. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności uproszczone,
 - w sprawie (...) (14) informacja otrzymana z Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach o sprzedaży udziałów wskazanej sp. z o.o. przez podatniczkę. Do pisma załączono materiał dowodowy w postaci skanu umowy sprzedaży udziałów w spółce. W aktach sprawy załączono wydruk KRS spółki, wygenerowane raporty z modułu KONTROLA systemu POLTAX Plus-pt. „Zestawienie dochodów podatnika za lata 2017-2022”, korespondencja mailowa z podatniczką – przesłany skan umowy sprzedaży udziałów, informacja o złożeniu deklaracji DSF-1 (daniny solidarnościowej) na wezwanie organu i opłaceniu daniny solidarnościowej, przesłane skany potwierdzeń przelewów bankowych

otrzymanych środków z tyt. sprzedaży udziałów w spółkach oraz oświadczenie podatkniczki dot. sprzedaży swoich udziałów w kolejnej sp. z o.o. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności rozszerzone,

– w sprawie (...) (15) w związku z przeprowadzonymi czynnościami analitycznymi – rozpracowaniem wstępnym ustalono niedobór przychodów nad wydatkami w 2020 r. u małżonków. Ustalono, że podatnicy nie mogli w latach wcześniejszych zgromadzić oszczędności, którymi pokryliby niedobór. W związku z powyższym skierowano sprawę do rozpracowania pogłębionego, tj. wystosowano wezwanie do złożenia wyjaśnień dot. uzyskiwanych przychodów i poniesionych wydatków (w tym źródeł finansowania wykazanej straty z działalności gospodarczej za 2018 r. i 2020r., wypełnienia załączonych druków „struktury strat” za 2018 r. i 2020 r.). W wystosowanym wezwaniu, w szczególności wnioskowano o wskazanie źródeł finansowania poniesionych wydatków oraz sprawdzenia poprawności wykazanych przychodów i kosztów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej w zeznaniach podatkowych. Kolejno w sprawie przeprowadzono z podatkniczką dwie rozmowy z udziałem Naczelnika Urzędu. Końcowo podatkniczka zobowiązała się do złożenia korekt zeznań podatkowych za 2018, 2020 oraz korekt deklaracji VAT-7. W aktach sprawy wypełnione druki „struktury strat” za 2018 r. i 2020 r. o które wnioskowano w wezwaniu z 14 września 2023 r. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności rozszerzone,

– w sprawie (...) (7) wezwano podatkniczkę do wyjaśnienia wykazanej w złożonych zeznaniach podatkowych PIT-37 za 2020 i 2021 wyższej kwoty wydatków na termomodernizację niż wynosi limit. Powyższe czynności podjęto w następstwie przeprowadzonych typowań Departamentu Ryzyka Podatkowego MF w module MZA. Małżonkowie przedłożyli dokumenty potwierdzające poniesione wydatki, jak również dokument potwierdzający własność budynku, w którym wykonano inwestycje związane z termomodernizacją. W wyniku dokonanych czynności sprawdzających stwierdzono, że podatnicy (małżonkowie) prawidłowo rozliczyli wydatki związane z ulgą termomodernizacyjną za 2020 r. Natomiast w 2021 r. po zawiadomieniu ich o nieprawidłowościach w rozliczeniu ulgi termomodernizacyjnej skorygowali rozliczenia podatkowe i dokonali odliczenia do przysługującego im limitu. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności uproszczone.

Weryfikacja zasadności zwrotu podatku VAT¹⁰

– w sprawie (...) (12) organ pierwszej instancji wezwał do przedłożenia faktur zakupu i sprzedaży w celu przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie prawidłowości sporządzenia deklaracji VAT (pełna weryfikacja dokumentów źródłowych) pozostałej dokumentacji źródłowej (umowy pożyczki) w toku czynności, w tym złożenia pisemnych wyjaśnień dotyczących kwestii budzących wątpliwości weryfikowanych danych. Przedmiotowe czynności przeprowadzono, w szczególności, celem zweryfikowania prawidłowości zadeklarowanych i zwróconych kwot podatku VAT za badane okresy.

Czynności sprawdzające zostały przeprowadzone na podstawie plików JPK_V7M za miesiące od stycznia 2022 r. do września 2022 r. oraz dostarczonych dokumentów źródłowych i złożonych wyjaśnień. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności rozszerzone,

– w sprawie (...) (4) przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie prawidłowości odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu środków trwałych mających wpływ na powstałą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, głównie w oparciu o weryfikację przedłożonej przez podatnika dokumentacji finansowo - księgowej - faktur VAT dot. zakupu środków trwałych, dokumentów potwierdzających sfinansowanie ich zakupu (środki własne, przelewy bankowe, umowa pożyczki) oraz

¹⁰ (...), (...), (...),

analizę danych w aplikacji WRO-System - transakcji sprzedaży kontrahenta z wykorzystaniem JPK-VAT. W systemie ZISAR Plus odnotowane jako czynności rozszerzone,

– w przedłożonych aktach sprawy (...) (2) znajdowała się licznie zgromadzona dokumentacja, w szczególności – m.in. zatwierdzona analiza zasadności zwrotu VAT, wydruki z modułu KONTROLA - zestawienie danych z deklaracji VAT-7, zestawienie danych z rozliczenia VIES, raport Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, raport z KRS, z aplikacji WRO-System – raport transakcji dot. zakupów, wydruki z Polskiej Aplikacji VIES dot. rozliczeń podatnika zawierające m.in. dane kontrahentów w związku z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi, raport z ADCEP (o liczbie pojazdów należących do sprawdzanego podmiotu), wykaz aktywnych kas rejestrujących podatnika z aplikacji CEKR, kopie faktur zakupu, kopie faktur sprzedaży, raport wykazu podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT - sprzedawcy od którego zakupów dokonał podatnik, zgłoszenia celne, CMR, umowa leasingu operacyjnego dot. samochodu, złożone oświadczenie przez podatnika z 14 marca 2023 r., wyciągi z rachunku bankowego, złożone korekty deklaracji VAT-7. Weryfikacja w ramach czynności sprawdzających (rozszerzone) przeprowadzona była w oparciu o dokonaną analizę danych wnikających z JPK_V7M za grudzień 2022 r., dokumentów źródłowych oraz wyciągów bankowych z uwzględnieniem złożonych wyjaśnień w toku prowadzonych czynności.

W wyniku weryfikacji przedmiotowej sprawy stwierdzono, że w protokole z 17 marca 2023 r. dokumentującym przeprowadzone czynności sprawdzające, nie odniesiono się w dokonanych ustaleniach dot. nabyć i podatku naliczonego do zawyżonego odliczenia podatku naliczonego w kwocie 41 zł w części deklaracyjnej. Jak wynika ze złożonych wyjaśnień Naczelnika Urzędu, różnica ta w podatku naliczonym dotyczy faktury VAT nr (...) z 20 grudnia 2022 r. wystawionej przez (...) – na fakturze jako nabywca widnieje inny podmiot. W związku z powyższym dokument ten nie uprawnia podatnika do obniżenia podatku należnego o wskazany podatek naliczony.

Podkreślić należy, że prawo do odliczenia podatku naliczonego nie wynika z faktu posiadania faktury, lecz z faktu nabycia towaru lub usługi. Faktura musi dokumentować faktyczne zdarzenia gospodarcze, a także wskazywać na właściwe strony transakcji. Pełnych ustaleń w tym zakresie nie dokonano, nie stwierdzono jakichkolwiek zapisów w protokole z czynności sprawdzających. Brak odnotowania faktu przeprowadzenia stosownej weryfikacji w tym zakresie powoduje, że zgromadzonego przez organ materiału dowodowego nie można uznać za kompletnie zweryfikowany.

Dodać należy, że czynności sprawdzające zgodnie z art. 272 pkt 3 O.p. mają na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami (por. wyroki NSA (...), (...)). Przy czym podkreślić należy, że podejmowanie tych czynności nie oznacza, że prowadzone jest już postępowanie dowodowe.

Niekompletne zweryfikowanie dokumentów stanowi nieprawidłowość za którą odpowiadają osoby przeprowadzające czynności sprawdzające- pracownik SKA-1[1]- (...), kierownik (...), Kierownik komórki SKA-1[1] pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...), Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli.

Pozostałe ustalenia

– w 2 sprawach¹¹ stwierdzono niepełną analizę, weryfikację złożonych korekt zeznań podatkowych. W obu sprawach stwierdzono złożenie przez podmioty kolejnych korekt zeznań CIT-8/PIT-28 dot. tego samego okresu rozliczeniowego, pomimo faktu wcześniejszego zakończenia czynności sprawdzających dotyczących uprzednio złożonych w jednym przypadku korekty CIT-8, a w drugim brakującego PIT-28. Ustalono, że ponowne czynności podjęto w związku z błędnym zadeklarowaniem przez spółkę/podatnika wpłaconych zaliczek/ryczałtu. Zatem powyższe działanie wiązało się z koniecznością

¹¹ (...), (...),

ponownego wezwania podmiotów do złożenia kolejnej korekty zeznań (prawidłowego zadeklarowania uzgodnionych wpłat zaliczek/ryczałtu) zgodnej z ustaleniami organu podatkowego. Ponownie podjęte działania nie zostały zarejestrowane w systemie ZISAR Plus. W odpowiedzi na powyższe Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że wskazane powyżej czynności sprawdzające zostały zakończone w dacie złożenia korekty CIT-8 i pierwotnego zeznania PIT-28 wraz z wpłatą podatku. Podkreślono, że nigdy po zakończeniu czynności nie sprawdza się, czy podmiot złożył kolejną korektę. W ocenie kontrolującej podjęte przez Naczelnika Urzędu działania w stosunku do złożonej korekty zeznania CIT-8 oraz brakującego zeznania PIT-28 powinny być prowadzone, aż do momentu złożenia korekty zgodnej z ustaleniami organu podatkowego (dokonanej po przeprowadzonej rzetelnej weryfikacji). Również Ministerstwo Finansów w piśmie nr DNK12.8622.63.2022 z 2 czerwca 2022 r., rekomenduje aby w takiej sytuacji prowadzić czynności sprawdzające do momentu złożenia korekty zgodnej z ustaleniami organu podatkowego. Powyższe świadczy o nierzetelności weryfikowanych dokumentów oraz braku przepływu informacji pomiędzy komórkami SER i SKA-1[1] w zakresie unikania wielokrotnego wzywania podatnika w tej samej sprawie.

W tej kwestii należałoby w Urzędzie wypracować właściwą praktykę w celu wyeliminowania błędów rachunkowych i wezwań podatników i płatników do skorygowania zeznań/deklaracji rocznych, umożliwienia podatnikom obowiązanych do wpłacania zaliczek na podatek dochodowy lub należnego ryczałtu w ciągu roku podatkowego, przed złożeniem zeznania rocznego potwierdzić zgodność dokonanych wpłat do organu podatkowego z wpłatami wykazanymi w zeznaniu w komórce rachunkowości SER. Aktualnie należałoby informować podatników o dostępnej funkcjonalności w programie usługi Twój e-PIT w e-Urzędzie Skarbowym, gdzie można znaleźć dane o wpłaconych zaliczkach na podatek (w części Dane źródłowe dostępna jest informacja o kwotach wpłaconych zaliczek podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe).

– w sprawie (...) (22) wraz z korektą części deklaracyjnej JPK_V7M za listopad 2022r. podatniczka złożyła wniosek w trybie art. 75 O.p. o zwrot nadpłaconego podatku należnego wynikającego ze złożonej części deklaracyjnej JPK_V7M za 11/2022. Ustalono, że złożenie korekty było spowodowane: wyśięgowaniem wartości podatku należnego od towarów i usług objętych spisem z natury oraz zmniejszeniem kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z poprzedniej deklaracji. W następstwie przeprowadzonej rozmowy telefonicznej i pozyskaniu wyjaśnień, księgowa zobowiązała się w imieniu podatniczki do złożenia kolejnej korekty deklaracji z prawidłowymi danymi. W tym miejscu należy wyjaśnić, że zarówno złożenie skorygowanej deklaracji, jak i wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest prawem podatnika, nie zaś jego obowiązkiem. W sytuacji złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z treścią przepisu art. 75 O.p. wraz z korektą zeznania (niekoniecznie w tej samej chwili), której prawidłowość wymaga zweryfikowania przez organ podatkowy, powinno być prowadzone w procedurze postępowania podatkowego wszczętego wnioskiem podatnika w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku, mogące skutkować określeniem w decyzji wysokości zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego, a w zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, odmową stwierdzenia nadpłaty.

Jeżeli natomiast prawidłowość skorygowania zeznania (deklaracji) złożonego wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie budzi wątpliwości co należy podkreślić, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne (art. 75 § 4 O.p.). Ponadto, jak wynika z przepisów O.p. podatnik może również wycofać złożony do organu wniosek o stwierdzenie nadpłaty, co skutkuje koniecznością umorzenia wszczętego tym wnioskiem postępowania podatkowego, a korekta złożona wraz z wnioskiem staje się bezskuteczna

na co organ podatkowy wskazuje w uzasadnieniu decyzji. Powyższe stanowisko wynika z przepisów ustawy O.p. oraz wyjaśnień Ministerstwa Finansów przedstawionych m.in. w pismach z 17 stycznia 2020 r. nr DPP10.8022.44.2019 i z 27 listopada 2020r., nr DOP8/DPP10. 8012.45.2020.

Wobec powyższego, nie ulega wątpliwości, że wniosek (art. 165 § 1 i 3 O.p.) o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie podatkowe w każdym przypadku, bez względu na formę jego zakończenia.

Jednocześnie w toku przedmiotowej sprawy stwierdzono kontaktowanie się z księgową z biura rachunkowego reprezentującą interesy podatnika nie sprawdzając, czy legitymuje się stosownym pełnomocnictwem upoważniającym do działania w imieniu podatnika. Na podstawie przedłożonych akt kontrolowanej sprawy oraz danych dostępnych w systemie ZISAR Plus informacji o udzielonym pełnomocnictwie nie stwierdzono. Jak wskazuje organ, powyższe działanie było poprzedzone prośbą ze strony podatkniczk. Przepisy O.p. wprost umożliwiają stronie działanie przez pełnomocnika (art. 138a O.p.). Zgodnie ze Standardami, w każdym przypadku nawiązania kontaktu telefonicznego (e-mailowego) z osobą reprezentującą interesy podatnika (np. pracownikiem biura rachunkowego obsługującego podatnika) należy uprzednio sprawdzić, czy osoba ta legitymuje się stosownym pełnomocnictwem do działania w imieniu podatnika – pełnomocnictwem ogólnym złożonym w CRPO bądź pełnomocnictwem szczególnym złożonym do akt sprawy. Tym samym księgowa, która dokonała wyjaśnień w kwestii poprawności wypełnionej deklaracji podatkowej oraz zobowiązała się do złożenia korekty deklaracji VAT-7 powinna być osobą uprawnioną do reprezentowania podatkniczki we właściwym zakresie. Takiego umocowania w przedmiotowej sprawie nie stwierdzono.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownik prowadzący czynności sprawdzające (...), oraz w trybie nadzoru bezpośredniego Kierownik SKA-1[1] (...), Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli,

– w sprawie (...) (12) przyjęcie wyjaśnień od osoby reprezentującej interesy podatnika (pracownika biura rachunkowego obsługującego podatnika) bez należytego umocowania prawnego w ramach prowadzonych czynności sprawdzających.

W odniesieniu do powyższego organ wyjaśnił, że czynności i korespondencja e-mailowa prowadzona była z podatnikiem. To podatnik przysyłał dalej wiadomości e-mailowe do biura rachunkowego i pracownik z biura przysyłał dokumenty, które znajdowały się w biurze.

W wyniku analizy akt przedmiotowej sprawy stwierdzono, że w czynnościach uczestniczył pan (...) z biura rachunkowego (np. e-mail z 26 lutego 2023 r.), który udzielał również odpowiedzi na zadane pytania przez organ w mailu z 9 lutego 2023 r. W przekazanych aktach niniejszej sprawy nie stwierdzono wydruków z CRPO, czy adnotacji służbowych potwierdzających fakt weryfikacji ustanowienia pełnomocnictwa. Należy podkreślić, że organy administracji zobowiązane są z urzędu badać prawidłowość udzielonego pełnomocnictwa w każdym stadium postępowania i nie powinny dopuścić do udziału w postępowaniu osoby, która nie legitymuje się należyty umocowaniem.

W myśl art. 280 O.p. w sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepis art. 143, art. 193a oraz przepisy rozdziałów 1-3a, 5, 6, 9, 10, 14, 16, 22 oraz 23 działu IV ustawy O.p. Z powyższego wynika, że regulacje dotyczące czynności sprawdzających nie normują wprost kwestii pełnomocnictwa. Stąd też na mocy art. 280 odpowiednie zastosowanie będą miały przepisy od art. 138a do 138o ustawy O.p.

Aby jednak pracownik z biura rachunkowego mógł zajmować się sprawami swojego klienta, wymagane jest pełnomocnictwo ogólne, czy szczególne do sprawy. W przedmiotowej sprawie ustalono, że wskazany pracownik biura rachunkowego nie wykazał się stosownym pełnomocnictwem upoważniającym do podejmowania w imieniu przedsiębiorcy czynności związanych ze składaniem wyjaśnień. W związku z powyższym należy zwrócić uwagę na konieczność weryfikacji należytego

umocowania pełnomocnika do występowania w imieniu strony przypominając, że konsekwencją nieusunięcia braku w postaci należytego umocowania pełnomocnika jest nieważność czynności (nie wywołuje skutku w prowadzonym postępowaniu).

Odebranie wyjaśnień od nieupoważnionej osoby stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik prowadzący czynności sprawdzające: (...) oraz w trybie nadzoru bezpośredniego Kierownik SKA-1[1] (...),

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli.

Podsumowując, na 30 skontrolowanych spraw w 26 dokonane ustalenia w toku czynności sprawdzających były właściwe. Zagadnienia objęte czynnościami sprawdzającymi prawidłowo zweryfikowano. Znaczna część czynności sprawdzających polegała na wezwaniu podatników do złożenia brakujących deklaracji/zeznań podatkowych lub też korekt deklaracji/zeznań. W innych przypadkach weryfikowano m.in. terminowość wpłacania zaliczek, prawidłowość sporządzenia deklaracji, zasadność zwrotu podatku VAT, a także weryfikowano prawo do korzystania z ulg podatkowych. W czynnościach sprawdzających wykorzystywano pliki JPK_VAT. W kontrolowanym organie zasadnie podejmowano działania służące zbadaniu formalnej poprawności złożonych deklaracji/zeznań lub w przypadku niezłożenia deklaracji podatkowej, mimo istnienia takiego obowiązku wzywano podatnika do jej złożenia. W sposób prawidłowy podejmowano czynności pozwalające stwierdzić, czy dokument/zeznanie nie zawiera błędów lub oczywistych pomyłek i czy został sporządzony zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa.

