



## IZBA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W POZNANIU

Poznań, 14 grudnia 2023 roku



UNP: 3001-23-173715

Znak sprawy: 3001-IWW1.0921.18.2023

Pan

**Karol Ryszkowski**

Naczelnik

Urzędu Skarbowego w Nowym Tomysłu

UL. Kolejowa 38

64-300 Nowy Tomyśl

<b>WYSTĄPIENIE POKONTROLNE</b>	
Sporządzone na podstawie art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020, poz. 224).	
Nazwa i adres kontrolowanego urzędu	
3016 Urząd Skarbowy w Nowym Tomysłu ul. Kolejowa 38, 64 - 300 Nowy Tomyśl	
Naczelnik kontrolowanego urzędu	
Pan Karol Ryszkowski	
Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli	
Nr 22/2023 z 7 czerwca 2023 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.	
Wpis do książki kontroli	
Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 1/2023.	
Koordynator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy	
–	
Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy	
1.	Agnieszka Nowak, główny ekspert skarbowy
Data rozpoczęcia czynności kontrolnych	13 czerwca 2023 r.

<b>Data zakończenia czynności kontrolnych</b>	29 sierpnia 2023 r.
<b>Zakres kontroli</b>	
<b>Przedmiot kontroli</b>	Prawidłowość prowadzenia czynności sprawdzających.
<b>Okres objęty kontrolą</b>	Od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. Badaniem mogą zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
<b>Kontrolowany obszar działalności</b>	
Kontrola	
<b>Cel kontroli</b>	
Celem prowadzonej kontroli było: – zbadanie terminowości, prawidłowości i form dokumentowania przeprowadzonych czynności sprawdzających zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa; – skontrolowanie prawidłowości i terminowości odnotowywania przeprowadzonych czynności sprawdzających w systemie informatycznym.	
<b>Ocena skontrolowanej działalności</b>	
Pozytywna z nieprawidłowościami.	
<b>DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE</b>	

### **Ocena ogólna kontrolowanej działalności organu podatkowego w zakresie prawidłowości prowadzenia czynności sprawdzających**

Na podstawie ustaleń przedstawionych w niniejszym dokumencie, działania Kierownika jednostki w kontrolowanym okresie w obszarze prawidłowości prowadzenia czynności sprawdzających oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

Powyższą ocenę uzasadniają, w szczególności:

1. spośród spraw objętych czynnościami sprawdzającymi poddanych kontroli w zakresie weryfikacji zwrotu podatku VAT nie stwierdzono przypadków zwrotu podatku VAT po ustawowym terminie oraz wypłaty odsetek od nieterminowych zwrotów;
2. w przeprowadzonych czynnościach sprawdzających objętych kontrolą w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT nie wystąpiła konieczność przedłużania terminu zwrotu. Ustalono, że w kontrolowanym okresie tj. 2022 r. nie wystawiono postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT;
3. w toku przeprowadzanych czynności sprawdzających, wykorzystywano dane zgromadzone w dostępnych systemach informatycznych, w szczególności dane zawarte w systemie PoltaxPlus moduł Kontrola, w aplikacji WRO-System (pliki JPK) oraz inne dostępne w systemach informatycznych.

Stwierdzone nieprawidłowości i uchybienia w realizacji działań organu dotyczyły:

1. Braku utrwalania w aktach w formie adnotacji (notatki służbowej) przeprowadzonych czynności sprawdzających mających znaczenie dla sprawy lub toku postępowania z uwzględnieniem zapisów art. 177 § 1 Ordynacji podatkowej (w 5 sprawach);

2. Stwierdzonych przypadków niestosowania się w toku czynności sprawdzających do zasad postępowania określonych w Standardach dotyczących wyjaśnień i wezwań (MF, czerwiec 2017 r.), przekazanych do stosowania pismem nr DPP3.8622.7.2017 z 19 czerwca 2017 r. (pismo Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-IZZ.027.1.2017 z 24 czerwca 20217 r.) w zakresie:
- braku udokumentowania adnotacją przeprowadzonych czynności na okoliczność wezwania lub ustaleń dokonanych z podatnikiem (wezwania telefonicznego lub drogą mailową celem uzyskania wyjaśnień, przedłożenia dokumentów), (w 2 sprawach);
  - stwierdzonych przypadków, w których adnotacja z czynności dokonanych w trybie art. 160 § 1 Ordynacji podatkowej (z wezwań dokonanych telefonicznie lub mailowo) sporządzona na podstawie art. 177 Ordynacji podatkowej, nie spełniała wszystkich wymogów określonych w art. 159 § 1 pkt 1-6 wymienionej ustawy, (w 4 sprawach);
3. Stwierdzonych przypadków nawiązywania kontaktu telefonicznego lub mailowego z osobą, która nie legitymizowała się stosownym pełnomocnictwem do działania w imieniu podatnika (w 3 sprawach);
4. Stwierdzonych przypadków, w których po podjęciu określonych czynności (skierowanie wezwania, pisma) następowała nieuzasadniona zwłoka (występowała znaczna rozpiętość czasowa) w podjęciu kolejnych działań ze strony Urzędu, co uchybiało zasadzie szybkości i prostocie działania organu, określonej w art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej (w 5 sprawach);
5. Błędnego zakwalifikowania/uznania przeprowadzonych czynności analitycznych, działań informacyjnych w ramach miękkiej egzekucji za działania podejmowane w ramach procedury czynności sprawdzających pomimo niespełnienia przesłanek wynikających z art. 272 Ordynacji podatkowej, bez względu na to, czy zaistniała konieczność kontaktu z podatnikiem (w 2 sprawach);
6. Nieprawidłowego kierowania wezwań do spółki zamiast do osoby fizycznej uprawnionej do reprezentowania danej spółki, narusza przepisy procesowe tj. art. 155 § 1 w powiązaniu z art. 159 Ordynacji podatkowej (w 3 sprawach);
7. W wystosowywanych wezwaniach w trybie art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej błędnie wskazywano w pouczeniach o możliwości nałożenia kary porządkowej, za czyn wykraczający poza wskazane w katalogu zamkniętym określonym w art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej (wezwanie do złożenia samej korekty zeznania/deklaracji), (w 2 sprawach);
8. W dwóch adnotacjach służbowych sporządzonych na okoliczność dokonania wezwania telefonicznego, jako skutki prawne niezastosowania się do wezwania powołano błędnie art. 88 § 1 i § 2 kks (w 1 sprawie);
9. Braku lub błędnego odnotowania w systemie PoltaxPlus wniosków o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 Ordynacji podatkowej formularzem NAD-ZZ, zamiast NAD-ZN (5 przypadków);
10. Wprowadzenia nieprawidłowych zapisów w procedurze wewnętrznej w sprawie organizacji pracy w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług dotyczących ograniczeń kwotowych kwoty zwrotu podatku VAT w stosunku do których obowiązkowo sprawdza się, czy wydana została wobec podatnika decyzja w sprawie WIS;
11. Stwierdzonych przypadków błędnego rejestrowania czynności sprawdzających w module Czynności Sprawdzających systemu ZISAR PLUS. Przedmiotowe nieprawidłowe zapisy w Kartach Czynności Sprawdzających dotyczyły:
- błędnie wykazanego zmniejszenia straty jako kwoty uszczuplenia WUSZ (w 1 sprawie);

- błędnie wprowadzonych dat rozpoczęcia i zakończenia czynności sprawdzających (w 2 sprawach);
- braków w odnotowywaniu zdarzeń (w tym informacji o nawiązaniu połączenia telefonicznego, w sytuacji gdy rozmowa została przeprowadzona), pism informujących o przebiegu czynności sprawdzających (w 9 sprawach);
- zaewidencjonowania rezultatów przeprowadzonych w ramach postępowania podatkowego czynności dotyczących weryfikacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych w trybie art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej (w 5 sprawach);
- wybierania błędnych tematów czynności sprawdzających, niespójnych z przedmiotem czynności (w 4 sprawach);
- dokonania rejestracji przeprowadzonych czynności sprawdzających dotyczących kontrolowanego okresu, po wskazanym jako zakończonym terminie okresu sprawozdawczego (w 14 sprawach);
- w jednej Karcie Czynności Sprawdzających zarejestrowania dwóch spraw, które objęto odrębnymi czynnościami sprawdzającymi w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych.