W 1 sprawie na 30 badanych tj. 3 % próby stwierdzono, niekompletne ustalenie stanu faktycznego sprawy w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Natomiast w 2 sprawach, co stanowi 6 % kontrolowanej próby dokonano nierzetelnej weryfikacji złożonych korekt deklaracji, co skutkowało ponownym wezwaniem podatników do złożenia ponownych korekt deklaracji, zgodnych z ustaleniami organu podatkowego. Z kolei w 1 sprawie, w której podatniczka złożyła wraz z korektą deklaracji VAT w trybie art. 75 O.p. wnioski o stwierdzenie nadpłaty w podatku VAT, należało obsłużyć w procedurze postępowania podatkowego. Powyższe niewłaściwe działania organu oceniono jako nieprawidłowość. Niekompletne ustalenie stanu faktycznego w przeprowadzonych czynnościach sprawdzających oraz nierzetelne zweryfikowanie dokumentów skutkuje koniecznością ponownej weryfikacji, a często ponownego wezwania podatnika. Natomiast stwierdzone naruszenie prawa materialnego w zakresie weryfikacji złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty w ramach niewłaściwej procedury, nie miało wpływu na wynik sprawy. Końcowo należy wskazać, że działania Urzędu naruszają zasadę zaufania do organów podatkowych i godzą w wizerunek organu podatkowego.

Stwierdzono również inne nieprawidłowości i uchybienia m.in. dotyczące przyjmowania wyjaśnień w ramach czynności sprawdzających od osoby nie umocowanej do tej czynności.

Ogólnie zagadnienie dotyczące kompletności i rzetelności zebranego materiału dowodowego oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

c) Prawidłowość sporządzania protokołów i adnotacji z przeprowadzonych czynności sprawdzających

Z każdej czynności sprawdzającej powinna być sporządzona adnotacja lub protokół z uwzględnieniem przepisów art. 172 § 1 i art. 177 ustawy Ordynacja podatkowa (co wynika m.in. ze Wstępu w Wytycznych do czynności sprawdzających, Warszawa, wrzesień 2021 r.).

Wymogi dotyczące treści protokołu uregulowane zostały w przepisie art. 173 § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa:

§ 1. Protokół sporządza się tak, aby z jego treści wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby.

§ 2. Protokół odczytuje się wszystkim osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, które powinny następnie protokół podpisać. Odmowę lub brak podpisu którejkolwiek osoby należy omówić w protokole.

W myśl art. 177 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa:

Czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrzuca się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.

Adnotacja ma uproszczoną postać notatki w aktach, która wskazuje na dokonanie czynności urzędowej określonego rodzaju. Ze względu na cel sporządzania adnotacji, powinna możliwie precyzyjnie opisywać przebieg czynności.

Na próbie 30 spraw w 9¹² sporządzono odrębną adnotację służbową z przeprowadzonych czynności sprawdzających, a w 3¹³ sprawach protokół. W 18 sprawach¹⁴, w których nie weryfikowano dokumentacji źródłowej, nie sporządzano protokołu. W aktach tych spraw na adnotacjach w związku z wezwaniem/wyjaśnieniem telefonicznym nanoszono odręczne adnotacje/zapiski pracowników prowadzących sprawę przedstawiające najczęściej efekt końcowy czynności - sporządzane głównie na okoliczność złożenia żądanej deklaracji/zeznania, złożonej korekty deklaracji/zeznania. W niektórych sprawach wyszczególniono fakt dokonanych wpłat, wskazywano kwoty uszczuplenia WUSZ, kwoty odsetek.

W kontrolowanej próbie wszystkie adnotacje i protokoły zostały podpisane przez osoby prowadzące sprawę, zaakceptowane przez kierowników komórek (opatrzone parafką i imienną pieczęcią). W przypadku udokumentowania czynności sprawdzających protokołem oprócz kierownika danej komórki, Naczelnik Urzędu zapoznawał się z ustaleniami zawartymi w protokole z czynności dokonując akceptacji poprzez przystawienie pieczęci „Zapoznałem się z ustaleniami zawartymi w protokole” składając podpis.

Oceny dokonano pod kątem właściwego dokumentowania przeprowadzonych czynności sprawdzających.

W zakresie sporządzania adnotacji z przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

– w kontrolowanych aktach 18 spraw¹⁵ na adnotacjach w związku z wezwaniem/wyjaśnieniem telefonicznym znajdują się odręczne adnotacje/zapiski pracowników prowadzących sprawę sporządzone głównie na okoliczność złożenia żądanej deklaracji/zeznania, złożonej korekty deklaracji z wyszczególnioną datą ich złożenia oraz niejednokrotnie kwotą uszczuplenia WUSZ, informacją o dokonanych wpłatach. Jednocześnie spośród 18 odręcznych adnotacji 4 z nich¹⁶ zostały odnotowane w systemie ZISAR Plus w sekcji „Wynik czynności” w dacie adnotacji. Przedmiotowe adnotacje zostały podpisane przez pracownika prowadzącego sprawę oraz zaakceptowane przez Kierownika komórki. Zgodnie z zapisami art. 172 § 1 i art. 177 § 1 O.p. organ podatkowy sporządza protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a czynności organu

¹² (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

¹³ (...), (...), (...),

¹⁴ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

¹⁵ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

¹⁶ (...), (...), (...), (...),

podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności. O tym, które czynności oprócz wymienionych w ustawie są czynnościami mającymi istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, decyduje organ podatkowy. Kwalifikacja w tym zakresie ma bardzo ważne znaczenie dla całego postępowania, bowiem brak zachowania formy protokołu dla udokumentowania niektórych czynności i zastąpienie adnotacją może skutkować istotną wadliwością dowodową czynności i w konsekwencji nieprzyznania tym czynnościom waloru dowodu.

Ustawodawca nie sprecyzował dokładnie warunków, jakie ma spełniać adnotacja służbowa (notatka służbowa), dopuścił bowiem dowolność formy w jej sporządzeniu.

Niemniej, ze względu na cel sporządzania adnotacji, adnotacja powinna możliwie precyzyjnie opisywać przebieg czynności. W adnotacji powinny znajdować się podstawowe informacje tj. kto, gdzie, w jakim zakresie i wobec kogo przeprowadził czynności sprawdzające, co w ich wyniku ustalono oraz podpis osoby sporządzającej adnotację. Adnotacja powinna zawierać także numer sprawy i datę sporządzenia.

Zatem poczynione odręczne zapiski głównie na adnotacjach w związku z wezwaniem/wyjaśnieniem telefonicznym dotyczące efektów przeprowadzonych czynności w postaci wskazania faktu złożenia zaległej deklaracji/korekty deklaracji wraz z terminem złożenia, kwoty uszczuplenia, kwoty zaliczek, dokonanych wpłat należności głównej i odsetek stanowią adnotacje służbowe, które należało odnotować w systemie ZISAR Plus na okoliczność zakończenia czynności,

– w sprawie (...) (12) czynności sprawdzających, w toku których weryfikowana była dokumentacja źródłowa podatnika (dokumentacja finansowo-księgowa, pliki JPK_V7M za badane okresy rozliczeniowe, odbierane oświadczenia podatnika) w zakresie udokumentowania czynności powinna być zachowana forma protokołu, a nie adnotacji służbowej.

W przedmiotowej sprawie przeprowadzono czynności sprawdzające dotyczące weryfikacji prawidłowości sporządzenia deklaracji VAT (pełna weryfikacja dokumentów źródłowych) dot. okresów rozliczeniowych od stycznia 2022 r. do września 2022 r., w których podatnik zadeklarował wcześniej zwrot podatku VAT. W wezwaniu telefonicznym z 16 listopada 2022 r. zwrócono się do podatnika prowadzącego gospodarstwo rolne o przedłożenie w terminie 7 dni od dnia wezwania dokumentacji źródłowej w postaci faktur zakupu i sprzedaży za wskazany okres rozliczeniowy poddany badaniu. Ponadto czynności sprawdzające rozszerzone przeprowadzono w oparciu o JPK_V7M za 9 okresów rozliczeniowych. Po wezwaniu telefonicznym podatnik dostarczył wskazaną dokumentację. Przedmiotem czynności była umowa ramowa na dostawę produktów rolnych, zadeklarowana dostawa, podatek należny, w tym zastosowaniem stawki preferencyjnej 8 % oraz wykazane nabycia i odliczony podatek naliczony. W toku czynności zweryfikowano także źródła finansowania poczynionych zakupów – umowa pożyczki. W związku z zakwestionowaniem przez organ odliczonej kwoty podatku naliczonego niezwiązanego ze sprzedażą opodatkowaną oraz brakiem wykazania sprzedaży wynikającej ze wskazanych faktur VAT podatnik został poinformowany o przysługującym mu prawie złożenia korekty JPK_V7M (część ewidencyjną, deklaracyjną) w myśl art. 81 § 1 i § 2 O.p. Czynności zostały udokumentowane adnotacją służbową z 14 czerwca 2023 r. Podatnik 2 czerwca 2023 r. skorzystał z przysługującego mu prawa i złożył korekty JPK_V7M za miesiące od stycznia 2022r. do września 2022 r., w których wykazał podatek należny i naliczony zgodnie z ustaleniami organu.

Przeprowadzona przez organ czynność zmierzająca do weryfikacji prawidłowości sporządzenia deklaracji VAT w kontekście ustalenia prawidłowości dokonanych zwrotów podatku VAT niewątpliwie miała istotne znaczenie dla sprawy. Bowiem od tych ustaleń dotyczących stwierdzonych nieprawidłowości zarówno po stronie zadeklarowanego podatku należnego, jak i prawidłowości rozliczenia podatku naliczonego, zależała konieczność uregulowania ze strony podatnika zobowiązania

podatkowego. W odniesieniu do powyższego organ zgodził się z faktem, że z uwagi na dokonane ustalenia, zakres czynności, forma udokumentowania niniejszych czynności powinna mieć formę protokołu. Podkreślić należy, że adnotacjom oraz wszystkim innym odręcznym notatkom pracowników organów podatkowych odmawia się walorów dowodowych. Możliwość sporządzenia adnotacji z czynności organu, przewidziana w art. 177 O.p., nie może dotyczyć ustaleń istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Mogą to być bieżące adnotacje, pomocne wprawdzie przy rozpatrywaniu sprawy, jednakże nieobejmujące ustaleń, od których jej rozstrzygnięcie zależy lub może zależeć. Różnice pomiędzy protokołami i adnotacjami sprowadzają się do tego, iż te drugie nie mogą dotyczyć ustaleń istotnych dla spraw, gdyż w ich wypadku jedyną adekwatną formą dokumentacji jest właśnie protokół.

Ustalenia dotyczące protokołów z czynności sprawdzających

W badanej próbie kontrolnej stwierdzono 3 protokoły, dokumentujące przeprowadzone czynności sprawdzające w następujących zakresach: prawidłowość wykazanych w zeznaniu podatkowym przychodów z działalności gospodarczej, prawidłowość deklarowanych podstaw opodatkowania oraz wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych PIT-39 oraz weryfikacja zasadności zwrotu podatku VAT. Protokoły z przedmiotowych czynności sprawdzających zawierały prawidłową podstawę prawną, przedmiot i zakres prowadzonych czynności sprawdzających, osoby w obecności których przeprowadzono czynności sprawdzające, określenie miejsca i czasu przeprowadzenia czynności sprawdzających.

Ustalenia dotyczące sporządzonych adnotacji z czynności sprawdzających

- w sporządzonych 5 odrębnych adnotacjach służbowych w 5 sprawach¹⁷ nie powołano podstawy prawnej ich sporządzenia,
- ponadto w 18 zdiagnozowanych sprawach¹⁸ stwierdzono, że w przypadku, gdy Urząd wzywał, w szczególności do złożenia deklaracji/zeznań lub ich korekt, wyjaśnienia dokonanych wpłat, wpłat zaliczek na podatek dochodowy, pracownicy przeprowadzający czynności dokonywali odręcznych, krótkich adnotacji na sporządzonej uprzednio adnotacji w związku z wezwaniem/wyjaśnieniem telefonicznym wskazując złożoną deklarację/zeznanie, datę jej złożenia wraz z kwotą uszczuplenia, kwoty wpłaconych zaliczek wraz z odsetkami lub informację o innym przedłożonym dokumencie np. fakturę VAT, zakończone podpisem pracownika, kierownika komórki, sporadycznie dodatkowymi zapiskami pracowników komórki rachunkowości. Powyższe adnotacje nie zawierały podstawy prawnej ich sporządzenia.

W myśl art. 120 O.p. organ podatkowy działa na podstawie przepisów prawa. Należy zauważyć, że ze względu na cel sporządzania adnotacji, którym jest udokumentowanie czynności mającej znaczenie dla sprawy, adnotacja powinna możliwie precyzyjnie opisywać przebieg czynności, o czym wspomniano w części dot. adnotacji analizowanego zagadnienia. Ustalenia istotne dla sprawy powinny więc spełniać warunki określone w art. 172 O.p. Z uwagi na powyższe adnotacja powinna zawierać podstawę prawną jej sporządzenia. Jednocześnie wśród kontrolowanych spraw w 4¹⁹ sprawach adnotacje służbowe zawierały podstawy prawne ich sporządzenia.

¹⁷ (...), (...), (...), (...), (...),

¹⁸ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

¹⁹ (...), (...), (...), (...),

W zakresie sporządzania protokołów i adnotacji z przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono następujące uchybienia:

- czynności sprawdzające w toku których weryfikowana była dokumentacja źródłowa podatnika (dokumentacja finansowo-księgowa, pliki JPK_V7M, odbierane oświadczenia podatnika) w zakresie udokumentowania czynności powinna być zachowana forma protokołu a nie adnotacji służbowej (art. 172 w zw. z art. 280 O.p.)²⁰,
- niewskazywanie w adnotacji służbowej podstawy prawnej ich sporządzenia – w 23 sprawach (uchybienie – błędy nie wywołały negatywnych skutków).

Podsumowując, pozytywnie oceniono prawidłowość sporządzania protokołów z czynności sprawdzających. Również adnotacje służbowe były sporządzane poprawnie z wyjątkiem stwierdzonych powyżej błędów.

d) Terminowość prowadzenia czynności sprawdzających

Czynności sprawdzające powinny być prowadzone bez zbędnej zwłoki. Zgodnie z art. 280 ustawy Ordynacja podatkowa w sprawach nieuregulowanych w dziale V „Czynności sprawdzające” powołanej ustawy stosuje się odpowiednio przepisy działu IV „Postępowanie podatkowe”, w tym dotyczące zasad ogólnych. W myśl art. 125 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

W badanej próbie 30 spraw czynności sprawdzające prowadzono w przedziale czasowym od 1 do 210 dni od dnia rozpoczęcia czynności.

W terminie 1 miesiąca zakończono 21 spraw, co oceniono pozytywnie.

W przypadku 9 czynności sprawdzających, stwierdzono czynności z czasem trwania powyżej 1 miesiąca:

- w 6 sprawach czynności zakończyły się w terminie do 2 miesięcy od rozpoczęcia,
- w 3 sprawach czynności zakończyły się w odpowiednio w 77, 129, 210 dni od dnia ich rozpoczęcia.

Ustalenia dotyczące czynności sprawdzających trwających powyżej 2 miesięcy:

– w sprawie (...) (8) czynności sprawdzające prowadzone były w terminie od 10 listopada 2022 r. – tj. w dniu pierwszego zdarzenia – wykonania wezwania telefonicznego do prezesa spółki do ich zakończenia, tj. 26 stycznia 2023 r., udokumentowane sporządzoną na tą okoliczność adnotacją. Razem trwały 77 dni od dnia rozpoczęcia czynności do ich zakończenia. Jednocześnie w adnotacji służbowej z 26 stycznia 2023 r. wyszczególniono daty przeprowadzonych kolejnych rozmów telefonicznych w związku z faktem niezłożenia przez firmę deklaracji PIT-4R za 2021r. oraz złożenia wyjaśnień odnośnie niewpłaconych zaliczek od wypłaconych wynagrodzeń: 17 listopada 2022 r., 5 grudnia 2022 r., 9 stycznia 2023 r., 18 stycznia 2023 r., 24 stycznia 2023 r. Z przeprowadzonych rozmów telefonicznych od 17 listopada 2022 r. nie sporządzano adnotacji służbowych z opisem ich treści – przebiegu rozmowy. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że niektóre z tych rozmów nie były inicjowane przez pracowników. Rozmowy telefoniczne przeprowadzane były w celu pozyskania szczegółowych wyjaśnień odnośnie przesłanych dokumentów, zestawień, celem prawidłowego zweryfikowania prawidłowości złożonej deklaracji PIT-4R. Według analizy przedłożonych akt sprawy zauważono, że przedłużające się czynności sprawdzające były spowodowane m.in. koniecznością dokonanych ustaleń związanych ze zmianą prezesów zarządu spółki z o.o. i ustalania możliwości nawiązania

²⁰ (...),

kontaktów telefonicznych z nimi. Czynności sprawdzające zakończone 26 stycznia 2023 r. (data sporządzenia adnotacji z czynności sprawdzających) odnotowano w systemie ZISAR Plus. Ponadto ustalono, że deklaracja roczna o zaliczkach na podatek dochodowy PIT-4R za 2021 r. została złożona w organie 14 grudnia 2022 r., zatem sporządzenie adnotacji służbowej 26 stycznia 2023 r. tj. po 43 dniach niepotrzebnie przedłużyło czynności i nastąpiło z winy organu. Powyższe opóźnienie nie wywołało negatywnych skutków i oceniono je jako uchybienie,

– w sprawie (...) (23) czynności trwały ponad 4 miesiące licząc od dnia ich rozpoczęcia.

Według przedłożonych akt w sprawie ustalono – wezwanie pisemne z 27 marca 2023 r., drugie wezwanie pisemne 9 czerwca 2023 r., trzecie wezwanie pisemne 30 czerwca 2023 r., próba osobistego doręczenia wezwania z 3 lipca 2023 r., rozmowa telefoniczna z podatniczką 5 lipca 2023 r., dostarczenie dokumentów i wyjaśnień w sprawie 28 lipca 2023 r., sporządzenie protokołu z czynności sprawdzających, złożenie korekty zeznania PIT-39 za 2017 r. oraz zapłata podatku z odsetkami – 3 sierpnia 2023 r.

Analizując przedmiotowe czynności sprawdzające stwierdzono - wystąpienie nieuzasadnionej zwłoki przez okres 2 miesięcy (kwiecień, maj) w podjęciu kolejnych działań ze strony Urzędu, co uchybiało zasadzie szybkości i prostocie działania organu, określonej w art. 125 § 1 O.p.

W złożonych przez Naczelnika Urzędu w wyjaśnieniach argumentowano, że z uwagi na okres składania zeznań podatkowych przez podatników, konieczność bieżącego wsparcia Referatu Obsługi Bezpośredniej oraz w związku z nadmiarem i terminowością realizacji pozostałych zadań, pracownik nie mógł na bieżąco monitorować postępu w sprawie. W okresie między pierwszym wezwaniem, a kolejnym pracownik wykonywał połączenia telefoniczne, które pozostawały bez odpowiedzi. Również podjęta próba doręczenia osobistego okazała się bezskuteczna.

Analizując powyższe należy stwierdzić, że okres nieuzasadnionej zwłoki w podejmowaniu kolejnych czynności wydłużył termin realizacji prowadzonych czynności sprawdzających, których termin realizacji wynika z przepisów prawa. Organ nie może tłumaczyć stwierdzonego przestoju brakiem możliwości monitorowania sprawy z uwagi na realizację innych terminowych zadań. Ponadto nie uwzględnia się wyjaśnień o podejmowanych próbach telefonicznego kontaktu z podatniczką w okresie zwłoki z uwagi na brak udokumentowania powyższych czynności. Wobec powyższego argumentacja organu podatkowego nie może zostać uwzględniona.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownik komórki SKA-1[1] (...), kierownik (...)

W trybie nadzoru bezpośredniego Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli,

– w sprawie (...) (12) czynności sprawdzające trwały 210 dni tj. niemal 7 miesięcy.

Według przedłożonych akt w sprawie ustalono - wezwanie telefoniczne z 16 listopada 2022 r., po wezwaniu dostarczono dokumenty źródłowe, przedłożono umowę pożyczki 1 grudnia 2022 r. (źródeł finansowania poczynionych zakupów), wezwanie mailowe z 9 lutego 2023 r. do udzielenia odpowiedzi na wystosowane pytania, udzielone wyjaśnienia i odpowiedzi na zadane pytania - mail z 26 lutego 2023 r., wyjaśnienia dot. dachówki z 8 marca 2023 r., wyjaśnienia telefoniczne złożone 10 marca 2023 r. doprecyzowujące wykorzystanie zakupionego towaru, pisemne wyjaśnienia podatnika dostarczone 11 kwietnia 2023 r., złożone 2 czerwca 2023 r. korekty JPK_V7M, adnotacja służbowa z 14 czerwca 2023 r.

Stwierdzono nieuzasadnione przerwy - okres zwłoki od 12 kwietnia 2023 r. do 13 czerwca 2023 r. Odnotowano także, fakt przestoju w podjęciu kolejnej czynności dopiero 9 lutego 2023 r. (wysłany

e-mail z pytaniami) po otrzymaniu dokumentów źródłowych po pierwszym wezwaniu telefonicznym z 16 listopada 2022 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu wyjaśnił, że okres nieuzasadnionej zwłoki spowodowany był dużym obciążeniem pracą, w tym bieżącym wsparciem Referatu Obsługi Bezpośredniej w realizacji zadań (akcje zeznań, wyjaśnienie błędnych zeznań, udzielanie informacji podatnikom na Sali Obsługi Klienta) terminowością i koniecznością raportowania innych zadań.

Stwierdzone okresy nieuzasadnionej zwłoki w przeprowadzaniu czynności powodują niepotrzebne wydłużenie przeprowadzanych czynności sprawdzających. Zauważono, że badanie dostarczonych dokumentów źródłowych, danych wynikających z plików JPK_V7M za badany okres tj. od stycznia 2022r. do września 2022 r. trwało zbyt długo i niczym nie było uzasadnione - od 12 kwietnia 2023 r. do dnia sporządzenia adnotacji służbowej tj. do 14 czerwca 2023 r. Przeprowadzane w tym okresie czynności prowadzone były bez dalszego pozyskiwania dokumentacji źródłowej, dowodowej oraz konieczności pozyskiwania kolejnych wyjaśnień od podatnika. Wobec powyższego analizowanie zgromadzonej dokumentacji, pozyskanych wyjaśnień podatnika, danych zawartych w systemach informatycznych nie uzasadniało tak długiego czasu prowadzenia czynności.

Osoby odpowiedzialne – pracownik komórki SKA (...),

W trybie nadzoru bezpośredniego Kierownik komórki SKA (...)

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli.

Należy podkreślić, że w przepisach ustawy O.p. nie zostały określone ramy czasowe czynności sprawdzających, to na mocy art. 280 wskazanej ustawy w sprawach nieuregulowanych stosuje się odpowiednio m.in. przepisy Działu IV, Rozdziału 1 zatytułowanego „Zasady ogólne”. Tego rodzaju czynności powinny być prowadzone z uwzględnieniem zasady szybkości określonej w art. 125 w związku z art. 280 O.p. Zasada ta nakazuje organom podatkowym działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Powyższe zostało również potwierdzone wyrokiem sądowym NSA (...), gdzie wskazano, iż "o ile terminy zakończenia czynności sprawdzających nie zostały wprost uregulowane w Ordynacji podatkowej (por. wyrok NSA (...)), to jednak przy ich przeprowadzaniu obowiązuje zasada szybkości postępowania (art. 125 w zw. z art. 280 O.p.). Działania podejmowane przez organ w ramach czynności sprawdzających muszą bowiem być zgodne z zasadą szybkości postępowania i uwzględniać zakres i charakter czynności sprawdzających. Przepisy art. 125 O.p. stanowią gwarancję ochrony praw i interesu podatnika w sytuacji, w której wdrożone zostały czynności sprawdzające. W złożonych przez Naczelnika US wyjaśnieniach, wskazane okoliczności niewątpliwie rzutują na trudności w realizacji czynności sprawdzających. Niemniej, nie może to stanowić uzasadnienia długotrwałej realizacji spraw, których termin realizacji wynika z przepisów prawa. Wobec powyższego argumentacja organu podatkowego nie została uwzględniona.

W pozostałych 2 sprawach²¹ korekty zeznań CIT-8 zostały złożone po skontaktowaniu się z prezesami spółek oraz osobami prowadzącymi obsługę rachunkową firm w ramach prowadzonych czynności sprawdzających - czynności w obu przypadkach trwały 33 dni. W kolejnej sprawie (...) korekta deklaracji PCC-3 w związku z brakiem danych szczegółowych samochodu została złożona po przeprowadzonej rozmowie telefonicznej z podatniczką w ramach przeprowadzonych czynności sprawdzających. Czynności trwały 36 dni. W sprawie (...) w związku z brakiem zadeklarowania dochodów zagranicznych po dwóch wystosowanych wezwaniach pisemnych za dowodem doręczenia podatniczka złożyła korekty zeznania PIT-36 wraz z załącznikiem PIT/ZG. Czynności sprawdzające

²¹ (...), (...),

od dnia pierwszej czynności tj. wystosowania wezwania z 2 grudnia 2022 r. trwały 42 dni tj. do dnia złożenia korekty zeznania. Z kolei w sprawie (...) w ramach prowadzonych czynności sprawdzających w następstwie wezwania z 14 września 2023 r. do udzielenia wyjaśnień w trybie art. 274a § 2 O.p. oraz w następstwie przeprowadzonych rozmów z podatniczką w obszarze przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących z nieujawnionych źródeł, podatniczka wraz z mężem złożyli korekty zeznań podatkowych PIT-36 oraz korekty deklaracji VAT-7. Czynności sprawdzające trwały 60 dni. W sprawie (...) w ramach czynności sprawdzających wystosowano wezwanie pisemne z 26 stycznia 2023 r. do podatniczki celem przedłożenia wyszczególnionych dokumentów. Prowadzone czynności w zakresie prawidłowości wykazanych przychodów z działalności gospodarczej za 2021 r. zakończono 3 marca 2023 r. sporządzeniem protokołu z czynności sprawdzających z udziałem podatniczki. W tym dniu złożono również korektę zeznania podatkowego PIT-36 za 2021 r. Czas trwania czynności wyniósł 36 dni.

Zatem w ww. sprawach dłuższy okres prowadzonych czynności sprawdzających nie wynikał z winy organu.

Podsumowując pozytywnie oceniono czas trwania czynności sprawdzających w 27 sprawach. W jednej sprawie stwierdzono opóźnienia w sporządzeniu adnotacji służbowej z przeprowadzonych czynności sprawdzających, w związku z czym odnotowany w systemie informatycznym termin zakończenia czynności sprawdzających wyniósł powyżej 1 miesiąca. Powyższe opóźnienie nie wywołało negatywnych skutków i oceniono je jako uchybienie.

Natomiast w 2 przypadkach prowadzenia czynności sprawdzających długotrwale (wystąpienie nieuzasadnionej zwłoki) w głównej mierze z przyczyn leżących po stronie kontrolowanej jednostki oceniono jako nieprawidłowość. Organ naruszył przepisy art. 125 O.p. w zw. z art. 280 O.p. Czynności były prowadzone długotrwale, ponad czas konieczny dla wyjaśnienia okoliczności faktycznych i prawnych. Działania podejmowane przez organ w ramach czynności sprawdzających muszą przede wszystkim być zgodne z zasadą szybkości postępowania i uwzględniać zakres i charakter czynności sprawdzających.

Ogólnie zagadnienie terminowości prowadzenia czynności sprawdzających oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

e) Ewidencjonowanie czynności sprawdzających

W kontrolowanym okresie czynności sprawdzające ewidencjonowane były w systemie ZISAR Plus²², moduł Czynności Sprawdzające. Wspiera on działalność komórek organizacyjnych realizujących czynności sprawdzające, o których mowa w dziale V ustawy Ordynacja podatkowa. System umożliwia rejestrację zarówno przebiegu czynności, jak i ich wyników.

Opis podstawowych, istotnych zagadnień związanych z obsługą systemu ZISAR Plus zawarty został w Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II, opracowanych przez Ministerstwo Finansów Departament Nadzoru nad Kontrolami, wersja 1 z dnia 9 grudnia 2021 roku (dalej: Wytyczne).

Zapis przebiegu czynności sprawdzających realizowany jest w Karcie Czynności Sprawdzających (dalej KCS), która jest jego odzwierciedleniem. Przebieg czynności ewidencjonowany jest przez użytkownika realizującego czynności. Dane powinny być uzupełnianie na bieżąco. W trakcie kontroli ustalono, że w kontrolowanej jednostce pracownik, któremu zlecono wykonanie danej czynności sprawdzającej, samodzielnie ewidencjonuje te czynności w systemie ZISAR.

²² Poprzednia nazwa ZISAR II

Sprawdzeniem objęto prawidłowość i kompletność ewidencjonowania czynności sprawdzających, w szczególności:

- prawidłowość wprowadzenia WUSZ, mając na uwadze definicję WUSZ przekazaną przez Departament Poboru Podatków pismem DPP4.8622.207.2019 z 24 stycznia 2020 r.,
- zapisy dokonywane w KCS, m.in. czynności z wykorzystaniem JPK, tematy czynności, czynności w ramach akcji, dokumenty powiązane, podmiot, miejsce prowadzenia czynności, przedmiot czynności, przebieg czynności (zdarzenia, ustalenia, pisma, ustalenia spoza zakresu), ryzyko, wynik czynności – zgodnie z Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w ZIASR II,
- ewidencjonowanie sprawdzenia i weryfikacji WIS w czynnościach sprawdzających – zgodnie z Wytycznymi Wiążące Informacje Stawkowe w czynnościach sprawdzających, Warszawa, grudzień 2022 roku.

Weryfikacją objęto 30 spraw z próby kontrolnej. Ustalenia kontroli wskazują, że w Urzędzie Skarbowym w Rawiczu w zakresie ewidencjonowania czynności sprawdzających stwierdzono zarówno nieprawidłowości i uchybienia. Nieprawidłowości stwierdzono w 27 na 30 spraw, co stanowi 90 % skontrolowanych spraw. Jednak z uwagi na fakt, że stwierdzone nieprawidłowości głównie dotyczyły niebieżącego tworzenia KCS i tym samym braku bieżącego odnotowywania wszystkich czynności przy pozostałych stwierdzonych uchybieniach występujących incydentalnie, oceniono powyższy obszar pozytywnie z nieprawidłowościami.

W wyniku przeprowadzonych czynności kontrolnych pozytywnie oceniono:

- prawidłowość wprowadzania kwoty uszczuplenia WUSZ,
- odnotowanie ryzyka na Karcie Czynności Sprawdzających (stwierdzono 1 błędnie oznaczone ryzyko),
- odnotowywanie tematu czynności,
- odnotowywanie sposobu zakończenia czynności sprawdzających,
- odnotowania podmiotu (stwierdzono 1 błąd),
- odnotowanie wyniku czynności sprawdzających.

Dokonane ustalenia:

– w 27 sprawach²³ stwierdzono brak bieżącego tworzenia KCS i odnotowywania na bieżąco wszystkich czynności (zdarzeń) wykonywanych przez pracownika je prowadzącego (najczęściej KCS były utworzone po zakończeniu czynności lub w nielicznych przypadkach w trakcie przeprowadzanych czynności). Dla zobrazowania powyższego w sprawie (...) utworzono i zatwierdzono KCS po ponad 4 miesiącach od dnia rozpoczęcia czynności sprawdzających, a w sprawie (...) niemal po 7 miesiącach od dnia rozpoczęcia czynności sprawdzających. W wielu sprawach termin utworzenia KCS również odbiegał od dnia rozpoczęcia czynności. Tylko w jednym przypadku (...) KCS została utworzona w dniu rozpoczęcia czynności sprawdzających. W kontekście powyższego organ wyjaśnił, że z uwagi na dużą ilość spraw oraz liczbę podmiotów objętych czynnościami sprawdzającymi, zdarza się, że czynności te nie są na bieżąco ewidencjonowane w systemie ZISAR Plus. Ewidencjonowanie spraw w wielu systemach jest bardzo pracochłonne, dlatego w pierwszej kolejności pracownicy koncentrują się na terminowej realizacji wszystkich zleconych zadań. Odnośnie braku odnotowania dokumentów

[illegible]

w systemie wyjaśniono, że powyższe jest błędem operatora, który wynika z bardzo dużego obciążenia pracowników zadaniami i obowiązkami ewidencyjnymi w systemach.

Należy wskazać, że system ZISAR jest jednym z głównych źródeł informacji dla jednostek KAS, w tym dla jednostek nadzorczych, tym samym rzetelne wprowadzanie danych, zapewnia prawidłowy ich pobór dla celów statystycznych. Ponadto w systemie informatycznym ewidencjonowany jest cały proces czynności sprawdzających – tym samym dane o prowadzonych czynnościach sprawdzających mogą być pozyskiwane w czasie rzeczywistym, na każdym etapie. Z tego powodu KCS powinny być tworzone na bieżąco wraz z odnotowaniem wszystkich zdarzeń wykonanych przez pracownika prowadzącego czynności. Prawidłowość, kompletność i bieżące wprowadzanie danych ma wpływ na ich dalsze wykorzystanie i przetwarzanie, m.in. w różnych procesach analitycznych i sprawozdawczych. Do sprawozdań pobierane są KCS ze statusem „Zakończone”. W związku z powyższym odwołanie w czasie tworzenia KCS i odnotowywania kolejnych działań podejmowanych w sprawie prowadzi do zniekształcenia danych sprawozdawczych i właściwej prezentacji wyników pracy organu.

Osoby odpowiedzialne pracownicy : (...)(...)(...)(...)(...)(...)(...)(...)(...)

W trybie nadzoru kierownik komórki SKA-1[1] (...), p.o. kierownika komórki SKA-2[1] (...), kierownik komórki SOB J.S., kierownik komórki SER (...),

W trybie nadzoru Naczelnik Urzędu – Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli.

– w 12 sprawach²⁴ – brak odnotowania w sekcji „Przebieg czynności” zdarzeń związanych z przeprowadzonymi czynnościami – złożonych wyjaśnień, oświadczeń podatnika, korespondencji e-mailowych do i od podatnika, protokołu/adnotacji dokumentujących zakończone czynności sprawdzające.

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że brak załączenia wskazanych powyżej dokumentów jest błędem operatora, który wynika głównie z bardzo dużego obciążenia pracowników zadaniami i obowiązkami ewidencyjnymi w systemach. Z uwagi na dużą ilość spraw oraz liczbę podmiotów objętych czynnościami sprawdzającymi zdarza się, że niektóre dokumenty przesyłane przez podatników nie były odnotowane w systemie ZISAR Plus. Jednakże zostały umieszczone jako załączniki do adnotacji, protokołu. W uzupełnieniu dodano, że ewidencjonowanie spraw w wielu systemach jest bardzo pracochłonne, dlatego w pierwszej kolejności organ skupia się na terminowej realizacji wszystkich zleconych zadań.

System ZISAR nie służy jedynie do odnotowania wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, tak jak to miało miejsce w przypadku aplikacji e-ORUS. Zgodnie z Wytocznymi, w systemie powinny być ewidencjonowane na bieżąco wszystkie zdarzenia i działania wykonywane przez pracownika prowadzącego czynności. Dane wprowadzone w KCS w systemie ZISAR mają odzwierciedlać faktyczny przebieg czynności sprawdzających. Należy podkreślić, że w systemie ZISAR ewidencjonowany jest cały proces czynności sprawdzających, aby dane o prowadzonych czynnościach sprawdzających mogły być pozyskiwane w czasie rzeczywistym, na każdym etapie. Powyższe dotyczy także konieczności odnotowywania zwięzłych odrębnych adnotacji służbowych sporządzanych na okoliczność odnotowania efektów przeprowadzonych czynności, kończących sprawę²⁵.

Z kolei w odniesieniu do protokołu z czynności sprawdzających Naczelnik Urzędu wskazał, że dokument został wprowadzony do systemu SZD. Podkreślić należy, że zarejestrowanie w systemie kancelaryjnym SZD sporządzonego protokołu na okoliczność udokumentowania przeprowadzonych

²⁴ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

²⁵ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

czynności sprawdzających nie zwalnia organu z odnotowania w KCS w „uwagach” informacji o korespondencji lub załączenia tej korespondencji do KCS w sekcji „Przebieg Czynności” poprzez określone Zdarzenia systemu ZISAR. W celu sprawnej i ekonomicznej obsługi spraw oraz ograniczeniu podwójnej rejestracji pism, dokumentów, przebiegu działań Dyrektor IAS w Poznaniu pismem nr 3001-ICK1.041.4.2023.98 z 4 grudnia 2023 r. przesłał do podległych organów Wytyczne w zakresie ewidencji spraw w ZISAR i SZD opracowane przez MF.

Według przedmiotowych wytycznych – całość materiałów/dokumentów zebranych w toku czynności sprawdzających gromadzimy w ZISAR odnotowując w sekcji „Przebieg czynności” poprzez określone „Zdarzenia”, w tym m.in.:

- korespondencja mailowa (MS Outlook) odzwierciedlająca całą historię konwersacji,
- adnotacje służbowe;
- protokół;
- kontakt telefoniczny z podatnikiem (wychodzący/przychodzący);
- przeprowadzona analiza.

W przypadku korespondencji przychodzącej/wychodzącej w sprawie w systemie ZISAR należy: odnotować w KCS w uwagach informację o korespondencji lub załączyć tę korespondencję do KCS w sekcji „Przebieg czynności” poprzez określone „Zdarzenia”.

Wskazane w wyjaśnieniach okoliczności niewątpliwie rzutują na trudności związane z obowiązkami ewidencyjnymi w systemach informatycznych przez pracowników prowadzących sprawy. Niemniej, nie może to stanowić uzasadnienia, gdyż nie można tłumaczyć brak odnotowywania przedmiotowych informacji dużym obciążeniem pracowników, realizacją zadań terminowych, czy zwykłym przeoczeniem pracownika. Z uwagi na roczny upływ czasu od wdrożenia systemu ZISAR (tj. od 3 stycznia 2022 r.) kwestia odnotowywania tych informacji w systemie powinna być realizowana. Wobec powyższego argumentacja organu podatkowego nie została uwzględniona,

– w sprawie (...)

- w KCS niewłaściwie wskazano rodzaj ryzyka do ustaleń przedmiotu czynności sprawdzających – wskazano ryzyko - 20.1.1 Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości, zamiast bardziej odpowiedniego ryzyka powiązanego z tematem czynności (weryfikacja odliczeń od dochodu) – 20.3.1-Nieprawidłowe odliczenia od dochodu.