12. Zaprezentowanych w informacjach o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych opisów, które nie pozwoliły na zidentyfikowanie kontrolowanych spraw oraz nie dawały pełnego obrazu o przebiegu przeprowadzonych czynności, podejmowanych działań lub zapisów spraw zaewidencjonowanych w systemach informatycznych.

13. Dokumentowania opisów przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych na nieaktualnym formularzu.

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

a. Organizacja Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu została określona :

❖ Regulaminem organizacyjnym nadanym Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Nr 210/2021 z dnia 25 listopada 2021 r. zmienionym Zarządzeniem Nr 47/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 lutego 2022 r.- obowiązywał od 6 grudnia 2021 r do 31 października 2022 r.,

❖ Regulaminem organizacyjnym nadanym Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Nr 165/2022 z dnia 19 października 2022 r. – obowiązywał od 1 listopada 2022 r. do 31 grudnia 2022 r.

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

#### w Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA) w zakresie:

- weryfikacja nadpłat podlegających zwrotowi wynikających z deklaracji i ich korekt;
- weryfikacja zadeklarowanych strat w zeznaniach podatkowych w zakresie podatków dochodowych;
- weryfikacja zasadności zwrotu podatku VAT;
- opodatkowania sprzedaży nieruchomości przed upływem 5-ciu lat od nabycia;

- weryfikacja wpływających informacji sygnałnych (donosów);
- weryfikacja rozbieżności wynikających z raportów udostępnianych w aplikacji WRO-System w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK\_VAT;
- weryfikacja poniesionych przez podatników wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
- weryfikacja prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych (deklarowanych podstaw opodatkowania, podatków) w zakresie podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług;
- weryfikacja wypełniania przez podatników i płatników obowiązku obliczania i wpłacania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych.

w Referacie Obsługi Bezpośredniej (SOB) w zakresie:

- obowiązku i terminowości składania zeznań podatkowych, deklaracji oraz ich poprawności pod względem formalnym i rachunkowym.

w Weloosobowym Stanowisku Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI) w zakresie:

- rejestracja obowiązku podatkowego podatnika w podatku od towarów i usług w związku ze złożonym zgłoszeniem rejestracyjnym.

w Referacie Rachunkowości (SER) w zakresie:

- weryfikacja wpłaconych zaliczek, wykazanych w zeznaniach podatkowych.

w Wieloosobowym Stanowisku Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM) w zakresie:

- podatku od spadków i darowizn: weryfikacja zgłoszeń podatkowych składanych przez podatników;
- podatku od czynności cywilnoprawnych: weryfikacja prawidłowości sporządzania deklaracji (terminowości składania, stosowania prawidłowej wartości rynkowej, wykazania właściwej stawki podatku), weryfikacja aktów notarialnych.

w Referacie Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (SPV) w zakresie:

- weryfikacja obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej;
- weryfikacja obowiązku posiadania kasy online;
- w ramach pomocy komórce SKA, prowadzenie czynności sprawdzających w zakresie prawidłowości rozliczeń podatkowych w podatkach dochodowych oraz w podatku od towarów i usług;
- czynności sprawdzających w trybie art. 274c Ordynacji podatkowej.

w Referacie Spraw Wierzycielskich (SEW) w zakresie:

- terminowości wpłacania podatków.

Dokonując weryfikacji zapisów realizowanych zadań w regulaminach organizacyjnych Urzędu Skarbowego w Nowym Tomysłu stwierdzono, że w Dziale V Zadania komórek organizacyjnych Urzędu Skarbowego w § 20 dokonano zapisu, że cyt. "Komórki organizacyjne, o których mowa w § 10-15 oraz § 17-19 w przypadkach uzasadnionych potrzebami Urzędu Skarbowego, realizują zadania dokonywania czynności sprawdzających". Natomiast w § 16 sformułowano zadania Referatu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli

Podatkowej, wśród których nie stwierdzono zapisu dotyczącego możliwości przeprowadzenia czynności sprawdzających w trybie art. 274c Ordynacji podatkowej oraz prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie prawidłowości rozliczeń podatkowych w podatkach dochodowych oraz w podatku od towarów i usług w ramach pomocy komórce SKA. W odniesieniu do powyższego, Naczelnik US w Nowym Tomyślu w wyjaśnieniach poinformował, że w 2022 r. nie były prowadzone czynności sprawdzające w trybie art. 274c Ordynacji podatkowej. Wskazano, że większość kontroli podatkowych prowadzona była w oparciu o materiały pozyskane z prokuratury, w sprawie udziału przez ustalone osoby w zorganizowanej grupie przestępczej. Kontrahenci kontrolowanych podatników to znikające podmioty, głównie spółki, wobec których przeprowadzenie czynności sprawdzających w trybie art. 274c Ordynacji podatkowej było niemożliwe. Ustalono, że czynności sprawdzające w trybie art. 274c Ordynacji podatkowej wykonywać mogą wszyscy pracownicy prowadzący postępowania podatkowe lub kontrolne, czyli łącznie 7 osób. Jednocześnie w sprawie (...) stwierdzono przeprowadzenie czynności sprawdzających w związku z nadpłatą podatku wykazaną w korekcie zeznania PIT-36L za 2021 r. dokonaną przez pracowników Referatu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (dalej: komórki SPV). W związku z powyższym zwrócono się do Wydziału Kadr i Administracji Personalnej IAS w Poznaniu o przesłanie aktualnych w 2022 r. zakresów wydanych upoważnień i zakresów obowiązków wskazanych pracownikom (... i ...) realizujących wskazane czynności sprawdzające. Na podstawie pozyskanych dokumentów stwierdzono, że ww. pracownicy nie posiadali odrębnych upoważnień Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu w trybie art. 143 Ordynacji podatkowej do przeprowadzania czynności sprawdzających. Niemniej, z uwagi na zapisy wynikające z Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów z dnia 5 lutego 2019 r. (Dz. Urz. MF z 2019 r., poz. 12), tj. z dnia 19 listopada 2020 r. (Dz. Urz. MFFiPR z 2020 r., poz. 16) w pkt 16 ww. zarządzenia komórki organizacyjne urzędu, w tym komórki kontroli podatkowej, komórki postępowania podatkowego w przypadkach uzasadnionych potrzebami urzędu, nabyły uprawnienia do realizacji zadania dokonywania czynności sprawdzających.

Zatem, za wystarczające należy uznać upoważnienie wynikające z powołanego powyżej Zarządzenia Ministra Finansów do dokonywania czynności sprawdzających przez pracowników ww. komórki.

b. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie Skarbowym w Nowym Tomyślu obowiązywała do 19 września 2022 r. Wewnętrzna Procedura Postępowania Nr 19/2018 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu z dnia 6 lipca 2018 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających, która utraciła moc w związku z wdrożeniem 20 września 2022 r. Wewnętrznej Procedury Postępowania Nr 12/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu z dnia 20 września 2022 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających. W przedmiotowej procedurze wprowadzono jako dokumenty związane:

❖ dokumenty prawa zewnętrznego m.in. dokumenty Ministerstwa Finansów: pt. "Standardy dotyczące wyjaśnień i wezwań", „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług”, „Wytyczne do czynności sprawdzających”, dokument

Dyrektora IAS w Poznaniu pt. "Procedura postępowania w zakresie odmiejszczenia czynności sprawdzających na terenie województwa wielkopolskiego" oraz

❖ wewnętrzną procedurę postępowania w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Na podstawie przeprowadzonej analizy stwierdzono, że wdrożona procedura z 2022 r. zawiera nieznaczące zmiany w odniesieniu do procedury z 2018 r.

Podkreślenia wymaga, że celem wprowadzenia danej procedury było określenie sposobu wykonywania danego działania (czynności), którego zakres wyznacza. Dobrze opisana procedura powinna być pomocna w uniknięciu popełniania błędów, usprawniać wykonywaną pracę, czy też stanowić drogowskaz do szybkiego wdrożenia nowych pracowników.