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że powyższe było błędem operatora, który wynika z bardzo dużego obciążenia pracowników zadaniami i obowiązkami ewidencyjnymi w systemach informatycznych. Złożone wyjaśnienia potwierdzają dokonane ustalenia stanu faktycznego.

Należy wyjaśnić, że ryzyko należy powiązać z tematem czynności sprawdzających. Bowiem, istnieje współzależność między określonymi tematami czynności sprawdzających i ściśle określonymi ryzykami i odwrotnie,

- w KCS nie odnotowano informacji o weryfikacji ulgi podatkowej w zakładce – „Inne ustalenia” – ULG-TERM – ulga termomodernizacyjna.

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że przeoczenie wynikające z błędu operatora spowodowane było ilością różnorodnych spraw, dużym obciążeniem pracowników.

W tym miejscu należy wspomnieć, że w piśmie Ministerstwa Finansów z 30 czerwca 2022r. znak DNK12.8621.10.2022 (przesłanym pismem Dyrektora IAS nr 3001-ICK1.4022.166.2022 z 4 lipca 2022r. wskazano, gdzie i w jaki sposób należy odnotować informacje w zakresie weryfikacji ulg podatkowych). W związku z powyższym – w przypadku weryfikacji ulg podatkowych – taką informację należy odnotować w KCS systemu ZISAR według ścieżki w sekcji „Przebieg czynności”/w zakładce „Inne ustalenia”.

Dodatkowo należy podkreślić, że informacje w zakresie ulg podatkowych należy odnotować w KCS bez względu na to, czy czynności sprawdzające prowadzimy w temacie weryfikacji odliczeń konkretnej ulgi, czy sprawdzamy dodatkowo ulgę/ulgi w innych tematach,

- w KCS w sekcji „Podmioty” nie wprowadzono współmałżonka, odnotowano tylko jednego z małżonków z weryfikowanych zeznań podatkowych.

W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu wskazał, że brak odnotowania małżonka było błędem operatora, który wynika z bardzo dużego obciążenia pracowników zadaniami i obowiązkami ewidencyjnymi w systemach.

Według Wytycznych, podmiotem czynności jest osoba fizyczna lub organizacja, wobec której prowadzone są czynności sprawdzające. W przypadku, gdy czynności prowadzone są wobec małżonków, należy dodać dane obu małżonków do KCS i wskazać przy współmałżonku jego rolę,

- w 3 sprawach²⁶ błędnie odnotowano w zakładce Weryfikacja WIS – brak WIS

Według złożonych wyjaśnień Naczelnika Urzędu w zakładce weryfikacja WIS odnotowano błędnie – brak WIS. Przeprowadzone czynności sprawdzające dotyczyły weryfikacji zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, rozliczenia dochodów zagranicznych oraz weryfikacji zastosowania ustawowych zwolnień i wyłączeń w podatku dochodowym. Wobec powyższego, odnotowanie weryfikacji WIS było błędem operatora, który wynika z bardzo dużego obciążenia pracowników zadaniami i obowiązkami ewidencyjnymi w systemach.

Należy wyjaśnić, że według „Wytycznych Wiążące Informacje Stawkowe w czynnościach sprawdzających” W-wa, grudzień 2022 r., WIS jest wydawana na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług, dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) albo świadczenia usług. Tym samym obowiązek sprawdzenia WIS będzie miał miejsce w przypadku czynności sprawdzających prowadzonych w podatku od towarów i usług (VAT),

- w 9 sprawach²⁷ dokonano edycji karty czynności po 7 dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym zakończono czynności sprawdzające.

Na powyższą okoliczność organ wskazał, że edycja KCS po zatwierdzeniu była przeprowadzona w związku z dyspozycją Dyrektora IAS w Poznaniu wyrażoną w piśmie nr 3001-ICK1.041.4.2023.12 z 25 kwietnia 2023 r., w którym zobowiązano Naczelników urzędów skarbowych do przeprowadzenia weryfikacji wpisów w zakresie występowania nieprawidłowości na KCS w ZISAR Plus. Organ dokonał edycji KCS po zatwierdzeniu w celu sprawdzenia, czy występują wskazane w piśmie nieprawidłowości. W wyniku dokonanej weryfikacji, nieprawidłowości nie stwierdzono.

Niemniej, analiza KCS w systemie ZISAR wykazała, że np. w sprawach (...), (...) (12), (14) również edytowano karty w innym terminie po zakończonych czynnościach sprawdzających, uchybiając wskazanemu terminowi.

Naczelnik Urzędu w złożonych wyjaśnieniach, wskazał, że edycja kart czynności nastąpiła omyłkowo. Należy podkreślić, że edytowanie kart w systemie ZISAR celem dopisania danych i ustaleń po zamkniętym okresie sprawozdawczym, zniekształca obraz pobranych danych. Takie działanie jest niedopuszczalne. Powyższe działanie rzutuje negatywnie na szeroko rozumianą sprawozdawczość oraz ocenę organu w zakresie terminowości rejestracji danych w systemie ZISAR. Jednocześnie, w licznych pismach nadzorczych Dyrektora IAS np. nr 3001-ICK1.0321.2.2023 z 5 lipca 2023 przypominano, że ewentualne modyfikowanie danych w systemie ZISAR jest możliwe do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zakończono czynności sprawdzające.

²⁶ (...), (...), (...),

²⁷ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

W przedmiotowej sprawie rozpoczęto czynności sprawdzające wezwaniem telefonicznym z 20 lutego 2023 r. podatnika do złożenia korekt zeznań PIT-28 za cztery lata tj. 2019, 2020, 2021, 2022. W systemie ZISAR Plus w rejestrze czynności sprawdzających błędnie odnotowano/założono cztery Karty Czynności Sprawdzających odrębnie za każdy okres rozliczeniowy z jednym terminem wszczęcia czynności – (...) PIT-28 za 2022 r., (...) PIT-28 za 2021 r., (...) PIT-28 za 2020 r., (...) PIT-28 za 2019 r. Wszystkie 4 Karty Czynności Sprawdzających zakończono w tym samym terminie tj. 20 lutego 2023 r. w dniu złożenia korekt PIT-28 za wskazane okresy rozliczeniowe. W aktach przedłożonej sprawy każda zarejestrowana odrębnie sprawa została udokumentowana kończącą ją adnotacją służbową z 22 lutego 2023 r.

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że odnotowanie w systemie ZISAR Plus jednego wezwania do złożenia korekt PIT-28 za lata 2019-2022 jako czterech czynności sprawdzających było błędem operatora, który zasugerował się czterema okresami rozliczeniowymi.

Należy podkreślić, że wszczęte w danym dniu czynności sprawdzających bez względu na liczbę okresów rozliczeniowych objętych czynnościami należy traktować jako jedne czynności sprawdzające. Nieprawidłowe ewidencjonowanie ma wpływ na jakość wprowadzanych danych, na ich dalsze wykorzystywanie i przetwarzanie, m.in. w różnych procesach analitycznych i sprawozdawczych,

Osoby odpowiedzialne: pracownik komórki SKA – (...),

W trybie nadzoru bezpośredniego kierownik komórki SKA – (...),

W trybie nadzoru Naczelnik Urzędu – Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli

– w 3 sprawach²⁹ niewłaściwie zaewidencjonowano czynności sprawdzające jako uproszczone, zamiast rozszerzone, niezgodnie z podziałem czynności wymienionych w Wytycznych. Czynności rozszerzone będą miały miejsce, wówczas, gdy weryfikacji podlegała dokumentacja złożona przez podatnika (ewidencje, dokumenty źródłowe, struktury JPK, itp.). Natomiast czynności uproszczone są przewidziane dla zdarzeń masowych, w toku których nie jest weryfikowana dokumentacja źródłowa,

– w sprawie (...) (8) stwierdzono w sekcji „Wynik czynności” błędnie odznaczono Wniosek do kks.

W złożonym wyjaśnieniu organ wskazał, że odstąpiono od ukarania. Przesłana analiza stwierdzonych naruszeń przepisów prawa podatkowego (wydruk z 25 maja 2023 r. Ewidencji czynów zabronionych z Ewidencją US – odstąpienie od KKS zawierała informację o odstąpieniu od karania – kwalifikacja prawna – art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. – przedawnienie karalności czynu zabronionego (dokument PIT-4R za 2021 r. został złożony 14 grudnia 2022 r., termin ustawowy do złożenia PIT-4R upłynął 31 stycznia 2022 r.).

Pozostałe ustalenia

Oдноśnie sprawy (...) (22) stwierdzono zarejestrowanie w systemie ZISAR Plus rezultatów przeprowadzonych w ramach niewłaściwej procedury czynności sprawdzających dotyczących weryfikacji złożonego w trybie art. 75 § 1 O.p. wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze złożoną korektą części deklaracyjnej JPK_V7M za listopad 2022 r.

W kontekście powyższego zagadnienia należy przywołać pismo MF DNK12.8622.56.2022 z 20 kwietnia 2022 r. przesłanego do organu pismem Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-ICK1.041.7.2021.164 z 10 maja 2022 r. w zakresie obsługi nadpłat wskazując, że :

– w sytuacji, gdy do składanej korekty deklaracji/zeznania, w stosunku do której organ podatkowy prowadzi działania polegające na weryfikacji nadpłaty, został złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty

²⁹ (...), (...), (...),

wynikający z art. 75 O.p., który wszczyna postępowanie podatkowe, takie działania nie powinny być ewidencjonowane jako czynności sprawdzające w systemie ZISAR Plus;

– w sytuacji, gdy Naczelnik US dokonuje weryfikacji prawidłowości korekty deklaracji/zeznania, bez złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty - takie działania powinny być zaewidencjonowane jako czynności sprawdzające w systemie ZISAR Plus.

Odnosząc się do stanu faktycznego ustalonego na podstawie dokumentów zgromadzonych w aktach przedmiotowej sprawy i zapisów w dostępnych systemach informatycznych należy stwierdzić, że wraz ze złożoną przez podatnika korektą części deklaracyjnej JPK_V7M za listopad 2022 r. podatnik złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty (podatek należny został wpłacony w zawyżonej wysokości). Wniosek o stwierdzenie nadpłaty złożony 23 marca 2023 r. został wprowadzony do systemu Poltax Plus na formularzu NAD-ZN. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu wskazał, że z uwagi na dużą ilość spraw prowadzonych jednocześnie oraz ich różnorodność przez pomyłkę sprawa ta została z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w systemie ZISAR Plus zarejestrowana jako czynność sprawdzająca.

W tym miejscu należy podkreślić, że bezsprzecznie wniosek (art. 165 § 1 i 3 O.p.) o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie podatkowe w każdym przypadku, bez względu na formę jego zakończenia. Wobec powyższego, takie działania nie powinny być ewidencjonowane jako czynności sprawdzające w systemie ZISAR.

Podsumowując należy wskazać, że system ZISAR jest jednym z głównych źródeł informacji dla jednostek KAS, w tym dla jednostek nadzorczych - tym samym terminowe i rzetelne wprowadzanie danych zapewnia prawidłowy pobór danych statystycznych. Ponadto w systemie ZISAR ewidencjonowany jest cały proces czynności sprawdzających, umożliwiając pozyskiwanie danych o prowadzonych czynnościach sprawdzających w czasie rzeczywistym, na każdym etapie. Z tego powodu Karty Czynności Sprawdzających powinny być tworzone na bieżąco wraz z odnotowaniem wszystkich zdarzeń wykonanych przez pracownika prowadzącego czynności. Prawidłowość, kompletność i bieżące wprowadzanie danych ma wpływ na dalsze ich wykorzystanie i przetwarzanie np. w procesach analitycznych, sprawozdawczych. W związku z powyższym odwołanie w czasie odnotowywania Karty Czynności Sprawdzających, w tym kolejnych działań podejmowanych w sprawie prowadzi do zniekształcenia danych sprawozdawczych. Zatem, stwierdzone wadliwe zapisy w poddanych kontroli Kartach Czynności Sprawdzających nie prezentują prawidłowo wprowadzonych danych, a złożone wyjaśnienia Naczelnika Urzędu w tym zakresie nie znajdują usprawiedliwienia.

Tak więc, argumentowanie braku realizacji wskazanych czynności ograniczeniami kadrowymi i czasowymi owszem znajduje zrozumienie, jednak nie może stanowić akceptacji stwierdzonych odchyleń od stanu pożądanego. Rzetelność i kompletność wprowadzanych danych do niniejszego systemu, ma wpływ nie tylko na sprawozdawczość, ale i mierniki, zestawienia statystyczne sporządzane cyklicznie przez Ministerstwo Finansów stanowiące podstawę oceny organu podatkowego.

f) Wykorzystanie ustaleń dokonanych w ramach czynności sprawdzających

Ocenie poddano podjęte działania w następstwie przeprowadzonych czynności sprawdzających, w tym ich kompletność, terminowość, i prawidłowość.

W wyniku kontroli 30 spraw wyłonionych w próbie kontrolnej ustalono:

Z kolei w 8/30 spraw w ramach prowadzonych czynności sprawdzających, organ wzywał do złożenia pierwotnych deklaracji/zeznań. Podatnicy w ramach podjętych czynności również wywiązywali się z obowiązku złożenia zaległych deklaracji/zeznań wraz z jednoczesnym regulowaniem ujawnionych zaległości podatkowych z odsetkami.

– w sprawie (...) (4) przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT z tytułu zakupu środków trwałych. Potwierdzono zasadność zwrotu VAT wykazanego w części deklaracyjnej JPK_V7M za 1/2023. Zwrotu podatku VAT dokonano w terminie,

– w sprawie (...) (9) przeprowadzono czynności sprawdzające celem wyjaśnienia przyczyn rozbieżności w JPK_V7M za styczeń 2022 r. W związku z faktem, wykazania przez podatnika dwóch faktur VAT w części ewidencyjnej JPK_V7M 1/2022 wystawionych przez sprzedawcę, których sprzedawca nie wykazał w JPK_V7M za styczeń 2022 r., wystosowano 4 stycznia 2023 r. pismo do Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław - Stare Miasto z powyższą informacją. Ponadto zwrócono się z prośbą o informację zwrotną w przypadku dokonania ustaleń mających wpływ na rozliczenia podatnika.

– w sprawie (...) (2) przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT za 12/2022 r. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnik złożył korektę JPK_V7M za 12/2022 (zmniejszenie kwoty zwrotu). Zwrotu podatku VAT dokonano w terminie,

– w sprawie (...) (19) w ramach czynności sprawdzających podatnik złożył korekty JPK_V7M za luty i marzec 2023 r. w związku z nieuregulowaniem terminowo należności wynikających z faktur VAT dokumentujących zakup towarów. Podatnik skorygował kwoty odliczonego podatku naliczonego na podstawie art. 89b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Podatnik złożył po czynnościach sprawdzających korekty JPK_V7M (części ewidencyjnej i deklaracyjnej) za luty i marzec 2023r. oraz wpłacił zaległy podatek wraz z odsetkami,

[illegible]

- w sprawie (...) (15) w wyniku czynności sprawdzających w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów podatnicy złożyli korekty deklaracji/zeznań z własnej inicjatywy. Powyższe działania były efektem dokonanych ustaleń przeprowadzonego rozpracowania wstępnego i pogłębionego oraz przeprowadzonych rozmów z podatkniczką. W wyniku powyższego zostały złożone autokorekty: zeznania PIT-36 za 2018 r. deklarując kwotę do zapłaty podatku - wykazano dochód z działalności gospodarczej, zniwelowano wykazaną stratę, autokorekta zeznania rocznego PIT-36 za 2020 r. deklarując kwotę do zapłaty podatku - wykazano dochód z działalności gospodarczej, zniwelowano stratę z działalności gospodarczej, autokorekta zeznania PIT-36 za 2021 r. zadeklarowano kwotę podatku do zapłaty (nie odliczono straty z lat poprzednich, w pierwszej wersji zeznania odliczono straty z lat poprzednich). W wyniku weryfikacji niedoborów w zakresie podatku VAT, złożono autokorekty deklaracji VAT-7 za miesiące od grudnia 2018 r. do sierpnia 2023 r. wykazując w deklaracji VAT-7 za kwiecień 2023 kwotę podatku należnego do zapłaty oraz w deklaracji VAT-7 za maj 2023 r. również kwotę podatku należnego do zapłaty. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu wydał decyzję ratalną nr (...) (rozłożenie na raty obejmowało PIT i VAT). Ustalono, że odnośnie występujących zaległości podatkowych prowadzone było postępowanie egzekucyjne, w ramach którego dokonano zajęć egzekucyjnych. Jednocześnie, podatnicy regulowali zaległości podatkowe wpłatami własnymi. Ostatecznie podatnicy uregulowali w całości zadeklarowany podatek do zapłaty (zaległe zobowiązanie podatkowe) wraz z odsetkami,
- w sprawach (...), (...) (27), (28) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających spółki złożyły korekty zeznań CIT-8 z zadeklarowanymi kwotami przychodów, kosztami uzyskanych przychodów, dochodu, podatkiem do zapłaty. Pierwotne zeznania CIT-8 zostały złożone w ustawowym terminie z zerowymi kwotami przychodu i dochodu. Ujawnione zaległości podatkowe wraz z odsetkami zostały uregulowane - dokonano wpłat,
- w sprawach (...), (...) (20), (5) – w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnicy złożyli korekty zeznań podatkowych w związku ze stwierdzonymi różnicami pomiędzy kwotami wpłat a kwotami zaliczek wykazanych w zeznaniach. Korekty zeznań złożono przed terminem ustawowym złożenia zeznań tj. 2 maja 2023 r. i dokonano zmniejszenia wykazanego zwrotu podatku,
- w sprawie (...) (7) w wyniku przeprowadzonych czynności małżonkowie zastosowali się do wezwania i złożyli 1 lutego 2023 r. korektę zeznania PIT-37 za 2021 r. z prawidłowym rozliczeniem ulgi termomodernizacyjnej (odrębne rozliczenia). Ponadto 1 lutego 2023 r. podatnicy wpłacili należność (uregulowali zaległe zobowiązanie podatkowe) wraz z należnymi odsetkami,
- w sprawie (...) (22) w wyniku podjętych działań ustalono, że kwota zadeklarowanej nadpłaty w wykazanej wysokości wynikająca ze złożonej korekty VAT-7 za listopad 2022 r. była niezasadna. Ostatecznie wysokość podatku należnego do wpłaty uległa zwiększeniu i dokonano jej wpłaty,
- w sprawie (...) (1) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających spółka dokonała korekty JPK_V7M za 12/2022 w związku z korektą podatku naliczonego na podstawie art. 89 ust. 1 ustawy o VAT – nieuregulowana terminowo faktura zakupu (weryfikacja raportu złe długi MF). W przedmiotowym rozliczeniu zadeklarowana kwota do zwrotu nie uległa zmianie, uległa zmianie kwota nadwyżki podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- w sprawie (...) (16) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających z uwagi na ogłoszenie upadłości konsumenckiej podatnika, małżonkowie zobowiązani byli złożyć indywidualne zeznania podatkowe za 2022 r. Przedmiotowe korekty zeznań zostały złożone – w przypadku podatnika PIT-37 z zerową kwotą uszczuplenia. U podatkniczki odnośnie zeznania PIT-37 za 2022 r. ustalono, że wykazaną kwotę nadpłaty przekazano do komornika sądowego na zajęcie egzekucyjne,

- w sprawie (...) (21) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających dot. tzw. ulgi dla pracujących seniorów podatniczka złożyła korektę PIT-37 za 2022 r. z uwagi na brak prawa do skorzystania z przedmiotowej ulgi (pobierała w 2022 r. świadczenie emerytalne). W wyniku przedmiotowych działań w złożonej korekcie PIT-37 za 2022 r. wykazano zmniejszoną kwotę zwrotu z uwagi na zmienione dane u małżonka,
- w sprawie (...) (25) w wyniku czynności sprawdzających podatniczka złożyła korektę PCC-3 w związku z brakiem danych szczegółowych dot. samochodu – korekta z 8 sierpnia 2023r.,
- w sprawie (...) (30) wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatniczka złożyła korektę – właściwe zeznanie PIT-36 wraz z PIT/ZG za 2019 r. w związku z osiągniętymi dochodami zagranicznymi z tyt. wynajmu. Korektę złożono 31 stycznia 2023 r. z wykazaną kwotą do wpłaty zaległego podatku. Należny podatek wraz z odsetkami został wpłacony w dniu złożenia korekty zeznania,
- w sprawie (...) (23) w wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie prawidłowości deklarowania podstaw opodatkowania oraz wysokości zobowiązania podatkowego z tyt. pdof za 2017r. w PIT-39 (ulga mieszkaniowa). Podatniczka złożyła korektę zeznania PIT-39 oraz wykazała podatek należny do zapłaty, który wpłaciła w dniu złożenia korekty wraz z należnymi odsetkami,
- w sprawie (...) (6) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, podatnik złożył korekty PIT-28 za lata od 2019 do 2022 z wykazanymi kwotami do zapłaty należnego ryczałtu. Kwoty wykazanych zaległości podatkowych zostały uiszczone poprzez dokonane wpłaty wraz z należnymi odsetkami i kosztami upomnienia,
- w sprawie (...) (17) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatniczka złożyła korektę PIT-37 za 2022 r. w związku z faktem błędnego zadeklarowania do zwrotu wykazanej kwoty przychodu z tyt. emerytury. Powyższe nie miało wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego. Czynności sprawdzające zakończone złożeniem pierwotnych deklaracji/zeznań/plików JPK_V7M:
- w sprawie (...) (24) podatnik złożył 14 czerwca 2023 r. brakujące zeznanie PIT-28 za 2022 r., uiszczył należny podatek oraz złożył 19 czerwca 2023 r. korektę zeznania PIT-28. Ustalono, że przeprowadzona analiza złożonego pierwotnego zeznania PIT-28 zawierała błędy (zadeklarowana kwota na OPP), wobec powyższego podatnik zobowiązany był złożyć korektę przedmiotowego zeznania, o czym powiadomiono go w rozmowie telefonicznej z 16 czerwca 2023 r. Podjęte przez Naczelnika US działania w stosunku do złożonego zeznania PIT-28 za 2022 r. były prawidłowe - prowadzone, aż do momentu złożenia korekty zgodnej z ustaleniami organu podatkowego (dokonanej po przeprowadzonej weryfikacji). Powyższa korekta nie miała wpływu na wysokość zobowiązania. Wynikające z pierwotnego zeznania zaległe zobowiązanie podatkowe (zaległy ryczałt) zostało uregulowane poprzez wpłaty własne wraz z należnymi odsetkami,
- w sprawie (...) (11) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających spółka zastosowała się do wezwania i złożyła brakujący JPK_V7M za październik 2023 r. wraz z uiszczeniem zaległości poprzez dokonane wpłaty,
- w sprawie (...) (10) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatniczka na wezwanie organu złożyła brakujące zeznanie PIT-28. Wpłata podatku została dokonana przez podatniczkę 29 marca 2023 r. czyli w ustawowym terminie,
- w sprawie (...) (26) w wyniku przeprowadzonych czynności spółka zastosowała się do wezwania i złożyła brakujące dokumenty: 10 sierpnia 2023 r. CIT-8, 24 sierpnia 2023 r. CIT-8E i CIT-EZ. Wynikająca kwota podatku do wpłaty - kwota zaległości podatkowej została uregulowana wpłatą dokonaną w dniu złożenia zeznania wraz z odsetkami,

- w sprawie (...) (8) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających spółka złożyła zaległy PIT-4R za 2021 r. W tej sprawie prowadzone było postępowanie egzekucyjne, w ramach którego dokonywano zajęć egzekucyjnych,
- w sprawie (...) (18) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatniczka złożyła zaległą deklarację DSF-1 za 2023 r. 15 maja 2023 r. dokonując wpłaty podatku należnego wraz z należnymi odsetkami oraz kosztami upomnienia,
- w sprawie (...) (14) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie prawidłowości sporządzenia zeznania PIT-38 za 2022 r. podatniczka prawidłowo zadeklarowała łączny przychód ze sprzedaży udziałów w spółkach. Jednocześnie ustalono, że była zobowiązana do złożenia deklaracji DSF-1 i zapłaty należnej daniny solidarnościowej, co uczyniła składając deklarację DSF-1 (8 maja 2023 r.) oraz uiszczała należną kwotę do wpłaty – uiszczona w dniu złożenia deklaracji. Podatniczka 25 czerwca 2023 r. złożyła kolejną korektę deklaracji DSF-1 za 2023 r. wykazując zmniejszoną kwotę należnej daniny solidarnościowej o 1833 zł wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Jak ustalono podatniczka jako podstawę obliczenia daniny solidarnościowej przyjęła błędną kwotę dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w ustawie o PIT. Organ zwrócił nadpłaconą kwotę daniny,
- w sprawie (...) (13) w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatniczka złożyła brakujący PIT-28 za 2022 r. W wyniku stwierdzenia rozbieżności przez organ między wpłaconymi zaliczkami a wykazanymi w zeznaniu, podatniczka złożyła korektę zeznania PIT-28 za 2022 r. z wykazaną kwotą do wpłaty należnego ryczałtu, który wpłaciła wraz z należnymi odsetkami.

Podsumowując ustalenia w kontrolowanych sprawach:

- w 6 sprawach³¹ nie wystąpiła konieczność uiszczenia należności,
- w 2 sprawach³² dokonano zwrotów podatku VAT zadeklarowanych w deklaracjach lub korektach złożonych w ramach czynności sprawdzających. Zwrotów podatku VAT dokonano terminowo.
- w 8 sprawach³³ złożono brakujące deklaracje/zeznanie, JPK_V7M, podatnicy uiszcili zaległe zobowiązanie podatkowe wraz z odsetkami plus ewentualne koszty upomnienia,
- w 11 sprawach³⁴ podatnicy złożyli korekty deklaracji/zeznań/JPK_V7M i uiszcili zaległe zobowiązanie podatkowe wraz z odsetkami plus ewentualne koszty upomnienia,
- w 2 sprawach³⁵ w wyniku błędnie wykazanych kwot wpłaconych zaliczek w zeznaniu podatkowym po dokonanej korekcie zmniejszono kwoty nadpłaty podatku,
- w 2 sprawach³⁶ odnośnie występujących zaległości podatkowych prowadzone było postępowanie egzekucyjne, w ramach których dokonano zajęć egzekucyjnych. Dodatkowo w jednej ze spraw Naczelnik Urzędu wydał decyzje ratalne wyznaczając kolejne terminy płatności rozłożonych należności podatkowych, podatnik dokonywał także wpłat własnych celem uregulowania zaległości podatkowych,
- w 1 sprawie³⁷ w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnik dokonał wpłat brakujących zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych,

³¹ (...), (...), (...), (...), (...), (...),

³² (...), (...),

³³ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

³⁴ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

³⁵ (...), (...),

³⁶ (...), (...),

³⁷ (...),

- w 1 sprawie³⁸ kwota zadeklarowanej nadpłaty w wykazanej wysokości wynikająca ze złożonej korekty VAT-7 za listopad 2022 r. była niezasadna. Ostatecznie kwota podatku należnego uległa zwiększeniu i została uregulowana poprzez wpłatę własną,
- w 1 sprawie³⁹ wykazaną kwotę nadpłaty przekazano do komornika sądowego na zajęcie egzekucyjne.

Ujawnianie czynów zabronionych k.k.s.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu wydał:

- Wytyczne w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego ze stycznia 2023 roku⁴⁰,
- Wytyczne w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego z października 2023 roku.⁴¹

Regulacje dotyczące odstąpienia od ścigania lub odstąpienia od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego przez Naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego w kontrolowanym okresie wynikały z rozdziału 5 przedmiotowych Wytycznych:

Na mocy tych regulacji pracownik komórki organizacyjnej niewyznaczonego urzędu skarbowego ujawniający naruszenia przepisu prawa podatkowego, przygotowuje propozycję (projekt) odstąpienia, w zależności od okoliczności: od ścigania, od wnioskowania o przeprowadzenie postępowania mandatowego przez wyznaczonych do tego pracowników urzędu oraz od kierowania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, Naczelnika UCS lub innego właściwego organu ścigania, jeśli dokonana uprzednio analiza stwierdzonych naruszeń wykazała istnienie przesłanek wymienionych w art. 17 § 1 K.p.k. (...).

Analizę ujawnionych nieprawidłowości podatkowych, której skutkiem jest odstąpienie od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub skierowania zawiadomienia do wyznaczonego urzędu skarbowego (NUS Poznań-Jeżyce), Naczelnika UCS lub innego właściwego organu należy udokumentować w formie dostosowanej do ujawnionych nieprawidłowości. Analiza może mieć charakter zbiorczy, w tym z wykorzystaniem raportów z dostępnych systemów informatycznych (§ 13 Rozdziału 4 Wytycznych).

W badanych sprawach ujawniono:

- w 2 sprawach⁴² czynności sprawdzające zakończyły się wynikiem negatywnym- nie stwierdzono czynów zabronionych,
- w sprawie (...) (2) w związku z dokonanymi ustaleniami – braku rejestrowania sprzedaży na kasie fiskalnej skierowano wniosek do postępowania mandatowego z tytułu wykroczenia skarbowego z art. 62 § 4 k.k.s. mandat karny został nałożony na podatnika 17 marca 2023 r.,
- w sprawie (...) (24) Referat Obsługi Bezpośredniej przygotował i skierował informację o przeprowadzenie postępowania mandatowego w związku z ujawnieniem wykroczenia skarbowego z art. 56 § 4 k.k.s. (złożenie po terminie dokumentu wymaganego przepisami prawa),

³⁸ (...),

³⁹ (...),

⁴⁰ Wprowadzone Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 6/2023 z 17 stycznia 2023 roku

⁴¹ Wprowadzone Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 116/2023 z 17 października 2023 roku

⁴² (...), (...),

- w sprawie (...) (3) ustalono, że podatniczka przekroczyła obrót realizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych i w związku z powyższym zobowiązana była do ewidencjonowania sprzedaży od 1 czerwca 2021 r. na kasie fiskalnej. Z powyższego tytułu nałóżono na podatniczkę 7 marca 2023 r. mandat karny za popełnienie wykroczenia skarbowego w postępowaniu mandatowym – art. 60 § 1 k.k.s. Ujawnione kwoty zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę zostały uregulowane,
- w sprawie (...) (26) w związku z faktem złożenia zeznania CIT-8, deklaracji CIT-8E oraz informacji CIT-EZ na wezwanie organu po ustawowym terminie (10/24 sierpnia 2023 r.) sporządzono Kartę Informacyjną o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego. Powyższa Karta Informacyjna została sporządzona 29 grudnia 2023r., nr (...). Opis czynu zabronionego – złożenie po terminie zeznania CIT-8 (10 sierpnia 2023 r.), CIT-8E i CIT-EZ (24 sierpnia 2023 r.) po wezwaniu telefonicznym z 8 sierpnia 2023r. Ujawniona zaległość podatkowa wraz z odsetkami została uiszczona. Zauważyć należy, że karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (art. 51 k.k.s.). W związku z powyższym sporządzenie karty o ujawnieniu czynu zabronionego po ponad czterech miesiącach od dnia zakończenia czynności sprawdzających tj. 10 sierpnia 2023 r. było nieprawidłowe. Według obowiązujących Wytycznych w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego ze stycznia 2023 r. oraz z października 2023 r. - jeżeli w toku wykonywanych czynności służbowych pracownik ujawni naruszenie przepisów prawa podatkowego dokonuje niezwłocznie analizy stwierdzonych naruszeń w celu skierowania sprawy do odpowiedniego trybu postępowania. W sprawach o wykroczenia skarbowe ujawnione przez Naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego, jeśli są spełnione przesłanki ustawowe określone w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, należy bez zbędnej zwłoki przeprowadzić postępowanie mandatowe. Karalność wykroczenia skarbowego stypizowanego w art. 56 §4 k.k.s. przedawnia się z upływem roku od czasu jego popełnienia. W związku z powyższym, opisane działanie organu zakwalifikowano jako uchybienie, gdyż nie wywołało negatywnych skutków,
- w sprawie (...) (8) odstąpiono od ukarania z uwagi na przedawnienie karalności czynu. Przesłana analiza stwierdzonych naruszeń przepisów prawa podatkowego (wydruk z 25 maja 2023 r. Ewidencji czynów zabronionych z Ewidencja US – odstąpienie od KKS zawierała informację o odstąpieniu od karania – kwalifikacja prawna – art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. – przedawnienie karalności czynu zabronionego (dokument PIT-4R za 2021 r. został złożony 14 grudnia 2022 r., termin ustawowy do złożenia PIT-4R upłynął 31 stycznia 2022 r.),
- w 5 sprawach⁴³ po przeanalizowaniu przesłanek do ścigania, odstąpiono od ukarania z powodu „znikomy stopień szkodliwości społecznej czynu” (art. 17 § 1pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) – sprawy były rejestrowane w programie Ewidencje US. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu wskazał, że w przypadku odstąpienia od sporządzenia i skierowania wniosku do KKS odnośnie złożonych deklaracji po terminie, sporządzane jest zbiorcze zestawienie z systemu ZIELONKA. W pozostałych przypadkach sporządzane jest indywidualne odstąpienie w zależności od rodzaju sprawy,
- w 5 sprawach⁴⁴ podatnik zastosował się do wezwania złożył wyjaśnienia, złożył zaległą deklarację/JPK_V7M, dokonał wpłaty zaległych zaliczek, zaległego zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami. Z uwagi na zaistnienie przesłanek wynikających z art. 17 § 1 pkt 4 w zw. z art. 113 § 1

⁴³ (...), (...), (...), (...), (...),

⁴⁴ (...), (...), (...), (...), (...),

k.k.s. (art. 16a k.k.s. prawnie skuteczna korekta) odstąpiono od złożenia i przekazania wniosku do KKS. Sprawy były rejestrowane w programie Ewidencje US. Jak wyjaśniono, każdorazowo odstąpienie od sporządzenia i przekazania wniosku do KKS było uzgadniane z Naczelnikiem Urzędu.

W sprawach (...), (...) (27), (28) przedstawiono sporządzone adnotacje z przeprowadzonych analiz ujawnionych nieprawidłowości podatkowych, których skutkiem było odstąpienie od karania. Przedłożone analizy czynów zabronionych zawierały informacje o złożonej korekcie zeznania CIT-8 i dokonanej wpłacie podatku z określeniem zadeklarowanych kwot. Dodatkowo zawarto informacje o dacie i kwocie wpłaty należności głównej i odsetek. Końcowo wskazano, że odstąpiono od ukarania z uwagi na przesłanki wymienione w art. 17 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 16a k.k.s. (podatnik złożył prawnie skuteczną korektę). Analiza polegała w szczególności na ustaleniu prawnej skuteczności złożonych dokumentów i ustalenia uiszczenia należności publicznoprawnej. W związku ze spełnieniem przesłanek umożliwiających zastosowanie instytucji z art. 16a k.k.s. odstępowano od dalszych czynności zgodnie z treścią zapisów § 18 Rozdziału 6 Wytycznych w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego. Ogólnie przedmiotowe odstąpienia od ukarania zawierały przyczynę odstąpienia oraz datę rozstrzygnięcia. W jednym przypadku rozstrzygnięcie sporządzono w dniu zakończenia czynności sprawdzających, a drugim przypadku w 7 dniu po zakończeniu czynności sprawdzających. Zgodnie zapisami przedmiotowych Wytycznych odstąpienie podlega akceptacji Naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego lub jego zastępcy. Niemniej, Naczelnik Urzędu może upoważnić do tej czynności inną osobę, w szczególności Kierownika komórki organizacyjnej. Przedłożone analizy ujawnionych nieprawidłowości podatkowych zostały podpisane przez pracownika przygotowującego dokument oraz zaakceptowane przez kierownika komórki organizacyjnej, w tym przypadku p. (...) Kierownik Referatu SKA-1[1]. Ustalono, że pani kierownik miała nadane upoważnienie do tej czynności przez Naczelnika Urzędu,

– w sprawie (...) (15) podmiot złożył wniosek o rozłożenie na raty zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku od towarów i usług. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu wydał decyzję w sprawie rozłożenia na raty zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę (...) (PIT/VAT). Złożono korekty zeznań podatkowych za 2018 r. i 2020 r. oraz korekty deklaracji VAT za kwiecień 2023 i maj 2023. Jak ustalono, w przedmiotowej sprawie nie sporządzono zawiadomienia karnoskarbowego.

Należy wskazać, że brzmienie art. 16a § 1 i § 2 k.k.s. uzależnia wyłączenie odpowiedzialności karnej między innymi od złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji oraz uiszczenia przez sprawcę uszczuplonej należności publicznoprawnej. Uiszczenie uszczuplonej należności ma nastąpić „niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie wyznaczonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego”. W przedmiotowej sprawie ustalono, że oprócz wpłat własnych podatniczek regulowała zaległości podatkowe (zarówno w podatku PIT, VAT) w układzie ratalnym oraz w związku z nieregulowaniem w terminie płatności ((ostatnia rata (balonowa) z PIT, ostatnia rata za kwiecień 2023 VAT) powyższe kwoty jako wymagalne ściągnięte zostały w trybie egzekucyjnym. Zatem odnosząc się do stanu faktycznego w niniejszej sprawie nie można było zastosować normy depenalizacyjnej z art. 16a k.k.s. wskutek braku spełnienia wszystkich przesłanek wskazanej konstrukcji prawnej tj. całościowego uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, co stanowi nieprawidłowość. Wobec powyższego odstąpienie od sporządzenia wniosku było niezasadne, a pracownik powinien sporządzić zawiadomienie i odnotować ten fakt w systemie ZISAR Plus.

Osoby odpowiedzialne: pracownik komórki SKA-1[1] – (...),

W trybie nadzoru kierownik komórki SKA-1[1] (...)

W trybie nadzoru Naczelnik Urzędu – Krzysztof Kurzawa nadzorujący Pion Kontroli.