Według złożonych wyjaśnień w przedmiotowym zakresie poinformowano, że procedura ta określa ogólne zasady postępowania w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających. W zakresie poczynionych uwag, co do treści zapisów nowej procedury - Wytycznych w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających, Naczelnik kontrolowanego Urzędu wskazał, że nie było konieczności uzupełniania jej zapisów, gdyż dodatkowo obowiązują inne szczegółowe procedury, dotyczące prowadzenia czynności sprawdzających, między innymi w sprawie: organizacji pracy w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług (VAT), weryfikacji transakcji sprzedaży nieruchomości, rozpatrywania spraw z zakresu opodatkowania dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł niemających pokrycia w ujawnionych źródłach, analiz oświadczeń majątkowych, wymiany informacji podatkowych z zagranicznymi administracjami podatkowymi w zakresie podatku VAT, wymiany informacji podatkowych z zagranicznymi administracjami podatkowymi w zakresie podatków bezpośrednich, obsługi deklaracji podatkowych w zakresie podatku od niektórych instytucji finansowych, zasad weryfikacji nadpłat podlegających zwrotowi wynikających z deklaracji lub ich korekt. Ponadto dalej argumentowano, że pracownicy prowadzący czynności sprawdzające są zapoznawani z ogólnymi przepisami Ordynacji podatkowej w zakresie czynności sprawdzających oraz innymi wytycznymi, instrukcjami i ogólnikami, przekazywanymi przez organy nadrzędne, istotne dla wykonywanych przez każdego pracownika zadań.

Według treści zapisów ww. procedury:

- ❖ Naczelnik Urzędu sprawuje ogólny nadzór nad realizacją postanowień określonych w wewnętrznej procedurze postępowania,
- ❖ Zastępca Naczelnika US w Nowym Tomyślu sprawuje nadzór nad realizacją zadań określonych w przedmiotowej procedurze postępowania,
- ❖ Kierownik komórki organizacyjnej sprawuje nadzór i odpowiada za prawidłowy, terminowy i zgodny z procedurą postępowania przebieg czynności sprawdzających.

Według złożonego wyjaśnienia liczba pracowników Urzędu przeprowadzających w 2022 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 Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA)	

4 pracowników	ponad 25 lat
1 pracownik	7 lat
2 pracowników	3 lata
1 pracownik	1,5 roczny (półroczny w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT)
1 pracownik	półroczny (w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT)
W Referacie Obsługi Bezpośredniej (SOB)	
1 pracownik	8 miesięcy
1 pracownik	9 miesięcy
W Wieloosobowym Stanowisku Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI)	
1 pracownik	13 lat
W Referacie Rachunkowości (SER)	
1 pracownik	28 lat
1 pracownik	16 lat
W Wieloosobowym Stanowisku Podatków Majątkowych i Sektorowych (komórka powstała w grudniu 2021r.)	
1 pracownik	18 lat
1 pracownik	16 lat
1 pracownik	5 lat
1 pracownik	2 lata i 8 miesięcy
W Referacie Spraw Wierzycielskich (SEW)	
1 pracownik	17 lat
1 pracownik	20 lat
1 pracownik	3 lata i 9 miesięcy

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 Analitycznych i Sprawdzających (SKA)	...
Referat Obsługi Bezpośredniej (SOB)	...
Wieloosobowe Stanowisko Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI)	...



Referat Rachunkowości (SER)	...
Wieloosobowe Stanowisko Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM)	...
Referat Spraw Wierzycielskich (SEW)	...
Referat Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej	Do 30.03.2022 r. ... Od 31.03.2022 r. brak kierownika Referatu (długotrwała nieobecność)

Bieżący nadzór nad wykonywaniem kontrolowanych zadań sprawują kierownicy/osoby kierujące ww. komórkami.

Zgodnie z Regulaminami Organizacyjnymi bezpośredni nadzór nad komórkami sprawują, w zależności od pionów:

Pion Kontroli i Orzecznictwa (SZNK) – Z-ca Naczelnika, Bartłomiej Przybylski

- Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA),
- Referatu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (SPV),
- Wieloosobowe Stanowisko Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI),
- Wieloosobowe Stanowisko Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM)

Pion Poboru i Egzekucji (SZNE) – Naczelnik, Karol Ryszkowski

- Referat Rachunkowości (SER),
- Referat Spraw Wierzycielskich (SEW),
- Referat Egzekucji Administracyjnej (SEE)

Pion Obsługi Podatnika (SZNO) - Naczelnik, Karol Ryszkowski

- Referat Obsługi Bezpośredniej (SOB).

## **2. Uprawnienia do systemów informatycznych urzędu**

W toku kontroli na podstawie raportów: raport 3: raport szczegółowy o uprawnieniach z aplikacji Poltax2BH, PoltaxPlus, Tryb Kontroli i raport 10: raport o uprawnieniach i rolach użytkowników za okres 01.01.2022 r. do 31.12.2022 r. dokonano weryfikacji nadanych wszystkim pracownikom i kierownikowi komórki SKA uprawnień 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 8 pracowników komórki SKA miał przypisaną rolę (RS) Pracownik komórki czynności analitycznych i sprawdzających. Jednocześnie Kierownikowi komórki SKA i osobie go zastępującej nadano dwie role stanowiskowe: (RS) Kierownik komórki czynności analitycznych i sprawdzających oraz (RS) Kierownik komórki wymiany informacji międzynarodowej, z uwagi na połączenie realizacji zadań z dwóch obszarów. Każda z tych ról stanowiskowych w systemie PoltaxPlus związana jest z grupą tzw. uprawnień atomowych, które zostały automatycznie przypisane po nadaniu wybranej roli.

Dodatkowo jako uzupełnienie podstawowego zarządzania uprawnieniami przypisano tzw. mikrorole, które nie wchodzą w skład roli stanowiskowej, ale są potrzebne do wykonywania zadań, które mają charakter szczególny:

- 3 użytkownikom nadano (RS) MIKRO – Oświadczenia majątkowe,
- 9 użytkownikom nadano (RS) MIKRO – Zlecenie raportów US,
- 1 użytkownikowi nadano (RS) MIKRO – Zajęcie wierzytelności,
- 10 użytkownikom nadano (RS) MIKRO – Stop AZ - związana z automatyzacją zwrotów w Poltax2BPlus.

W przypadku systemu ZISAR PLUS moduł Czynności Sprawdzające wszystkim pracownikom komórki SKA przydzielono uprawnienia dostępu do systemu z właściwymi rolami użytkowników. Rozszerzone uprawnienia posiadała kierowniczka komórki SKA oraz osoba ją zastępująca.

Ze względu na rozległy zakres realizowanych zadań w komórce SKA, w tym począwszy 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 przez badanie zasadności zwrotu podatków, czy w końcu analizowania oświadczeń o stanie majątkowym, realizacji zadań związanych z transakcjami wewnątrzspółnotowymi, pracownikom nadano uprawnienia do różnych systemów informatycznych (szersze uprawnienia posiadał pracownik zastępujący kierownika komórki SKA). Na podstawie złożonego wyjaśnienia ustalono, że pracownicy komórki SKA do realizacji nałożonych zadań korzystają, w szczególności z następujących aplikacji, systemów: PoltaxPlus, Poltax2BPlus, e-ORUS, DWP (aktualnie CBDiW), CRCM, Gen JPK, Lunetka (JPK), Platformy Analitycznej WRO-System, Podatnik 360, e-Sprawozdania finansowe przeglądarka, SeRCe, SSP, STIR, VIES, WIS-RWDW, WAIPB, Ewidencje US, Serwis EKW dla Ministerstwa Finansów, Aplikacja Urzędnika, Karta2, S KTI KAS, SZD.

Posiadane uprawnienia były wystarczające do realizacji zadań będących przedmiotem niniejszej kontroli oraz były zgodne z realizowanymi przez pracowników zadaniami.

### **3. Upoważnienia**

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu udzielił stosownych upoważnień Z-cy Naczelnika Urzędu i wybranym do kontroli w przedmiotowym zakresie Kierownikowi komórki SKA oraz osobie zastępującej kierownika komórki SKA. Weryfikacji poddano upoważnienia udzielone tym osobom w kontrolowanym okresie tj. w 2022 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 rejestrze upoważnień w Urzędzie Skarbowym w Nowym Tomyślu (w przesłanym skanie rejestru upoważnień – w skróconym opisie zakresu upoważnienia wpisano „podpisywanie dokumentów”),
- podpisane przez osobę do tego upoważnioną, tj. Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu.

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.