Podsumowanie, w badanych sprawach w związku z istnieniem przesłanek wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k. odstępowano od ścigania, od wnioskowania o przeprowadzenie postępowania mandatowego, głównie z uwagi na znikomą społecznie szkodliwość czynu, czy z uwagi na złożoną prawnie skuteczną korektę wraz z uiszczeniem należności publicznoprawnej. Zgodnie z przyjętą praktyką odnośnie złożonych deklaracji po terminie sporządzano zbiorcze zestawienia ewidencji czynów zabronionych z systemu ZIELONKA. W pozostałych przypadkach sporządzane są indywidualne odstępnięcia w zależności od rodzaju sprawy. Niemniej stwierdzono jeden przypadek nieuzasadnionego odstępnięcia od sporządzenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w związku z brakiem spełnienia przesłanek z art. 16a § 2 k.k.s. - brak całościowego uiszczenia uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej (wpłaty w układzie ratalnym - nieprawidłowość). Ogólnie zagadnienie wykorzystania ustaleń dokonanych w ramach czynności sprawdzających oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

Pozostałe ustalenia

W trakcie czynności kontrolnych ustalono, że w toku prowadzonych czynności sprawdzających w 2023 roku nie pobierano plików JPK na żądanie.

Wyjaśniono, że w prowadzonych czynnościach sprawdzających w pierwszej kolejności wykorzystywane są narzędzia udostępnione przez Ministerstwo Finansów, takie jak aplikacja WRO-System, JPK Lunetka.

Wskazano, że jeśli na podstawie tak pozyskanych informacji organ stwierdzi nieprawidłowości mające wpływ również na podatek dochodowy, organ kieruje do podatników wezwania, w których informuje o:

- prawie do korekty (poprawy) złożonej uprzednio deklaracji podatkowej, szczególnie gdy pomylili się przy wypełnianiu deklaracji (zeznania),
- zapłacie zaległego podatku lub zwrocie nadpłaty, którą nieprawidłowo wykazali i otrzymali jej zwrot - wraz z odsetkami,
- możliwości uniknięcia kary za popełnione przestępstwo lub wykroczenie skarbowe w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty.

Ponadto, do tej pory podatnicy korzystali z możliwości samodzielnego korygowania deklaracji, stąd nie było potrzeby wzywania ich do przełożenia plików JPK na żądanie.

Jednocześnie, pliki (struktury) JPK na żądanie wykorzystywane są w prowadzonych postępowaniach kontrolnych i podatkowych, ponieważ zazwyczaj dotyczą one spraw bardziej złożonych, dotyczących podmiotów prowadzących księgi rachunkowe (pobranie plików znacznie ułatwia prowadzenie takich czynności).

Mając powyższe na uwadze, Dyrektor IAS w Poznaniu w piśmie nr 3001-ICK1.0320.14.2020 z 29 stycznia 2020 r. wskazał, że żądanie pozostałych, poza JPK_VAT, struktur JPK w ramach czynności sprawdzających powinno następować w przypadku, gdy szczegółowa analiza sprawy wskaże na taką konieczność.

W kontrolowanym okresie Komórka Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej dokonywała czynności sprawdzających w obszarze identyfikacji i rejestracji podatkowej w zakresie operacji związanych z rejestracją podatnika jako podatnika VAT.

Lp.	Okres złożenia zgłoszenia VAT-R	VAT-R zgłoszenie rejestracyjne	VAT-R zgłoszenie aktualizacji danych
1	Styczeń 2023	16	9
2	Luty 2023	22	13
3	Marzec 2023	22	7
4	Kwiecień 2023	16	6
5	Maj 2023	18	10
6	Czerwiec 2023	7	7
7	Lipiec 2023	15	5
8	Sierpień 2023	15	8
9	Wrzesień 2023	16	7
10	Październik 2023	27	6
11	Listopad 2023	23	9
12	Grudzień 2023	13	12
Razem		210	99

Zgłoszenia rejestracyjne VAT-R złożone od 1 stycznia 2023 do 31 grudnia 2023 r. w Urzędzie Skarbowym podlegały obowiązkowo weryfikacji polegającej na:

- sprawdzeniu czy podatnik dostarczył tytuł prawny do siedziby i/lub miejsc prowadzenia działalności (czy warunki lokalowe pozwalają na prowadzenie danego profilu działalności, miejsca są adekwatne do rodzaju działalności),
- oględzin siedziby i/lub miejsca prowadzenia działalności prowadzone są przez weryfikację w systemie Google Maps, w uzasadnionych przypadkach weryfikację siedziby/miejsca prowadzenia działalności przeprowadza się poprzez wizję (oględziny) w terenie,
- przeprowadzono w Systemie WRO-System ocenę ryzyka rejestracyjnego podmiotu tzw. SKORP (każda wykonana/wygenerowana) ocena jest zapisana w Systemie WRO-System).

Pracownicy SKI w 2023 r. do wszystkich zgłoszeń rejestracyjnych VAT-R złożonych w US Rawicz dokonali obowiązkowo weryfikacji tego zgłoszenia przed dokonaniem otwarcia obowiązku VAT w systemie zgodnie z Procedurą postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników, rejestru podatników od towarów i usług oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z 30 czerwca 2022 r.

3. Realizacja kontroli funkcjonalnych w obszarze działania Urzędu objętego zakresem kontroli instytucjonalnej 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 w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2018 r. (ze zmianami) 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.

Wg procedury kontrola funkcjonalna, powinna być dokonywana z uwzględnieniem specyfiki zadań realizowanych przez daną komórkę organizacyjną. W komórkach organizacyjnych urzędu winien być określony podstawowy zakres i minimalna częstotliwość wykonywanych kontroli w ramach kontroli funkcjonalnej, uwzględniając zidentyfikowane ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Wskazać należy, że kontrola funkcjonalna to działanie wykonywane na każdym etapie zarządzania i realizowana jest w stosunku do podległych pracowników. Ocenie podlegają wykonywane czynności i procesy. Atrybutem tej kontroli jest możliwość oddziaływania w celu skorygowania działań pracowników.

W kontrolowanym okresie w piśmie nr 3001-IWW2.093.1.2023 z 30 marca 2023 r. kierownictwo Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu określiło priorytety kontroli funkcjonalnej do uwzględnienia w ramach wykonywania tej kontroli przez osoby zobowiązane w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego. Ustalono na 2023 r. priorytety – 18 pozycji dotyczyły tematów obarczonych najważniejszymi ryzykami, wpływającymi na osiągnięcie celów i realizację zadań.

Wśród określonych priorytetów dotyczących kontrolowanego obszaru zidentyfikowano m.in.:

- a. Prawdopodobieństwo podejmowania czynności sprawdzających w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych,
- b. Zasadność udzielania i wykorzystania dostępu do systemów informatycznych,
- c. Terminowość podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-System w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK-VAT,
- d. Prawdopodobieństwo i bezwzględność działań w zakresie wpłat i nadpłat,
- e. Zasadność odstępowania od ścigania lub odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.

Przedstawiony przez kontrolowany organ arkusz identyfikacji/aktualizacji ryzyk na 2023 r. zawierał 29 zidentyfikowanych ryzyk, w tym związanych z kontrolowanym obszarem, wskazywał następujące ryzyka:

- Ryzyko niedostarczenia do BWIP w ciągu 82 dni odpowiedzi na wnioski o informacje w sprawach podatkowych otrzymane z zagranicy,
- Niewystarczająca liczba prowadzonych działań weryfikacyjnych spowodowana dużym obciążeniem pracą przy ograniczonych zasobach kadrowych (fluktuacja kadr),
- Ograniczenie i utrudnienie w realizacji zadań z uwagi na stan zagrożenia epidemicznego,
- Niewystarczająca liczba prowadzonych działań weryfikacyjnych pozytywnych spowodowana dużym obciążeniem pracą przy ograniczonych zasobach kadrowych, w tym w szczególności czasochłonną obsługą systemu ZISAR.

W arkuszu identyfikacji/aktualizacji ryzyka US w Rawiczu na 2023 r. Naczelnik Urzędu wykazał ryzyko „Niewystarczająca liczba prowadzonych działań weryfikacyjnych pozytywnych, spowodowana dużym obciążeniem pracą przy ograniczonych zasobach kadrowych, w tym w szczególności czasochłonną obsługą systemu ZISAR” z średnim poziomem ryzyka o wartości 9. Powyższe wskazuje, że organ przewidywał zagrożenie dla realizacji celu/miernika - kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających/poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS. W związku z wykazaniem ryzyka o wartości powyżej akceptowalnego poziomu ryzyka, wskazano określony rodzaj reakcji na przedmiotowe ryzyko- kontrolowanie i ograniczenie ryzyka (K), a planowane do wdrożenia działania zaradcze to efektywna analiza danych dostępnych w systemach, przeprowadzenie szkoleń.

W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu poinformował, że w zakresie ewidencjonowania czynności sprawdzających dokonano weryfikacji wprowadzania danych w ZISAR Plus. W I półroczu 2023 r. sporządzono raporty z systemu ZISAR Plus w zakresie: braku zaewidencjonowania przedmiotu w czynnościach sprawdzających, wprowadzania błędnych dat „od – do” dla przedmiotów czynności,

braku zgodności pomiędzy tematem czynności, a jej przedmiotem, braku wskazania ryzyk w czynnościach sprawdzających, braku zaznaczenia „nieprawidłowości” przy jednoczesnym wskazaniu WUSZ. W II półroczu 2023 r. sprawdzono wprowadzenie czynności sprawdzających ze statusem „Edycja po zakończeniu”. Wyniki przeprowadzonych powyższych czynności nie zostały zaprezentowane w żadnym arkuszu Informacji o przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej.

Należy zauważyć, że w badanej próbie kontrolnej stwierdzone błędy dotyczące ewidencjonowania w systemie ZISAR Plus, dotyczyły głównie, nietworzenia na bieżąco KCS, braku bieżącego odnotowania zdarzeń informujących o przebiegu czynności i ich efektach, nieodnotowywania powodu odstąpienia od sporządzenia i przekazania wniosku do KKS. Pozostałe błędne zapisy wystąpiły incydentalnie.

Mając zatem na uwadze fakt przeprowadzanej weryfikacji wprowadzania danych do systemu ZISAR Plus, stwierdzono nadal występowanie błędnych zapisów. Ustalenia dokonane w badanej próbie kontrolnej związane z prawidłowością ewidencjonowania danych w systemie ZISAR wskazują, że obszar ten wymaga okresowego monitorowania, nadzoru, co powinno również poprawić skuteczność działania i ograniczyć negatywne zjawiska.

Zatem brak przeprowadzenia w 2023 r. kontroli funkcjonalnej w tym obszarze oraz określenia jej częstotliwości wykonywania w ramach kontroli funkcjonalnej było błędem i odpowiedzialność w tym zakresie ponosi Naczelnik Urzędu.

W kontrolowanym okresie tj. od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. na przykładzie kontrolowanej komórki organizacyjnej SKA-1[1] stwierdzono, że w Urzędzie Skarbowym w Rawiczu przeprowadzono 13 kontroli funkcjonalnych obejmujących tematykę związaną z kontrolowanym obszarem:

1. Kontrola funkcjonalna z 27 grudnia 2023 r. w zakresie „Prawidłowość typowania i podejmowania czynności weryfikacyjnych w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych”, okres kontroli 07—12/2023 r.,
2. Kontrola funkcjonalna z 29 grudnia 2023 r., 5 stycznia 2024 r. w zakresie „Zasadność odstępowania od ścigania lub odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego”, okres kontroli 2023 r.
3. Kontrola funkcjonalna z 30 listopada 2023 r. w zakresie „Korupcja – odstąpienie od ustaleń w czynnościach sprawdzających lub nierzetelne prowadzenie czynności sprawdzających: – dla osiągnięcia korzyści majątkowej przez kierownika lub pracownika komórki czynności sprawdzających - z uwagi na nieformalną współpracę pracownika prowadzącego czynności z podatnikiem polegającą na prowadzeniu księgowości”, okres kontroli od 1-11/2023 r.
4. Kontrola funkcjonalna z 30 czerwca 2023 r. w zakresie „Prawidłowość typowania i podejmowania czynności weryfikacyjnych w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych”, okres kontroli 01-06/2023 r.
5. Kontrola funkcjonalna z 19 października 2023 r. w zakresie „Terminowość podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-SYSTEM w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK_VAT”, okres kontroli III kwartał 2023 r.
6. Kontrola funkcjonalna z 28 czerwca 2023 r. w zakresie „Ryzyko umniejszania wpływów w związku ze zwiększeniem zwrotów VAT”, okres kontroli I kwartał 2023 r.
7. Kontrola funkcjonalna z 1.12.2023 r. w zakresie „Weryfikacja uprawnień do systemów informatycznych”, okres kontroli 01-11/2023 r.
8. Kontrola funkcjonalna z 30 czerwca 2023 r. w zakresie „Prawidłowa i terminowa obsługa wniosków otrzymywanych od zagranicznych administracji w ramach wymiany informacji dostępnych w WAIPB”, okres objęty kontrolą IV kwartał 2022 r., II kwartał 2023 r.

9. Kontrola funkcjonalna z 19 października 2023 r. w zakresie „Prawidłowa i terminowa obsługa wniosków otrzymywanych od zagranicznych administracji w ramach wymiany informacji dostępnych w WAIPB”, okres objęty kontrolą 1 lipca 2023 r. do 18 października 2023 r.
10. Kontrola funkcjonalna z 1 grudnia 2023 r. w zakresie „Prawidłowa i terminowa obsługa wniosków otrzymywanych od zagranicznych administracji w ramach wymiany informacji dostępnych w WAIPB”, okres objęty kontrolą 20 października 2023 r. – 30 listopada 2023r.
11. Kontrola funkcjonalna z 30 czerwca 2023 r. w zakresie „Terminowość podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-SYSTEM w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK_VAT”, okres kontroli I kwartał 2023 r.
12. Kontrola funkcjonalna z 10 września 2023 r. w zakresie „Terminowość podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-SYSTEM w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK_VAT”, okres kontroli II kwartał 2023 r.
13. Kontrola funkcjonalna z 19 października 2023 r. w zakresie „Terminowość podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-SYSTEM w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK_VAT”, okres kontroli III kwartał 2023 r.

Odnośnie zaewidencjonowania przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych ustalono, że w 2023 r. zostały zarejestrowane poza systemem SZD w odrębnej ewidencji pod następującymi numerami spraw:

W 2023 r. zaewidencjonowano poza systemem pod następującymi numerami spraw:

1. (...) Kontrola funkcjonalna w zakresie umniejszania wpływów w związku ze zwiększeniem zwrotów VAT Realizacja należności publicznoprawnych I kwartał 2023. Data przeprowadzenia kontroli – 28 czerwca 2023 r.
2. (...) Kontrola funkcjonalna - terminowość podejmowanych CZS dot. obsługi rekordów w aplikacji WRO SYSTEM w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK_VAT - I kwartał 2023r. Data przeprowadzenia kontroli – 30 czerwca 2023r.
3. (...) Kontrola funkcjonalna - terminowa obsługa wniosków otrzymanych od zagranicznych administracji WAIPB za okres IV kwartał 2022, I, II kwartał 2023. Data przeprowadzenia kontroli – 30 czerwca 2023 r.
4. (...) Kontrola funkcjonalna - prawidłowość podejmowanych CZS w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych za 01-06/2023 r. Data przeprowadzenia kontroli – 30 czerwca 2023 r.
5. (...) Kontrola funkcjonalna - terminowość podejmowanych CZS dot. obsługi rekordów w aplikacji WRO SYSTEM - II kwartał 2023. Data przeprowadzenia kontroli – 10 września 2023 r.
6. (...) Kontrola funkcjonalna - terminowość podejmowanych CZS dot. obsługi rekordów w aplikacji WRO SYSTEM - III kwartał 2023. Data przeprowadzenia kontroli – 19 października 2023 r.
7. (...) Kontrola funkcjonalna - terminowa obsługa wniosków otrzymanych od zagranicznych administracji WAIPB za okres 1 lipca 2023 – 18 października 2023 r. Data przeprowadzenia kontroli – 19 października 2023 r.
8. (...) Kontrola funkcjonalna w zakresie terminowości wykreślania podmiotów z rejestru czynnych podatników VAT za okres 07-09/2023 (następcza). Data przeprowadzenia kontroli – 23 października 2023 r.
9. (...) Kontrola funkcjonalna w zakresie: Korupcja – odstąpienie od ustaleń w czynnościach sprawdzających lub prowadzenie nierzetelne prowadzenie czynności sprawdzających. Data przeprowadzenia kontroli – 30 listopada 2023 r.
10. (...) Kontrola funkcjonalna w zakresie weryfikacji uprawnień do systemów informatycznych. Data

przeprowadzenia kontroli – 1 grudnia 2023 r.

11. (...) Kontrola funkcjonalna - terminowa obsługa wniosków otrzymanych od zagranicznych administracji WAIPB za okres 20 października 2023 r. – 30 listopada 2023 r. Data przeprowadzenia kontroli – 1 grudnia 2023 r.

12. (...) Kontrola funkcjonalna - prawidłowość podejmowanych CZS w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych II półrocze 2023. Data przeprowadzenia kontroli – 27 grudnia 2023r.

13. (...) Kontrola funkcjonalna - zasadność odstępowania od ścigania lub odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego 2023 r. Data przeprowadzenia kontroli – 29 grudnia 2023 r., 5 stycznia 2024 r.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z pismem MF DPP5.8070.151.2022 z 26 lipca 2022r. (przesłanym pismem Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-ILK. 040.1.2021 z 28 lipca 2022 r.) wdrożenie systemu kancelaryjnego SZD w urzędach skarbowych nastąpiło od 1 sierpnia 2022r. w obszarach opisanych szczegółowo w dokumencie „Zalecenia do postępowania z dokumentacją w Urzędach Skarbowych przy pełnym wdrożeniu Systemu Zarządzania Dokumentami na 1 sierpnia 2022 r.” Zatem, przedmiotowe kontrole funkcjonalne powinny zostać zarejestrowane w systemie kancelaryjnym SZD w kategorii spraw i haśle klasyfikacyjnym 093-kontrola funkcjonalna.

W Urzędzie nie były sporządzone plany kontroli funkcjonalnych. Kontrole funkcjonalne były dokumentowane prawidłowo zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik do Procedury kontroli funkcjonalnej.

W zakresie przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych stwierdzono następujące uchybienia:

- Kontrole funkcjonalne w temacie „Prawidłowość typowania i podejmowania czynności weryfikacyjnych w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych”

Oprócz wyszczególnionych wezwań wobec wskazanych podmiotów, efektów zakończonych czynności weryfikacyjnych, przedstawiona informacja nie zawierała odniesienia się do terminu, oceny rodzaju podjętych działań, oceny przebiegu realizacji zadania, prawidłowości zastosowanych przepisów, prawidłowości i terminowości wpisów w systemie ZISAR Plus w Rejestrze Czynności Sprawdzających i końcowo oceny realizacji wyznaczonych celów przedmiotowej kontroli funkcjonalnej. Dopiero w złożonych szczegółowych wyjaśnieniach organ wskazał główne założone cele kontroli, dokonał oceny terminowości przeprowadzonych działań i efektów realizacji kontrolowanych spraw.