#### **4. Realizacja zadań w Urzędzie w zakresie 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 niezajdujących 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 wykraczać 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.

Sprawy do kontroli wytypowano na podstawie wygenerowanego i przesłanego przez Urząd raportu z systemu ZISAR PLUS z 13 czerwca 2023 r. oraz przeprowadzonej analizy zarejestrowanych czynności sprawdzających w Rejestrze Czynności systemu ZISAR PLUS. Na podstawie doświadczenia i wiedzy kontrolowanego wytypowano 23 sprawy, w tym 21 spraw o statusie zakończone oraz 2 sprawy będące w toku z datą rozpoczęcia czynności

sprawdzających w 2022 r. Tematyka czynności sprawdzających objętych sprawdzeniem dotyczyła: weryfikacji strat w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT), weryfikacji opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym przychodów z najmu prywatnego wykazanych w zeznaniach PIT-28, weryfikacji dokumentacji przedłożonej do czynności w zakresie sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat w związku ze złożeniem korekty zeznania PIT-39, weryfikacji prawidłowości złożenia korekty zeznania rocznego PPL/deklaracji DSF1/VAT w związku ze złożonym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, weryfikacji prawidłowości sporządzenia zeznania rocznego PIT-37, terminowości i wielkości naliczania zaliczek na podatek dochodowy CIT, weryfikacji złożonej korekty zeznania podatkowego z wykazaniem zwrotem podatku z tyt. skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej (PIT-37), wyjaśnienia przyczyn niezłożenia wymaganych dokumentów – braku JPK-V7M (obsługa rekordów z raportów z rozbieżnościami w JPK-VAT udostępnionych w aplikacji WRO-SYSTEM), weryfikacji danych wynikających ze złożonego przez podmiot Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK), weryfikacji wypełniania przez podatników i płatników obowiązku obliczania i wpłacania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych, weryfikacji posiadania kas online, weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT przed terminem zwrotu, w zakresie rejestracji do VAT, wyjaśnienie braku złożenia deklaracji PCC-3 i zapłaty podatku w od czynności cywilnoprawnych.

Według złożonych wyjaśnień, prowadzone czynności sprawdzające poprzedzone były analizą, której zakres zależał od posiadanych informacji, ich szczegółowości, ryzyka prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości. Analiza informacji oraz dalsze prowadzenie czynności sprawdzających weryfikowane było 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 wynikające z Katalogu dobrych praktyk dotyczącego prowadzonych spraw, mających na celu wyeliminowanie bądź ograniczenie ryzyka przedawnienia się zobowiązań podatkowych.

Kwestia współpracy, komunikacji w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających pomiędzy komórkami organizacyjnymi, wg złożonych wyjaśnień została uregulowana w Wewnętrznej procedurze postępowania Nr 12/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyszu z dnia 20 września 2022 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających. W zakresie prowadzonych czynności sprawdzających Komórka Czynności Analitycznych i Sprawdzających współpracowała głównie z:

- Komórką Obsługi Bezpośredniej (SOB) – w zakresie przekazywania informacji o złożonych korektach deklaracji z których wynikają kwoty nadpłat, zwroty podatku VAT,
- Komórką Rachunkowości (SER) – w zakresie informacji o wpłaconych podatkach, zaliczkach,
- Komórką Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (dalej: SPV) w zakresie weryfikacji donosów (znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, ewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej).

Jeżeli w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnik nie dokonał korekty deklaracji, bądź skorygował ją niezgodnie z ustaleniami, sporządzane analizy przekazywane były do komórki SPV, celem wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

Przekazywane były także informacje zwrotne przez komórkę SPV pozyskane w trakcie kontroli podatkowej, celem ich dalszego zweryfikowania.

- Wieloosobowym Stanowiskiem Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM) w zakresie umów pożyczek, dokonanych darowizn,

- Wieloosobowym Stanowiskiem Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI) w zakresie obowiązków podatkowych, ponownego przywrócenia podmiotu do rejestru podatników czynnych VAT, wyboru formy opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (CIT estoński).

Po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT, nadpłat podatków wynikających ze złożonych deklaracji i ich korekt, analizy zaakceptowane przez przełożonych przekazywane były do komórki rachunkowości. Ponadto, informacje między komórkami przekazywane były na bieżąco, w toku prowadzonych spraw, zgodnie z poleceniami Naczelnika Urzędu Skarbowego i Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu. Według złożonych wyjaśnień, podległe komórki organizacyjne tj. SKA, SPV, SPM przesyłały do Zastępcy Naczelnika Urzędu tygodniowy stan spraw do realizacji. W następstwie powyższego Zastępcy Naczelnika Urzędu dokonywał ostatecznej akceptacji analiz w zakresie:

- kwot nadpłat wynikających z deklaracji i ich korekt,

- kwot zwrotu podatku VAT powyżej kwoty 30.000 zł do 50.000zł,

- analiz w zakresie nieprawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych (w tym donosy, analizy dot. nieujawnionych źródeł),

- innych czynności sprawdzających (np. w zakresie terminowości składania deklaracji, analiz dotyczących ponownego przywrócenia podatników do rejestru VAT, w sprawie wyboru formy opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek – CIT estoński).

Odnosnie kwestii odstąpienia od podejmowania czynności sprawdzających wyjaśniono, że odstąpienie następuje wyłącznie w sytuacji, gdy w chwili powzięcia informacji o wystąpieniu nieprawidłowości, ryzyku wystąpienia czynów zamierzonych, które prowadzą do uchylenia się od zapłaty całości lub części podatku, zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu. W pozostałych sytuacjach w pierwszej kolejności podatek wzywany jest do samodzielnego skorygowania zobowiązania podatkowego. Każde odstąpienie jest akceptowane przez przełożonego, w tym uzgadniane jest z Naczelnikiem Urzędu lub jego Zastępcą. Jak wyjaśniono, takie sytuacje miały miejsce w przypadku przekazania przez prokuraturę informacji o sytuacjach uchylania się od zobowiązań podatkowych oraz unikania płacenia podatków, dla których nastąpiło przedawnienie już w momencie przekazania. Nie wystąpiły natomiast sytuacje, gdy w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających podjęto decyzję o odstąpieniu od ich prowadzenia. Głównie odstąpienia od prowadzenia czynności sprawdzających dotyczyły weryfikacji niezgodności wynikających z raportów JPK-VAT z uwagi na ekonomikę ich prowadzenia.

#### **5. Czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT**

W kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym w Nowym Tomyślu obowiązywały następujące procedury wewnętrzne:

- Wewnętrzna procedura postępowania Nr 3/2019 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu z dnia 3 czerwca 2019 r. w sprawie obsługi deklaracji w zakresie podatku

od towarów i usług (VAT) oraz zwrotów kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących – obowiązywała do 8 maja 2022 r.;

– Wewnętrzna procedura postępowania Nr 4/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu z dnia 9 maja 2022 r. w sprawie organizacji pracy w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) – obowiązywała od 9 maja 2022 r. do 6 września 2022 r.;

– Wewnętrzna procedura postępowania Nr 10/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu z dnia 7 września 2022 r. w sprawie organizacji pracy w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) – obowiązuje od 7 września 2022 r. do nadal;

Ustalenia kontroli wskazują, że spośród trzech spraw objętych próbą kontrolną w przedmiotowym zakresie nie stwierdzono przypadków zwrotu podatku VAT po ustawowym terminie oraz wypłaty odsetek od nieterminowych zwrotów.

Zgodnie z trybem postępowania we wszystkich trzech sprawach przed dokonaniem zwrotu, przeprowadzono czynności analityczne mające na celu wstępną ocenę ryzyka w zakresie wykazanego zwrotu. Przeprowadzone czynności analityczne zostały potwierdzone zatwierdzoną Analizą zasadności zwrotu VAT wygenerowaną z modułu KONTROLA systemu PoltaxPlus.

Na podstawie przeprowadzonych czynności analitycznych podjęto decyzję o objęciu czynnościami sprawdzającymi wskazane zwroty. W toku przeprowadzanych czynności sprawdzających we wszystkich sprawach pracownicy wykorzystywali dane zawarte w dostępnych systemach informatycznych, a w szczególności w aplikacji WRO-System, wynikające z plików JPK\_VAT.

W pierwszej sprawie (...) badano zwrot podatku VAT za 10/2022 r. w ramach czynności sprawdzających przeprowadzonych bez udziału podatnika w oparciu o dane z dostępnych systemów informatycznych i wykorzystaniu danych zgromadzonych w JPK-VAT oraz dostępnych w innych systemach informatycznych. Ustalono, że wpływ na nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym miała głównie dostawa towarów i świadczenie usług poza terytorium kraju, dla których zobowiązaniem do zapłaty podatku był usługobiorca. Przedmiotowa sprzedaż stanowiła 100% sprzedaży opodatkowanej. Dokonano sprawdzenia jednej zdiagnozowanej faktury dotyczącej usług budowlanych wykazanej w deklaracji VAT-7 na rzecz niemieckiej firmy. Sprawdzono prawidłowość zastosowania kursu walut do przeliczenia na polskie złote. Czynności sprawdzające zostały udokumentowane adnotacją służbową podpisaną przez pracownika ją sporządzającego wraz z podaniem daty sporządzenia tj. 30 grudnia 2022 r. Wykazana kwota do zwrotu (1.108,00 zł) została przeksięgowana na podatek dochodowy PPE zgodnie z dyspozycją podatnika. Przeksięgowania dokonano 23 lutego 2023 r., termin zwrotu 27 luty 2023 r.

W kolejnej sprawie (...) kontrolą objęto zwrot podatku VAT za 04/2022r. w systemie automatyzacji AUTO-ZWROT. Zgodnie z § 5 Dokonywanie zwrotu podatku w Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (W-wa, luty 2022 rok) w przypadku zwrotów zrealizowanych w procesie automatyzacji i centralizacji, naczelnik urzędu skarbowego zobowiązany jest do okresowego badania zasadności zwrotu. Czynności sprawdzające przeprowadzono w oparciu o dane z dostępnych systemów informatycznych bez udziału podatnika, w tym głównie z wykorzystaniem poszczególnych modułów WRO-Systemu i danych wynikających z pliku JPK-VAT. W aktach przedmiotowej

sprawy nie stwierdzono żadnej adnotacji dokumentującej przeprowadzone czynności. Wykazana kwota podatku VAT (8.085,00 zł) do zwrotu została zwrócona 23 maja 2022 r. Termin zwrotu 6 czerwca 2022 r. W kontekście braku udokumentowania przeprowadzonych czynności sprawdzających uwagi w tym zakresie poczyniono w pkt 6 wystąpienia pokontrolnego.

W trzeciej sprawie (...) objętej próbą kontrolną przeprowadzono weryfikację zasadności zwrotu podatku VAT za 10/2022 w ramach czynności sprawdzających. Na podstawie aplikacji WRO-System zweryfikowano kwoty transakcji powyżej (30.000,00 zł) wykazanych w deklaracji VAT-7 jako nabycia pozostałe (wykorzystano w toku weryfikacji dane zgromadzone w plikach JPK-VAT). Weryfikacja powyższych transakcji zakupu nie wykazała nieprawidłowości w dokonanym rozliczeniu przez podatnika. Czynności sprawdzające zostały udokumentowane adnotacją służbową podpisaną przez pracownika ją sporządzającego z datą sporządzenia tj. 3 stycznia 2023 r.

Wykazana kwota do zwrotu została prześięgowana na podatek dochodowy zgodnie z wnioskiem podatnika o zaliczenie zwrotu podatku VAT z 17 listopada 2022 r. Prześięgowania dokonano 11 stycznia 2023 r., termin zwrotu 16 stycznia 2023 r.

We wszystkich badanych sprawach po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających dotyczących zwrotu podatku VAT nie zachodziły przesłanki dalszej weryfikacji. Żadna ze spraw nie wymagała przedłużenia terminu zwrotu – nie wydawano postanowień w tym zakresie.

W odniesieniu do zapisów w systemie ZISAR PLUS w module Czynności Sprawdzających, stwierdzono, że wszystkie badane czynności sprawdzające objęte próbą kontrolną zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR PLUS.

Podczas przeprowadzonych czynności sprawdzających na podstawie dokonanych ustaleń i zapisów w systemie ZISAR PLUS stwierdzono, że Urząd nie dokonywał sprawdzenia tj. czy dla podatnika została wydana Wiążąca Informacja Stawkowa (WIS). Według złożonych wyjaśnień w uzgodnieniu z Naczelnikiem Urzędu weryfikacja WIS w czynnościach sprawdzających odbywała się w stosunku do zadeklarowanych kwot zwrotu podatku VAT równych lub większych niż 100000 zł. Powyższe wynika z zapisów wewnętrznej procedury postępowania Nr 4/2022 (obowiązywała od 9 maja 2022 r. do 6 września 2022 r.) i Nr 10/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomysłu z dnia 7 września 2022 r. w sprawie organizacji pracy w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) - § 5 ust. 6 pkt 3 Ogólnych zasad weryfikacji zwrotu podatku VAT – cyt. „Każdorazowo, gdy kwota zwrotu jest równa lub większa niż 100 000 zł., pracownik komórki czynności analitycznych i sprawdzających obowiązkowo sprawdza czy wydana została wobec podatnika decyzja w sprawie wiążącej interpretacji stawkowej”. Powyższe wprowadzone ograniczenie kwotowe, jak wskazano wynikało ze znacznej ilości realizowanych zdań i niemożności wywiązywania się z ww. obowiązku. W tym miejscu należy doprecyzować, że w toku czynności sprawdzających, weryfikacja WIS, co do zasady powinna odbywać się w sytuacjach, w których sprawdzenie WIS niezbędne jest do zweryfikowania prawidłowości rozliczenia (np. czynności sprawdzające dotyczące sprawdzenia prawidłowości stosowanej stawki podatku VAT, w zakresie zwrotu podatku VAT) - pisma MF DNK znak DNK12.8622.134.2020 z 4 marca 2021 r. i 2 czerwca 2021r. Według aktualnie obowiązujących Wytycznych Wiążące Informacje Stawkowe w czynnościach sprawdzających (W-wa, grudzień 2022 r.) organ podatkowy w trakcie czynności

sprawdzających ma obowiązek sprawdzenia bez jakichkolwiek ograniczeń kwotowych tj. czy dla podatnika została wydana WIS oraz dokonać weryfikacji mocy wiążącej (jeżeli WIS została wydana). W przedmiotowym dokumencie w rozdziale II zawarto szczegółowe informacje o obowiązku sprawdzenia i weryfikacji WIS w czynnościach sprawdzających oraz dokumentowania tych czynności. Wobec powyższego zamieszczony w procedurze wewnętrznej zacytowany zapis jest nieprawidłowy i wymaga wprowadzenia zmian. Z uwagi na przedmiotowy zapis w kontrolowanym Urzędzie nie zrealizowano nałożonego obowiązku sprawdzenia WIS w kontrolowanych sprawach. Dodatkowo, było to szczególnie istotne, z uwagi na fakt, że realizacja obowiązku sprawozdawczego odbywa się z poziomu centralnego.

#### **6. Czynności sprawdzające w pozostałym zakresie, w zależności od specyfiki poszczególnych podatków.**

Analiza spraw objętych czynnościami kontrolnymi wykazała, że:

a. w osiemnastu zakończonych sprawach objętych kontrolą nie stwierdzono udokumentowania przeprowadzonych czynności sprawdzających dokumentem-adnotacją lub protokołem.

W aktach kontrolowanych spraw stwierdzono sporządzany na okoliczność zakończonych czynności sprawdzających dokument zatytułowany analiza lub jego brak. Przedmiotowa analiza w treści zawierała opis złożonych dokumentów/deklaracji/zeznań, informacji i danych zawartych w dostępnych systemach informatycznych, podjęte i przeprowadzone działania, w tym dotyczące ustalenia stanu faktycznego, informacje ze złożonych przez podatnika wyjaśnień oraz dokonane wyliczenia uszczupień podatkowych, czy błędów podatkowych np. zmniejszenie straty. Końcowo, każda przedmiotowa analiza podpisana została przez osobę przeprowadzającą czynności sprawdzające oraz dodatkowo zawierała dyspozycje przełożonego oraz ostateczną decyzję, co do zakończenia sprawy Naczelnika Urzędu lub Z-cy Naczelnika Urzędu nadzorującego realizację zadań w przedmiotowym zakresie. W kontekście powyższego, kierując się zapisami w Wytycznych do czynności sprawdzających (DNK MF, wrzesień 2021 r.) z każdej czynności powinna być sporządzona adnotacja lub protokół z uwzględnieniem zapisów art. 172 § 1 i art. 177 § 1 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy sporządza protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a czynności organu 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. Jednak można wskazać następujące podstawowe cechy adnotacji służbowej:

- powinna być porządzona w formie pisemnej,
- powinna być podpisana przez pracownika organu administracji, który ją sporządził,



– powinna zawierać ustalenia bieżące, istotne dla danej sprawy.