Złożone wyjaśnienia powinny zostać uwidocznione w Informacji o przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej, gdyż na ich podstawie można było zdiagnozować jakie kwestie rzeczywiście były objęte kontrolą, termin wykonania zadania wraz z oceną czy zostało wykonane terminowo, jaki był efekt i ostateczna ocena wykonania zadania. Ponadto z informacją o wynikach i oceną przeprowadzonej kontroli powinien zapoznać się pracownik/cy prowadzący konkretne sprawy objęte kontrolą. Powyższego zapoznania nie stwierdzono.

- Kontrola funkcjonalna w temacie „Zasadność odstępowania od ścigania lub odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego”.

Badaniu poddano sprawy w których odstąpiono od ukarania w związku z niezłożeniem deklaracji CIT-8 w ustawowym terminie. Do informacji załączono wydruki raportów: „wyciąg z ewidencji czynów zabronionych” zakończone odstąpieniem od ukarania, „wyciąg z ewidencji czynów zabronionych” zakończone wnioskiem o ukaranie. Dokonując sprawdzenia i oceny realizacji zadania w stosunku do spraw zakończonych odstąpieniem od ukarania, ogólnie wskazano - ile zarejestrowanych zeznań CIT-8 liczył, wyszczególniono przesłanki z jakiego tytułu odstąpiono od ukarania z podaniem danych statystycznych. W końcowej ocenie wskazano, że nie stwierdzono przypadków, które mogłyby

wskazywać na nieprawidłowości skutkujące brakiem wystąpienia o ukaranie. Niemniej na podstawie treści zapisów w informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej ocenie podlegały dane statystyczne wygenerowanego raportu, a nie konkretne sprawy. Nie dokonano kontroli konkretnych wytypowanych spraw w oparciu o ich akta/zgromadzone dane. W zaleceniach pokontrolnych wskazano zalecenie do stosowania Wytycznych KKS. Jednocześnie nie stwierdzono żadnej wzmianki, żadnej informacji odnośnie drugiego raportu o skierowanych wnioskach o ukaranie.

W odniesieniu do powyższego w złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu poinformował, że w zakresie zasadności odstępowania od ścigania lub odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w sprawie wystąpiły dwie przesłanki odstąpienia: z art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. znikomy stopień szkodliwości społecznej czynu oraz art. 17 § 1 pkt 6 – przedawnienie karalności czynu zabronionego. Dokonując kontroli funkcjonalnej pomimo braku zapisu na formularzu – Informacja o przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej odnoszono się do Wytycznych w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego DIAS w Poznaniu ze stycznia 2023 r. oraz z października 2023r.

W kontekście złożonych wyjaśnień i przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej stwierdzono, że skupiono się na analizie wyciągu ewidencji czynów zabronionych wygenerowanej z aplikacji Ewidencje US, pod kątem stwierdzenia ilości odstąpień od ukarania oraz wskazania przesłanek do odstąpienia. Ogólnie rzecz ujmując zdiagnozowano tylko aspekt statystyczny, nie poddając analizie konkretne sprawy, czy w stosunku do ujawnionych naruszeń prawa podatkowego zastosowano prawidłową kwalifikację prawną czynu zabronionego oraz czy wskazano prawidłową przesłankę procesową do odstąpienia od ścigania. W związku z powyższym, przedmiotowa kontrola funkcjonalna w zakresie zasadności odstępowania od ścigania lub odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego nie przedstawia informacji o jakości i prawidłowości wykonywanych zadań przez pracowników w przedmiotowym zakresie. Tak przeprowadzona kontrola funkcjonalna oraz końcowa informacja o fakcie braku stwierdzenia przypadków, które mogłyby wskazywać na nieprawidłowości skutkujące brakiem wystąpienia o ukaranie nie pozwala na dokonanie oceny badanego zagadnienia.

- Kontrole funkcjonalne w temacie „Terminowość podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-SYSTEM w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK_VAT.”

W przedmiotowych kontrolach wskazano liczbę i rodzaj raportów z aplikacji WRO-System, liczbę rekordów z konkretnych raportów objętych czynnościami kontrolnymi z podaną datą końcową realizacji rekordów. Nie wskazano rzeczywistej daty obsłużenia rekordu załączonych zrealizowanych raportów. W dokonanej ocenie wskazano, że rekordy zostały pobrane oraz zrealizowano informacje zwrotne udostępnionych raportów terminowo. Końcowo wskazano, że nie stwierdzono nieprawidłowości ani uchybień w kontrolowanym okresie. Do przedmiotowej informacji zostały załączone raporty z wyszczególnionymi rekordami objętymi czynnościami kontrolnymi.

W przedmiotowych kontrolach nie odniesiono się do rzeczywistego terminu realizacji rekordu tylko wskazano termin końcowego obsłużenia rekordów. Podkreślić należy, że nie zawsze wyznaczony dzień realizacji rekordów jest tożsamy z terminem rzeczywistej realizacji danych rekordów.

W przesłanych przez organ wyjaśnieniach uzupełniono o informacje, które powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w arkuszach o kontroli funkcjonalnej, dotyczące daty pobrania rekordów, daty przekazania informacji zwrotnych wraz z oceną terminowości obsłużenia rekordów i podjętych czynności.

- Kontrola funkcjonalna w temacie „Ryzyko umniejszania wpływów w związku ze zwiększeniem zwrotów VAT”.

Według złożonych wyjaśnień celem kontroli było dokonanie oceny, które firmy mają największy wpływ na zmniejszenie wpływów w związku ze znaczącym wzrostem zwrotów VAT w I kwartale 2023 r. w stosunku do I kwartału 2022 r. W ocenie kontrolującej w przedmiotowej sprawie załączona analiza dot. firm nie spełnia celów i kryteriów dotyczących założeń kontroli funkcjonalnej. Podkreślić należy, że kontroli funkcjonalnej podlegają wykonywane czynności i procesy. Atrybutem tej kontroli jest możliwość oddziaływania w celu skorygowania działań podległych pracownikom. Kontrola funkcjonalna z uwzględnieniem specyfiki zadań realizowanych przez daną komórkę organizacyjną powinna koncentrować się, w szczególności na bieżącej realizacji zadań i czynności wykonywanych przez pracowników wynikających z regulaminów organizacyjnych, procedur, instrukcji. W założeniach kontrola funkcjonalna powinna uwzględniać specyfikę zadań realizowanych przez daną komórkę organizacyjną oraz wynikać z ryzyk związanych z możliwością wystąpienia nieprawidłowości. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości/uchybień, w trakcie sprawowania kontroli funkcjonalnej należy podjąć działania, w ramach posiadanych kompetencji, zmierzające do ich usunięcia oraz zapobiegające ich powstaniu w przyszłości. Jednocześnie, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości/uchybień w informacji z przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej należy sformułować wnioski pokontrolne z terminem ich realizacji, które pracownik odpowiedzialny za realizację przyjmuje do wiadomości potwierdzając ten fakt podpisem. Mając powyższe na uwadze, podjęte działania, w tym sporządzona i załączona analiza nie wypełnia definicji kontroli funkcjonalnej.

- Kontrola funkcjonalna w temacie „Weryfikacja uprawnień do systemów informatycznych”

W informacji o przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej wskazano, że nie stwierdzono nieprawidłowości w wyniku przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej dotyczącej weryfikacji uprawnień do systemów informatycznych. Podkreślono, że pracownicy posiadają uprawnienia niezbędne do wykonywania powierzonych zadań. W ocenie kontrolującej, w niniejszej kontroli brakuje wskazania jakie uprawnienia, do jakich systemów informatycznych były weryfikowane, w stosunku do których pracowników podjęto działania sprawdzające wraz z oceną w zakresie zasadności nadanych uprawnień do określonych systemów informatycznych. W uzupełnieniu do powyższego Naczelnik poinformował, że w ramach przeprowadzonej kontroli dokonano przeglądu zasadności posiadanych uprawnień w Qasystencie pracowników Pierwszego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-1[1]. Ponadto, w ocenie kontrolującej końcowa ocena o braku nieprawidłowości oraz posiadaniu uprawnień niezbędnych do wykonywania powierzonych zadań była zbyt ogólna i nie pozwoliła na zweryfikowanie dokonanej oceny w oparciu o brakujące informacje - jakie uprawnienia, w jakim zakresie i wobec jakiego pracownika były sprawdzane.

Mając na względzie przedmiotową tematykę, kontrolująca zwraca uwagę na możliwość wykorzystania dokonanych ustaleń wynikających z pism Ministerstwa Finansów:

- DPP5.8070.132.2022 z 11 sierpnia 2022 r. w zakresie zdiagnozowanych w 2021 r. nieprawidłowości w obszarze systemów informatycznych,
- DB4.0126.7.2024 z 19 lutego 2024 r. w zakresie nadużywania nadanych uprawnień w systemach informatycznych.

Jednocześnie mając na uwadze obowiązujące zapisy w Procedurze Zarządzania Uprawnieniami do Systemów Informatycznych stanowiącej załącznik nr 1 do Instrukcji Zarządzania Systemami Informatycznymi stanowiącej załącznik nr 9 do Zarządzenia Nr 250/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 30 grudnia 2022 r. w sprawie Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem

Informacji i polityk bezpieczeństwa w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz zapisy wynikające z Zarządzenia Nr 127/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 września 2018r. w sprawie wykorzystania systemu Qasystent do realizacji procesu zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych funkcjonujących w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz w podległych urzędach (ze zm.), kierujący komórkami organizacyjnymi nie rzadziej niż raz na pół roku dokonują przeglądu zasadności i aktualności uprawnień nadanych podległym pracownikom. W niniejszym stanie faktycznym uchybiono przedmiotowym zapisom, gdyż przeglądu w tym zakresie dokonano tylko raz 1 grudnia 2023 r. za okres od stycznia do listopada 2023 r.

- Kontrole funkcjonalne w temacie „Prawidłowa i terminowa obsługa wniosków otrzymywanych od zagranicznych administracji w ramach wymiany informacji dostępnych w WAIPB”.

W karcie o przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej stwierdzono, ogólną informację o dokonaniu sprawdzenia terminowości oraz prawidłowości realizacji otrzymanych rekordów i informacji. Wskazano, że odnośnie obsługi rekordów w systemie WAIPB nie stwierdzono nieprawidłowości. W złożonych wyjaśnieniach doprecyzowano, że w ramach przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej dokonano sprawdzenia następujących zagadnień: terminowości dokonania weryfikacji właściwości w stosunku do otrzymanych informacji w terminie trzech miesięcy po upływie kwartału, terminowości określenia sposobu wykorzystania informacji np. sprawa ad acta, lub czynności sprawdzające. Tych informacji nie stwierdzono w przedłożonych dokumentach o przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej. Stwierdzono brak wskazania konkretnych rekordów poddanych kontroli i informacji oraz odniesienia ich w czasie – z jakiego okresu, pomimo załączonej statystyki w postaci pism sprawozdawczych. Zbyt ogólne informacje nie pozwalają na weryfikację podjętych działań i dokonania oceny weryfikowanych zadań. Jednocześnie, brakuje porównania/odniesienia się przy ocenie badanego stanu faktycznego poszczególnych spraw do stanu pożądanego, określonego przez wytyczne, zalecenia, przepisy prawa, następnie zaś ich porównywanie i zaznaczenie różnic, aż w końcu ustalenie przyczyn tych różnic i przedstawienie zaleceń w celu usunięcia nieprawidłowości.

- Kontrola funkcjonalna w temacie „Terminowość wykreślania podmiotów z rejestru czynnych podatników VAT. Przeprowadzona kontrola była następstwem kontroli przeprowadzonej za I półrocze 2022 r. 21 września 2022 r. w zakresie wykreślania podatników z rejestru czynnych podatników VAT w związku z art. 96 ust. 9a pkt 1; art. 96 ust. 9a pkt 2, art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Kontrolę następczą przeprowadzono za okres od 07-09/2023 r. 23 października 2023 r. Załączona informacja o przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej zawierała ogólną informację, że w zakresie wykreślenia podatników w związku z art. 96 ust. 9a pkt 1; art. 96 ust. 9a pkt 2, art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, nieprawidłowości nie stwierdzono. Do powyższego arkusza załączono raporty z e-ORUSA – wykaz osób fizycznych – okresy zawieszenia działalności, wykaz VAT-7 zerowe przez X msc z poczynionymi adnotacjami na raportach. W przedmiotowym opisie przeprowadzonej kontroli brak informacji na czym dokładnie polegała przeprowadzona weryfikacja, czy wszystkie wyszczególnione podmioty podlegały weryfikacji, oceny podejmowanych czynności, terminowości i końcowych wniosków wraz z zapoznaniem pracowników z oceną końcową i ewentualnymi zaleceniami w tym zakresie. Powyższego nie stwierdzono. Zawarcie informacji o niestwierdzeniu nieprawidłowości jest zbyt ogólne i nie pozwala na weryfikację oceny skontrolowanego zagadnienia.

Podsumowując, należy podkreślić, że kontrole funkcjonalne realizowane są w ramach nadzoru służbowego służą identyfikacji błędów w ciągu roku. Powinny być prowadzone na bieżąco i służyć sprawdzeniu czy dany obszar funkcjonuje prawidłowo. Kontrola funkcjonalna z uwzględnieniem

specyfiki zadań realizowanych przez daną komórkę organizacyjną powinna koncentrować się, w szczególności na bieżącej realizacji zadań i czynności wynikających z regulaminów organizacyjnych, procedur, instrukcji, bieżącej wykonywanych przez pracownika. Ocenie podlegają wykonywane czynności i procesy. Atrybutem tej kontroli jest możliwość oddziaływania w celu skorygowania działań podległych pracowników. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości/uchybień, w trakcie sprawowania kontroli funkcjonalnej należy podjąć działania, w ramach posiadanych kompetencji, zmierzające do ich usunięcia oraz zapobiegające ich powstaniu w przyszłości.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu określił cele do osiągnięcia na 2023 r. wraz z wartościami do osiągnięcia w ramach celów w Planie pracy Urzędu Skarbowego w Rawiczu na rok 2023 (z 15 lutego 2023 r., korekta z 19 września 2023 r.). Według złożonych wyjaśnień korekta Planu pracy Urzędu związana była z korektą Planu pracy Izby. Z zakresem prowadzonej kontroli związane były następujące cele:

- ❖ Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS (wartość planowana na koniec 2023 r. $\geq 5,46$ mln zł)

Ze Sprawozdania z wykonania planu pracy Urzędu Skarbowego w Rawiczu na dzień 31 grudnia 2023 r. wynika, że:

- ❖ Cel – poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS, mierzony efektywnością realizacji czynności sprawdzających (kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających), został osiągnięty – wartość osiągnięta – 5,73 mln zł.

Przedłożona kopia korekty Planu pracy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Rawiczu oraz Sprawozdanie z wykonania planu pracy Urzędu Skarbowego w Rawiczu na 31 grudnia 2023 r. zostały zatwierdzone przez złożenie 19 września 2023 r./18 stycznia 2024 r. podpisu przez Naczelnika Urzędu Krzysztofa Kurzawę.

4. Uprawnienia do systemów informatycznych Urzędu

W toku kontroli na podstawie raportu 10 – Raport o uprawnieniach i rolach użytkowników z 19 stycznia 2024 r. z Centralnego Systemu Zarządzania Uprawnieniami i Uwierzytelnianiem Użytkowników (CSU) oraz pozyskanych z Urzędu raportów wygenerowanych z Qasystenta dot. uprawnień użytkowników w aplikacjach z 17 stycznia 2024 r. w określonym przedziale czasowym tj. 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. dokonano weryfikacji uprawnień nadanych wszystkim pracownikom i kierownikowi komórki SKA-1[1] do systemów informatycznych.

W związku z wdrożeniem w 2022 r. zmian w systemie uprawnień aplikacji PoltaxPlus polegającej na wprowadzeniu nowej formuły zarządzania uprawnieniami opartej o koncepcję tzw. ról stanowiskowych (RS) odzwierciedlających obszary zadań realizowanych przez pracownika, stwierdzono na podstawie przedłożonych ww. raportów, że każdy z 7 pracowników komórki SKA-1[1] miał przypisaną rolę (RS) Pracownik komórki czynności analitycznych i sprawdzających. Jednocześnie Kierownikowi komórki SKA-1[1] i osobie go zastępującej nadano role stanowiskowe: (RS) Kierownik komórki czynności analitycznych i sprawdzających. W wyniku dokonanej analizy raportu 10 w zakresie nadanych uprawnień pracownikom komórki SKA-1[1] stwierdzono, w szczególności:

- 4 pracownikom nadano w systemie PoltaxPlus uprawnienie związane z Obsługą oświadczeń majątkowych;
- 3 pracownikom nadano uprawnienia w systemie PoltaxPlus związane z obsługą dokumentów/spraw w komórce, przeglądaniem, ewidencjonowaniem decyzji

wymiarowych/deklaracji, przeglądaniem danych rejestracyjnych podmiotów, czy też z obsługą wymiarową/przeglądaniem rejestrów przypisów/odpisów;

- 1 z pracowników posiadał uprawnienie do planowania i rejestrowania zakresu kontroli;
- 2 pracownikom nadano uprawnienie Analityk US (CBDiW);
- 4 pracownikom nadano uprawnienie Analityka (CRCM).

W przypadku systemu ZISAR Plus najszersze uprawnienia spośród wszystkich pracowników w komórce SKA-1[1] posiadały Kierowniczka komórki i osoba ją zastępująca.

Ze względu na rozległy zakres realizowanych zadań w komórce SKA-1[1], w tym poczynając od pozyskiwania informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych, przeprowadzenia czynności sprawdzających, badanie zasadności zwrotu podatków, czy w końcu analizowania oświadczeń o stanie majątkowym, realizacji zadań związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi, pracownikom nadano uprawnienia do różnych systemów informatycznych (szersze uprawnienia posiadał pracownik zastępujący kierownika komórki SKA-1[1]).

Na podstawie złożonego wyjaśnienia ustalono, że pracownicy komórki SKA-1[1] do realizacji nałożonych zadań korzystają, w szczególności z następujących aplikacji, systemów: BPS, CBDiW, CEiDG, CEKR, CEPIK, CRCM, e-moje raporty, EKW, e-ORUS, e-SF, GEN JPK, GEOPORTAL, Jednolity Plik Kontrolny LUNETKA, KARTA2, KSEF, KRS, MZA, WRO-SYSTEM, PoltaxPlus, SeRCe, SUDOP, ZISAR, WAIPB, WIS-RWDW.

Odnosnie uprawnień do aplikacji KRET organ wyjaśnił, że uprawnienia do tej aplikacji posiada kierownik Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej. Pracownikom realizującym weryfikację zwrotów podatku VAT nie nadano uprawnień do aplikacji KRET. W kontrolowanym okresie w przeprowadzonych czynnościach sprawdzających, nie wystąpił eksport towarów, który wymagałby sprawdzenia w aplikacji KRET.

Spośród nadanych uprawnień w aplikacji WRO-System w jednym przypadku (kierowniczkę komórki SKA-1[1]) stwierdzono, że oprócz modułu Transakcje nadano jej uprawnienia dostępu do modułu Wierzytelności (od 13 listopada 2018 r.)

W tym miejscu należy wyjaśnić, że dostęp do modułu Wierzytelności, dedykowany jest do pracowników komórek egzekucyjnych i wierzycielskich. Zgodnie z zaleceniami Moduł Wierzytelności powinien być wykorzystywany przez pracowników komórki SEE, natomiast pracownicy SKA-1 powinni wykorzystywać moduł Transakcje. W kontekście powyższego organ złożył wyjaśnienia wskazując, że dostęp do modułu Wierzytelności od 13 listopada 2018 r. we WRO-Systemie posiadała kierownik SKA-1 [1] E. K., jednak w kontrolowanym okresie nie korzystano z powyższych uprawnień, gdyż wykorzystywany był Moduł Transakcje. W związku z powyższymi ustaleniami 6 lutego 2024 r. wystosowano wniosek o odebranie uprawnień pani kierownik SKA-1[1] do modułu Wierzytelności.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia należy stwierdzić, że przez 5 lat funkcjonowania modułu (uprawnienia) Transakcje, nie zaktualizowano pani E. K. uprawnień do aplikacji WRO-System. Posiadanie uprawnień niezgodnych z realizowanymi czynnościami służbowymi stanowi naruszenie zasady przywilejów koniecznych (uchybiecie).

5. Upoważnienia

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu udzielił stosowanych upoważnień wybranym do kontroli w przedmiotowym zakresie Kierownikowi komórki SKA/SKA-1[1] oraz osobie zastępującej kierownika komórki SKA/SKA-1[1].

Weryfikacji poddano upoważnienia udzielone tym osobom w kontrolowanym okresie tj. w 2023 r. wyszczególnione poniżej:

Nazwa Komórki organizacyjnej	Imię i nazwisko kierownika/Osoby zastępującej kierownika	Numer/Data Upoważnienia	Okres ważności upoważnienia
Referat Kontroli podatkowej (SKP)	(...)	37/2022/U z 7 listopada 2022 r. 19/2023/U z 26 stycznia 2023 r. 37/2023/U z 6 lutego 2023 r.	do 26 stycznia 2023 r. do 6 lutego 2023 r. do 24 lutego 2023 r. (emerytura)
	(...)	Brak upoważnień	
Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA)	(...)	29/2022/U z 7 listopada 2022 r.	do 26 stycznia 2023 r.
		11/2023/U z 26 stycznia 2023 r.	do 6 lutego 2023 r.
		36/2023/U z 6 lutego 2023 r.	do 11 kwietnia 2023 r.
	(...)	46/2022/U z 7 listopada 2022 r.	do 26 stycznia 2023 r.
		25/2023/U z 26 stycznia 2023 r.	Do 11 kwietnia 2023 r.
Drugi Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej (SKA-2)	(...) (p.o. kierownika)	72/2023/U z 5 czerwca 2023 r.	od 5 czerwca 2023 r. do nadal
		Brak osoby podpisującej w zastępstwie kierownika, w trakcie nieobecności pisma podpisuje bezpośrednio NUS	od 1 kwietnia 2023 do 5 czerwca 2023 r. pisma w komórce podpisywane były przez NUS od 5 czerwca 2023 r. upoważnienie do podpisywania pism przez p.o. Justyna Grunt
Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1)	(...)	65/2023/U z 11 kwietnia 2023 r.	do 30 maja 2023 r.
		70/2023/U z 30 maja 2023 r.	od 30 maja 2023 r. do nadal
	(...)	54/2023/U z 11 kwietnia 2023 r.	od 11 kwietnia 2023 r. do nadal
Referat Postępowania Podatkowego i Spraw Wierzycielskich (SPO)	(...)	43/2022/U z 7 listopada 2022 r.	do 26 stycznia 2023 r.
		22/2023/U z 26 stycznia 2023 r.	do 6 lutego 2023 r.
		39/2023/U z 6 lutego 2023 r.	do 7 kwietnia 2023 r.
		67/2023/U z 7 kwietnia 2023 r.	od 7 kwietnia 2023 r. do nadal
	(...)	44/2022/U z 7 listopada 2022 r.	do 26 stycznia 2023 r.
		23/2023/U z 26 stycznia 2023 r.	do 11 kwietnia 2023 r.
		52/2023/U z 11 kwietnia 2023 r.	od 11 kwietnia 2023 r. do nadal
Referat Rachunkowości (SER)	(...)	38/2022/U z 7 listopada 2022 r.	do 26 stycznia 2023 r.
		20/2023/U z 26 stycznia 2023 r.	do 11 kwietnia 2023 r.
		66/2023/U z 11 kwietnia 2023 r.	do 10 maja 2023 r.
		68/2023/U z 10 maja 2023 r.	od 10 maja 2023 r. do nadal
	(...)	48/2022/U z 7 listopada 2022 r.	do 26 stycznia 2023 r.
		27/2023/U z 26 stycznia 2023 r.	do 11 kwietnia 2023 r.
		56/2023/U z 11 kwietnia 2023 r.	do 10 maja 2023 r.
		69/2023/U z 10 maja 2023 r.	do 6 lipca 2023 r. do nadal
	(...)	27/2022/U z 7 listopada 2022 r.	do 26 stycznia 2023 r.
		09/2023/U z 26 stycznia 2023 r.	do 6 lutego 2023 r.

Referat Obsługi Bezpośredniej (SOB)		35/2023/U z 6 lutego 2023 r.	do 11 kwietnia 2023 r.
		64/2023/U z 11 kwietnia 2023 r.	od 11 kwietnia 2023 r. do nadal
	Brak osoby podpisującej w zastępstwie kierownika w trakcie nieobecności pisma podpisuje bezpośrednio NUS.		
Wieloosobowe Stanowisko Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej	(...)/(...)	Brak upoważnienia pracowników komórki SKI do podpisywania pism, pisma są podpisywane bezpośrednio przez NUS.	

Do podpisywania wezwań w trybie art. 155 § 1 O.p. w imieniu Naczelnika US w Rawiczu uprawnienia posiadali:

Nazwa Komórki organizacyjnej	Imię i nazwisko Osoby z upoważnieniem do podpisywania wezwań w imieniu Naczelnika US w Rawiczu	Numer/Data Upoważnienia	Okres ważności upoważnienia
Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA)	(...)	23/2022/U z 7 listopada 2022 r.	do 26 stycznia 2023 r.
		07/2023/U z 26 stycznia 2023 r.	do 11 kwietnia 2023 r.
Drugi Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Kontroli Podatkowej (SKA-2[1])	(...)	41/2023/U z 11 kwietnia 2023 r.	od 11 kwietnia 2023 r. do nadal
Referat Rachunkowości (SER)	(...)	73/2023/U z 6 lipca 2023 r. Upoważnienie do podpisywania w imieniu NUS wskazanych pism i dokumentów	od 6 lipca 2023 r. do 21 lipca 2023 r.

Wszystkie badane upoważnienia zostały:

- wydane w oparciu o prawidłową podstawę prawną wynikającą z obowiązującego w chwili wydania upoważnienia Regulaminu organizacyjnego oraz przepisu art. 143 § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa;
- zaewidencjonowane w elektronicznym rejestrze upoważnień w Urzędzie Skarbowym w Rawiczu;
- podpisane przez osobę do tego upoważnioną, tj. Naczelnika Urzędu Skarbowego w Rawiczu.

Badane upoważnienia były aktualne. Zawierały potwierdzenie przyjęcia papierowych upoważnień przez złożenie podpisu i podanie daty przez osobę potwierdzającą przyjęcie. Wydając nowe upoważnienie, w treści wskazywano upoważnienie poprzednie, które utraciło moc.

Podsumowując, zagadnienie organizacji pracy w kwestii udzielonych upoważnień i nadanych uprawnień do systemów informatycznych – oceniono pozytywnie.

6. Informacje dotyczące kontroli zewnętrznych oraz informacje przesyłane do wiadomości Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

Na podstawie informacji zawartej w piśmie nr 3001-IWW1.0921.8.2024 z 9 stycznia 2024 r. opartej na danych wpływających z podległych urzędów ustalono, że w Urzędzie Skarbowym w Rawiczu nie prowadzono kontroli zewnętrznej związanej z tematem: „Prawidłowość prowadzenia czynności sprawdzających”.

7. Informacja dotycząca trybu składania petycji, skarg i wniosków oraz informacja dotycząca przyjmowania obywateli w sprawach skarg i wniosków

W trakcie kontroli ustalono na podstawie przesłanych zdjęć z tablicy ogłoszeń z 16 stycznia 2023 r., że na tablicy ogłoszeń w Urzędzie znajdowała się informacja dotycząca składania petycji, skarg i wniosków oraz informacja dotycząca przyjmowania obywateli w sprawach skarg i wniosków.

W skontrolowanym zakresie stwierdzono:

Nieprawidłowości:

1. Wadliwe sporządzanie wezwań:

- brak przywoływania lub przywoływanie niepełnej podstawy prawnej wezwania do przeprowadzenia czynności sprawdzających,
- błędnie wskazywanie w pouczeniach o możliwości nałożenia kary porządkowej, za czyn wykraczający poza wskazane w katalogu zamkniętym określonym w art. 262 § 1 O.p.,
- brak określenia terminu spełnienia żądania,
- brak wskazania możliwości działania przez pełnomocnika,
- wadliwe powołanie w treści pouczenia wezwania informacji o konsekwencjach karnych skarbowych z art. 83 k.k.s., w przypadku braku złożenia korekty deklaracji,
- kontaktowanie się z księgowym/pracownikiem z biura rachunkowego reprezentującego interesy podatnika nie wykazującego się stosownym pełnomocnictwem upoważniającym do działania w imieniu podatnika,
- brak udokumentowania (odrębną adnotacją lub wydrukiem e-maila) wezwania wysłanego drogą elektroniczną.

2. Niekompletne i nierzetelne ustalenie stanu faktycznego sprawy w ramach prowadzonych czynności sprawdzających.

3. Przyjęcie wyjaśnień od osoby nieposiadającej pełnomocnictwa do reprezentowania podatnika w czynnościach sprawdzających.

4. Zastosowanie niewłaściwej procedury podatkowej - czynności sprawdzających dotyczącej zweryfikowania złożonej korekty deklaracji VAT wraz z wnioskiem złożonym w trybie art. 75 O.p. o zwrot nadpłaconego podatku.

5. Nieuzasadniona zwłoka w podjęciu kolejnych działań ze strony Urzędu, co uchybiało zasadzie szybkości i prostocie działania organu, określonej w art. 125 § 1 O.p.

6. Nieuzasadnione odstępianie od sporządzenia zawiadomienia k.k.s. przy braku spełnienia przesłanek wynikających z konstrukcji art. 16a k.k.s.

7. Tworzenie Kart Czynności Sprawdzających w systemie ZISAR Plus z opóźnieniem, najczęściej po zakończeniu czynności sprawdzających.

Uchybienia:

1. Dokumentowanie czynności sprawdzających w formie adnotacji, mimo że powinna zostać zachowana forma protokołu (art. 172 w zw. z art. 280 O.p.).
 2. Niewskazywanie w adnotacjach służbowych podstawy prawnej ich sporządzenia.
 3. Nieprawidłowe zapisy w Kartach Czynności Sprawdzających dotyczyły:
 - braku odnotowania adnotacji, protokołu, pism, korespondencji od i do podatnika i innych zdarzeń informujących o przebiegu czynności i ich efektach,
 - braku odnotowania w zakładce „Inne ustalenia” informacji w zakresie ulgi termomodernizacyjnej (ULG-TERM) sprawdzanych w toku czynności sprawdzających,
 - nieprawidłowego odnotowania podmiotu – odnotowanie wyłącznie jednego podatnika, a weryfikacja dotyczyła współmałżonków,
 - odnotowania niewłaściwego ryzyka,
 - błędnego odnotowania w zakładce Weryfikacja WIS – brak WIS,
 - niezarejestrowania opisu przebiegu przeprowadzonej rozmowy telefonicznej,
 - nieodnotowywania powodu odstąpienia od sporządzenia i przekazania wniosku do KKS (brak opisu w polu „uwagi do czynności”),
 - braku odnotowania czynności wystąpienia z wnioskiem o przeprowadzenie postępowania mandatowego,
 - błędnego zarejestrowania jako 4 odrębnych spraw (założenie 4 Kart Czynności Sprawdzających), jednocześnie rozpoczętych czynności sprawdzających dotyczących tego samego podmiotu, tych samych rozliczeń podatkowych z różnych okresów rozliczeniowych,
 - niewłaściwego ewidencjonowania czynności sprawdzających jako uproszczonych, zamiast rozszerzonych.
 4. Brak przepływu informacji pomiędzy komórkami SER i SKA-1 [1] w zakresie unikania wielokrotnego wzywania podatnika w tej samej sprawie.
 5. Opóźnienie w sporządzeniu karty o ujawnieniu czynu zabronionego celem przeprowadzenia postępowania mandatowego.
 6. Niewłaściwy opis w Informacjach o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych, który nie pozwolił na zidentyfikowanie kontrolowanych spraw oraz nie dawał pełnego obrazu przebiegu przeprowadzonych czynności, podejmowanych działań lub zapisów spraw zaewidencjonowanych w systemach informatycznych.
 7. Niewykorzystanie możliwości kontroli funkcjonalnej dla sprawowania skutecznego nadzoru służbowego.
- Zakres, przyczyny i skutki stwierdzonych nieprawidłowości (w tym osoby odpowiedzialne) i uchybień opisano w treści dokumentu.

[dowód: akta kontroli poz. 10 w SZD]

– Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rawiczu nie wniósł zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.
– Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości – lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:

1. Powoływać w adnotacjach służbowych sporządzonych na okoliczność dokonania wezwania telefonicznego, właściwą podstawę prawną wezwania do przeprowadzenia czynności sprawdzających.
2. W adnotacjach służbowych sporządzonych na okoliczność wezwania telefonicznego, powoływać właściwą podstawę prawną w pouczeniu zawierającym skutki prawne niezastosowania się do wezwania (art. 262 O.p., art. 83 k.k.s.).
3. W adnotacjach służbowych z czynności przeprowadzonych na podstawie art. 160 § 1 O.p. (z wezwań dokonanych telefonicznie), czy wezwań sporządzonych na piśmie, zawierać dane określone w art. 159 § 1 pkt 1-6 O.p.
4. Każdorazowo sprawdzać umocowanie osób uprawnionych do działania w imieniu podatnika, szczególnie w przypadku nawiązywania kontaktu telefonicznego, czy e-mailowego z osobą reprezentującą podatnika, jak i w przypadku składania wyjaśnień w toku czynności sprawdzających.
5. W toku prowadzonych czynności sprawdzających stosować się do zasad postępowania określonych w Standardach dotyczących wyjaśnień i wezwań (W-wa, czerwiec 2017 r.), w szczególności w zakresie utrwalania w formie adnotacji służbowej przeprowadzonych czynności na okoliczność wezwania lub ustaleń dokonanych z podatnikiem (wezwania telefonicznego lub drogą mailową, celem uzyskania wyjaśnień, przedłożenia dokumentów).
6. W toku prowadzonych czynności sprawdzających podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej określonej w art. 122 O.p.
7. Weryfikację korekty deklaracji wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku złożonym w trybie art. 75 § 1 O.p. przeprowadzać w odpowiedniej procedurze podatkowej.
8. Prowadzić czynności sprawdzające sprawnie i bez nieuzasadnionych przerw pomiędzy poszczególnymi czynnościami, zgodnie z zasadą szybkości i prostoty działania organu, określoną w art. 125 § 1 w zw. z art. 280 O.p.
9. Prawidłowo stosować przepis z art. 16a k.k.s., tj. wyłącznie w przypadkach, gdy zostały spełnione wszystkie warunki, określone w powołanym przepisie, w szczególności uiszczenia w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej.
10. Sprawdzać przesłanki odstąpienia od sporządzenia zawiadomień k.k.s. Przestrzegać „Wytycznych w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego”.
11. Tworzyć na bieżąco Karty Czynności Sprawdzających oraz odnotowywać na bieżąco wszystkie działania wykonywane przez pracownika prowadzącego czynności sprawdzające.
12. Dokumentować w formie protokołu przeprowadzone czynności sprawdzające mające istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy z uwzględnieniem zapisów art. 172 O. p.
13. W sporządzonych adnotacjach służbowych, które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania powoływać podstawę prawną ich sporządzenia – art. 177 O.p.
14. Odnotowywać w sekcji „Przebieg czynności” przez określone zdarzenia wszystkie pisma, korespondencję od i do podatnika, adnotacje, protokoły i inne zdarzenia informujące o przebiegu czynności i ich efektach.
15. Odnotowywać w zakładce „Inne ustalenia” informacje w zakresie ulg podatkowych weryfikowanych w toku czynności sprawdzających.

16. Właściwie odnotowywać podmiot czynności sprawdzających, w szczególności w sytuacji kiedy występuje więcej niż jeden podmiot (wówczas należy określić ich rolę w sprawie).
17. Określać właściwe ryzyko przy każdych prowadzonych czynnościach sprawdzających.
18. Ewidencjonować ustalenia w zakresie weryfikacji WIS zgodnie z zapisami rozdziału III Wytycznych WIS.
19. W przypadku nawiązania połączenia telefonicznego z podatnikiem odnotowywać w zakładce Zdarzenia oprócz informacji o wykonaniu telefonu również przebieg rozmowy.
20. W przypadku, gdy wynik czynności określony został jako pozytywny odnotowywać powód odstąpienia od sporządzenia i przekazania wniosku do KKS.
21. W przypadku wystąpienia z wnioskiem o przeprowadzenie postępowania mandatowego należy zaznaczyć checkbox „Wniosek KKS”.
22. Unikać przypadków dublowania Kart Czynności Sprawdzających przeprowadzonych wobec tego samego podatnika, w tym samym temacie za różne okresy rozliczeniowe.
23. W przypadku czynności, w trakcie których weryfikowana jest dokumentacja podatnika (ewidencje, dokumenty źródłowe, struktury JPK, itp.) przeprowadzone czynności należy traktować jako czynności rozszerzone.
24. W ramach nadzoru służbowego podjąć działania zmierzające do poprawy współpracy komórek organizacyjnych SER i SKA-1[1] w zakresie unikania wielokrotnego wzywania podatnika w tej samej sprawie.
25. Przestrzegać uregulowań wewnętrznych w zakresie niezwłocznego przekazywania karty o ujawnieniu czynu zabronionego z uwzględnieniem terminu przedawnienia karalności czynu zabronionego.
26. Dokonywać wnikliwej kontroli funkcjonalnej oraz opisywać jej wyniki w taki sposób, aby można było zidentyfikować sprawę oraz żeby dawała pełne wyobrażenie o toku weryfikowanych w trakcie kontroli prowadzonych czynności służbowych.
27. Wzmocnić nadzór służbowy, poprzez zwiększenie bieżącej kontroli czynności wykonywanych przez pracowników w obszarze objętym przedmiotową kontrolą.
28. Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 9 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych oraz zobowiązuje Naczelnika Urzędu do przekazania informacji o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych.

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

-

– **Pouczenie**

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

– **Termin złożenia informacji**

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

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Poznaniu

Maciej Młodzikowski
(podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym)

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

Korespondencję otrzymują

1. Adresat - elektronicznie
2. aa

Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną

1. Z-ca DIAS – Robert Stangret
2. Z-ca DIAS – Agata Wciórka
3. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
4. Z-ca DIAS – Arkadiusz Radziejewski
5. Dział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi (ICK1)
6. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)