Znaczenie adnotacji, ogranicza się do stwierdzenia określonej czynności istotnej dla danej sprawy. W wytypowanej próbie kontrolnej nie stwierdzono przeprowadzenia czynności sprawdzających z udziałem podatnika w siedzibie Urzędu i udokumentowania tego faktu protokołem. Ponadto, jak wskazał Naczelnik Urzędu w złożonych wyjaśnieniach poza wspomnianą analizą, która ma formę adnotacji innych odrębnych dokumentów nie sporządzano. Odnosząc się do spraw objętych próbą kontrolną i zawartych w nich analiz dokumentujących zakończone czynności sprawdzające, bezsprzecznie analizy te zawierały wszystkie elementy adnotacji służbowych wskazane wcześniej. Wobec powyższego złożone wyjaśnienia Naczelnika Urzędu w tej kwestii zostały przyjęte, jednak z koniecznością powołania w przyszłości w sporządzanych adnotacjach podstawy prawnej prowadzenia czynności i zarejestrowania odpowiednio w dostępnych systemach informatycznych (ZISAR PLUS, SZD). Niemniej, w analizowanych aktach pięciu spraw ((...), (...), (...), (...), (...)) nie stwierdzono żadnej adnotacji/protokołu dokumentującego przeprowadzone czynności sprawdzające. Wśród badanych spraw w systemie ZISAR PLUS w zakładce Załączniki załączano skany sporządzanych analiz-sześciu spraw ((...), (...), (...), (...), (...), (...)). Jednocześnie, dokonując weryfikacji zapisów w systemie ZISAR PLUS stwierdzono, że w Kartach Czynności Sprawdzających w zakładce Wynik Czynności nie odnotowywano dat sporządzania adnotacji służbowych, gdyż jak wyjaśnił kontrolowany Urząd jest to pole nieobowiązkowe. Niemniej, w ocenie kontrolującej odnotowanie powyższej informacji w systemie pozwoliłoby na uzyskanie kompleksowej informacji w sprawie.

b. w dwóch kontrolowanych sprawach ((...), (...)) stwierdzono brak sporządzania notatek służbowych na okoliczność dokonania wezwań telefonicznych/maili. Jak ustalono, w badanych sprawach nie stwierdzono faktu udokumentowania nawiązania kontaktu telefonicznego bądź mailowego w postaci adnotacji służbowej podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności w myśl art. 177 § 1 Ordynacji podatkowej.

Ponadto w wyniku dokonanej analizy przedłożonych akt kontrolowanych spraw stwierdzono wydruki z przesyłanej, otrzymywanej korespondencji mailowej dotyczącej wezwań telefonicznych, czy nawiązywanych kontaktów telefonicznych, mailowych z podatnikami np. dotyczących konieczności uzupełnienia informacji telefonicznej o przesłanie wskazanych dokumentów, czy ogólnie informacji. Jak ustalono, w czterech sprawach (...), (...), (...), (...), zdarzały się przypadki sporządzenia adnotacji, w których stwierdzono, że treść sporządzonych adnotacji na okoliczność wezwania telefonicznego podatnika/osoby reprezentującej nie wykazywała, czy zgodnie z art. 159 § 1 pkt 1-6 w zw. z art. 160 § 1 Ordynacji podatkowej oraz w nawiązaniu do pkt III.1. Standardów dotyczących wyjaśnień i wezwań (Warszawa, maj 2017r.) – wezwanie zawierało wszelkie wymagane elementy (w szczególności nie wynika, czy wskazano termin do którego żądanie powinno zostać spełnione oraz czy dokonano stosownych pouczeń). Również w systemie ZISAR PLUS stwierdzono brak zaznaczenia w przebiegu czynności w zakładce Zdarzenia „Telefon” informacji o nawiązaniu połączenia, w sytuacji gdy rozmowa została przeprowadzona. W złożonych wyjaśnieniach organ uzasadniał powyższy brak dokumentowania przedmiotowych czynności ograniczonymi możliwościami kadrowymi i czasowymi, które sprawiły, że nie były sporządzane notatki służbowe z większości rozmów. Jednocześnie wskazano, że w 2022 r. trwał intensywny okres

nadrabiania zaległości wynikających z pandemii. Ponadto realizowano wiele spraw bieżących i akcji ogólnokrajowych, co sprawiło, że nie dokumentowano wszystkich przeprowadzonych rozmów telefonicznych notatką służbową. Również zwrócono uwagę na fakt, że w okresie zagrożenia epidemicznego kontakt telefoniczny był często jedyną formą rozmowy z podatnikiem i zarejestrowanie każdej notatki byłoby fizycznie niemożliwe. Argumentowano, że w sprawach poddanych kontroli, fakt przeprowadzenia rozmów telefonicznych nie odnotowano w systemie ZISAR PLUS w zakładce Zdarzenia „Telefon” przez przeoczenie.

W tym miejscu należy wyjaśnić, że podstawę prawną wezwania przez telefon bądź przy użyciu innych środków łączności (np. maila) stanowi art. 160 § 1 Ordynacji podatkowej. Niniejsza forma wezwania może być stosowana w celu uzyskania od podatnika wyjaśnień na piśmie lub złożenia przez niego żądanych dokumentów. Jednak, zastosowanie wezwania telefonicznego (mailowego) nie zwalnia organu podatkowego od zachowania wymogów, które powinno zawierać każde wezwanie, z wyjątkiem podpisu pracownika organu podatkowego (tj. wymogów określonych w art. 159 § 1 pkt 1-6 Ordynacji podatkowej). Ponadto mając na uwadze treść przepisów art. 177 § 1 Ordynacji podatkowej niezbędne jest sporządzenie adnotacji na okoliczność udokumentowania dokonanego wezwania przez telefon (maila). Jak już wcześniej wskazano adnotacja służbowa jest krótką notatką służbową zawierającą ustalenia bieżące, istotne dla sprawy, podpisaną przez osobę dokonującą tych czynności. W przypadku kontaktu telefonicznego, w adnotacji tej należy przywołać treść przekazanego przez telefon wezwania wraz z wyznaczonym czasem oczekiwania na wykonanie przez podatnika żądanej czynności. Należy podkreślić, że po bezskutecznym upływie terminu wyznaczonego na dokonanie czynności należy skierować do podatnika wezwanie na piśmie.

Również uzyskiwanie wyjaśnień drogą telefoniczną, bądź przy użyciu innych środków łączności (np. maila) wymaga udokumentowania sporządzeniem adnotacji na okoliczność dokonanych ustaleń z podatnikiem. W kontekście powyższego, należy wyjaśnić, że istotą wspólną czynności kontrolnych jest szczegółowe zbadanie stanu faktycznego i porównanie go z obowiązującą normą, co pozwala na ustalenie odchylenia. Tak więc, argumentowanie braku realizacji wskazanych czynności ograniczeniami kadrowymi i czasowymi owszem znajduje zrozumienie, jednak nie może stanowić akceptacji stwierdzonych odchylenia od stanu pożądanego.

c. w trzech sprawach objętych próbą kontrolną stwierdzono przypadki podejmowania czynności służbowych z osobami nie mającymi umocowania do reprezentowania interesów podatników. W jednej ze spraw (...) księgowa zatrudniona przez Spółkę dokonała przesłania kopii dokumentów księgowych ale równocześnie w treści maila z 30 maja 2022 r. złożyła wyjaśnienia do sprawy. Natomiast w drugiej sprawie (...) pracownik biura rachunkowego w wiadomości mailowej z 2 września 2022 r. przesłał pismo z 10 sierpnia 2022 r. dot. obowiązku wpłat zaliczek na podatek dochodowy podpisane przez pracownika biura rachunkowego bez umocowania prawnego w imieniu podatnika. W kolejnej trzeciej sprawie (...) wniosek o przeksięgowanie nadpłaty podatku VAT z 23 listopada 2022 r. został podpisany przez księgową bez umocowania do powyższej czynności przez stronę. W sprawach (...), (...), jak wyjaśniono dokonano czynności technicznych związanych z przesłaniem do organu pisma informującego o złożonej korekcie PIT-39 za 2019 r. podatnika, czy też przesłania wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatnika. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w pierwszym przypadku księgowa zatrudniona przez spółkę nie podpisywała żadnych

dokumentów, wykonała jedynie czynność techniczną w postaci przesłania oczekiwanych dokumentów bez podpisywania, natomiast w drugim przypadku stwierdzono, że nie wezwano do przedłożenia pełnomocnictwa i dlatego nie znalazło się w aktach sprawy. W tym miejscu należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 138a § 1 Ordynacji podatkowej, strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Jak wynika z treści ww. przepisu, pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Weryfikacja ze strony organu w zakresie umocowania danej osoby do działania w imieniu podatnika została dokumentowana przez organ wydrukami z systemu SSP (Scentralizowanego Systemu Poboru Podatków) zawierającymi informację o ustanowieniu pełnomocnika ogólnego z CRPO (Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych), bądź zgodnie ze złożonymi wyjaśnieniami dokonywano adnotacji o weryfikacji pełnomocnictwa w systemie. Należy podkreślić, że w każdym przypadku nawiązania kontaktu telefonicznego (mailowego) z osobą reprezentującą interesy podatnika (np. księgowym firmy, 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. Stwierdzona na podstawie akt kontrolowanych spraw częsta forma nawiązywania kontaktu telefonicznego (mailowego) z osobami reprezentującymi podatnika np. księgowymi, pracownikami księgowości, celem uzyskania wyjaśnień bądź złożenia przez podatnika dokumentów wymaga posiadania przez te osoby stosowanych upoważnień. Udzielenie pełnomocnictwa oraz jego zakres i treść, są uzależnione tylko od woli mocodawcy. Oznacza to, że wyłącznie od decyzji podatnika zależy, czy w kontaktach z organami podatkowymi będzie działał sam, czy przez pełnomocnika i w zależności od swoich oczekiwań skorzysta z odpowiedniego rozwiązania. Należy mieć na uwadze fakt, że czynności sprawdzające to rodzaj procedury podatkowej a konsekwencją jej przeprowadzenia może być wszczęcie kontroli podatkowej, czy postępowania podatkowego. W przypadku nawiązania kontaktu z osobą reprezentującą stronę, należy zawsze pamiętać o konieczności sprawdzenia, czy osoba ta legitymizuje się odpowiednim pełnomocnictwem do działania w imieniu podatnika. Zatem złożone wyjaśnienia w sprawie (...) o dokonaniu tylko czynności technicznych przez księgową firmy nie są precyzyjne, gdyż w mailu złożono dodatkowo wyjaśnienia dotyczące otrzymanej subwencji finansowej przez spółkę i jej wpływu na wynik finansowy za 2021 r. Zatem złożone wyjaśnienia w tej sprawie nie zasługują na uwzględnienie. W kontekście powyższego w trzech sprawach organ nie dochował należytej staranności w zakresie sprawdzenia legitymizacji osób reprezentujących podatników. Powyższe zostało potwierdzone w złożonych wyjaśnieniach przez Naczelnika Urzędu.

d. w pięciu kontrolowanych sprawach objętych próbą kontrolną analiza w zakresie terminowości przeprowadzenia czynności sprawdzających wykazała następujące nieprawidłowości:

– w sprawie (...) odnotowany w systemie ZISAR PLUS czas między datą rozpoczęcia (27 kwietnia 2021 r.) a datą zakończenia (11 lutego 2022 r.) czynności sprawdzających wyniósł 9 miesięcy i 14 dni. Według przedłożonych akt w sprawie ustalono –wezwanie w sprawie złożenia wyjaśnień z 27 kwietnia 2021 r., data złożenia korekty 7 maja 2021 r., data sporządzonej analizy 3 lutego 2022 r. data akceptacji Zastępcy Naczelnika US 11 lutego 2022r.;

- w sprawie (...) odnotowany w systemie ZISAR PLUS czas między datą rozpoczęcia (20 maja 2022 r.) a datą zakończenia (14 listopada 2022 r.) czynności sprawdzających wyniósł 5 miesięcy i 25 dni. Według przedłożonych akt w sprawie ustalono – wezwanie do złożenia JPK\_V7M z 20 maja 2022 r., data sporządzenia wniosku o wykreślenie podatnika z rejestru czynnych podatników VAT (pomimo wielokrotnych wezwań do złożenia brakujących plików JPK-V7M nie udzielali żadnych odpowiedzi, nie zgłaszali się na wezwania organu) i przekazanie do komórki SKI – 11 sierpnia 2022 r., akceptacja sporządzonej odpowiedzi (uzupełnienia raportu R.0) przez kierownika i Z-cę Naczelnika 14 listopada 2022 r.-udokumentowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających nastąpiło po przekazaniu wniosku o wykreślenie podatnika;
- w sprawie (...) odnotowany w systemie ZISAR PLUS czas między datą rozpoczęcia (28 marca 2022 r.) a datą zakończenia (9 września 2022 r.) czynności sprawdzających wyniósł 5 miesięcy i 12 dni. Według przedłożonych akt w sprawie ustalono – wezwanie telefoniczne 28 marca 2022 r., ponowne wezwanie 9 września 2022 r., data złożenia korekty PIT-28 – 9 września 2022 r.;
- w sprawie (...) stwierdzono znaczną rozpiętość czasową pomiędzy poszczególnymi wezwaniami kierowanymi do podmiotu do złożenia korekty JPK-V7M (części ewidencyjnej i deklaracyjnej) za 4/2022 – w aktach sprawy stwierdzono wezwania: z 26 września 2022 r. (brak zwrotki ZPO), 30 listopada 2022 r. (nie doręczono, powtórnie awizowano), 6 lutego 2023 r. (doręczono stronie), 10 maja 2023 r. (doręczono pełnoletniemu domownikowi) – od ponad 2 miesięcy do ponad 3 miesięcy – czynności trwają ponad 7 miesięcy, sprawa w toku;
- w sprawie (...) stwierdzono znaczną rozpiętość czasową pomiędzy poszczególnymi wezwaniami kierowanymi do podmiotu z prośbą o weryfikację danych zawartych w JPK-V7M za 12/2021 i ewentualnego złożenia korekty w przypadku wystąpienia błędów oraz złożenia kopii faktur VAT – w aktach sprawy stwierdzono powiadomienie z 19 września 2022 r. (bez ZPO), wezwanie z 9 listopada 2022 r. (brak doręczenia), wezwanie 7 lutego 2023 r. (doręczono pełnoletniemu domownikowi) – od około 2 miesięcy (1 m-c i 20 dni) do około 3 miesięcy (2 miesiące i 29 dni) – czynności trwają ponad 4 miesiące, sprawa w toku.

W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu odnośnie sprawy (...) wskazał, że długi okres czasu od wystosowania wezwania do złożenia wyjaśnień i zakończenia czynności sprawdzających analizą, spowodowany był koniecznością realizacji wielu spraw terminowych (m.in. obsłużenia wniosków o stwierdzenie nadpłaty) oraz innych pilnych bieżących zadań. W sprawie (...) wyjaśniono, że data zakończenia czynności sprawdzających z 14 listopada 2022r. wynika z faktu podpisania przez Zastępcę Naczelnika Urzędu raportu R.0 brak JPK za 04/2022r. Natomiast data wszczęcia czynności sprawdzających w sprawie została błędnie odnotowana w systemie ZISAR PLUS 20 maja 2022 r. – według wyjaśnień wynika z błędu operatora. W kolejnej sprawie (...) duża rozpiętość czasowa między datą wszczęcia a zakończenia czynności sprawdzających wynikała z realizacji wielu zadań i czynności sprawdzających.

W następnych analizowanych sprawach (...), (...), wyjaśniono, że rozpiętość czasowa pomiędzy poszczególnymi pismami wystosowanymi w sprawach wynikała z konieczności realizacji również wielu innych terminowych zadań, czynności sprawdzających na stanowisku pracy. Jak wskazano, w przywołanych sprawach organ zgodził się ze stanowiskiem kontrolującej, o konieczności podjęcia innych bardziej skutecznych działań w sprawach, (np. kontroli

podatkowej z uwagi na brak wykazania wskazanej sprzedaży). Argumentowano, że takie działanie nie jest często możliwe w krótkim terminie z uwagi na znaczne ograniczenie liczby kontrolerów w Urzędzie (obecnie 3 osoby).

W przedmiotowej kwestii należy wyjaśnić, że przepisy Działu V ustawy Ordynacja podatkowa dotyczące czynności sprawdzających nie regulują wprost zagadnienia związanego z czasem prowadzenia czynności sprawdzających przez organ podatkowy (nie określają ram czasowych), to na mocy art. 280 wskazanej ustawy w sprawach nieuregulowanych stosuje się odpowiednio m.in. przepisy Działu IV, Rozdziału 1 zatytułowanego „Zasady ogólne”. Wobec powyższego, prowadzenie czynności sprawdzających w zdiagnozowanych sprawach od ponad 4 miesięcy do ponad 7 miesięcy i dalej w realizacji jest uchybieniem zasady szybkości postępowania określonej w art. 125 w związku z art. 280 Ordynacji podatkowej. Zasada ta nakazuje organom podatkowym działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Zatem złożone w tym zakresie wyjaśnienia o konieczności realizacji wielu terminowych spraw, realizacji pilnych bieżących zadań, nie zasługują na uwzględnienie. Według złożonych wyjaśnień czynności sprawdzające w kontrolowanym okresie były rejestrowane w różnych terminach i przez wiele komórek organizacyjnych. Z uwagi na ich dużą liczbę, nie było przyjętej jednej zasady ich ewidencjonowania. Niektóre sprawy były ewidencjonowane w systemie ZISAR PLUS już w momencie ich otrzymania, a inne dopiero po akceptacji analizy z ich przeprowadzenia przez przełożonych. W tym miejscu należy przywołać pismo Departamentu Nadzoru nad Kontrolami MF nr DNK12.8622.129.2020 z 22 grudnia 2022 r. w którym wskazano, że data przeprowadzenia czynności sprawdzających powinna być determinowana wybranym sposobem ich zakończenia np. złożenie korekty deklaracji, przekazanie sprawy do kontroli podatkowej. Zgodnie z wyrokiem sądowym WSA sygn. I SA/Wr 1196/18 czynności te kończą się z chwilą formalnego zaakceptowania rozliczenia podatnika. Zatem 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 zasługuje na uwzględnienie.

e. w jednej sprawie (...) stwierdzono, że pracownicy komórki wierzycielskiej w kontrolowanym okresie podejmowali czynności informacyjne w postaci wysyłania smsów do zobowiązanego, mające go skłonić do dobrowolnego wykonywania obowiązku-zapłaty zaległości bez zastosowania środków przymusu w postępowaniu egzekucyjnym.

Jak wynika z akt przedmiotowej sprawy, w organie prowadzony jest monitoring stanu zaległości podatkowych, w tym kontroli terminowości zapłaty należności podatkowych. Wśród zgromadzonej dokumentacji raport zestawienia przypisów i odpisów z 29 czerwca 2022 r., raport karty kontowej analizowanego podmiotu, raport skuteczności „miękkiej egzekucji” z 7 lipca 2022 r. dostępny w systemie Poltax2BPlus. W kontrolowanej sprawie pracownik organu podatkowego wysyłał do zdiagnozowanego w sporządzonym wykazie dłużnika sms informując o tym, że istnieje wskazana zaległość podatkowa. Na wydruku z systemu Poltax2BPlus Czynności miękkiej egzekucji dokonano zapisu - termin płatności: 25 czerwca 2022r., miękka egzekucja od 29 czerwca 2022 r. do 4 lipca 2022 r., wpłata : 30 czerwca 2022r.

W tym miejscu należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 6 § 1b ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed podjęciem czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych wierzyciel może podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku. Formy działań informacyjnych, przypadki w których mogą być podejmowane oraz sposób ich ewidencjonowania zostały uregulowane w rozporządzeniu w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych. W odniesieniu do powyższego należy wskazać, że w poradniku pt.: „Miękka egzekucja” z marca 2023 r. opracowanym przez MF (przekazanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu pismem nr 3001-IEZ.033.59.2023 z 21 marca 2023 r.) miękka egzekucja to działania informacyjne, które prowadzi wierzyciel po to, aby dłużnik dobrowolnie zapłacił swoją zaległość bez zastosowania środków przymusu w postępowaniu egzekucyjnym. Jak wskazano, podjęte działania w formie ustnej lub pisemnej powinny być każdorazowo udokumentowane w formie adnotacji w systemie teleinformatycznym - Poltax2BPlus (podatki, które stanowią dochód Budżetu Państwa) lub w SSP (podatki, które stanowią dochód samorządu terytorialnego). Zgodnie z § 2 rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych, wierzyciel może podejmować działania informacyjne w przypadku, gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest dłuższy niż 6 miesięcy, a tytuł wykonawczy nie został wystawiony. Naczelnik Urzędu w złożonych wyjaśnieniach w tym zakresie wskazał, że podejmowane działania informacyjne w postaci sms, tel. spełniały znamiona definicji czynności sprawdzających z art. 272 Ordynacji podatkowej. Jak dalej wskazano, każda wysyłka była poprzedzona czynnościami sprawdzającymi uproszczonymi bez udziału podatnika.

Zauważyć należy, że cel dokonywania czynności sprawdzających określony został przez ustawodawcę w art. 272 Ordynacji podatkowej. Czynności sprawdzających dokonuje się głównie, w celu sprawdzenia terminowości składania deklaracji oraz wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów, a także stwierdzenia formalnej poprawności deklaracji oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Istotną rolą czynności sprawdzających jest więc bieżąca, wstępna kontrola prawidłowości deklarowanych przez podatnika zobowiązań podatkowych, mająca jak najszybciej zapobiec powstaniu ewentualnych zaległości podatkowych, co do których podejmuje się działania informacyjne w ramach miękkiej egzekucji. Zatem, podejmowane czynności w ramach miękkiej egzekucji przez pracowników komórek wierzycielskich w zakresie uregulowania zaległości nie spełniają przesłanek definicji czynności sprawdzających. Wobec powyższego wyjaśnienia Naczelnika Urzędu w przedmiotowym zakresie nie zostały uwzględnione, gdyż podejmowane czynności w ramach miękkiej egzekucji nie spełniają przesłanek definicji czynności sprawdzających określonych ustawą Ordynacja podatkowa.

f. w trzech sprawach (...), (...), (...), wyłonionej próby kontrolnej stwierdzono nieprawidłowość polegającą na kierowaniu wezwań (13 maja 2022 r., 27 kwietnia 2022 r., 20 maja 2022 r.) w trybie art. 155 Ordynacji podatkowej do osób prawnych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. W tym miejscu należy wyjaśnić, że jednym z elementów prawidłowego wezwania jest jego skierowanie do właściwego podmiotu zobowiązanego do wykonania określonej czynności. W sytuacji skierowania wezwania do spółki należy odwołać się do art.

155 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ podatkowy może wezwać stronę lub inną osobę (także świadka) do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie sądów został wyrażony zgodny i jednoznaczny pogląd, że wezwanie, o którym mowa w art. 155 Ordynacji podatkowej może być skierowane wyłącznie do osób fizycznych, nigdy zaś do osób prawnych, bądź jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Nie ma przy tym znaczenia, czy przedmiotem wezwania jest obowiązek osobistego stawienia się (skoro osobiście stawić się może tylko osoba fizyczna), czy też dokonanie innej czynności, np. złożenie wyjaśnień na piśmie lub przedłożenie dokumentów. Powyższy wniosek potwierdza treść art. 159 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. W przypadku osób prawnych, lub jednostek niemających osobowości prawnej wezwanie może być kierowane do osób reprezentujących te podmioty. Stanowisko to podzielił w wyroku (sygn. akt II FSK 1250/13) Naczelny Sąd Administracyjny, oraz WSA w wyroku (sygn. akt I SA/Po 45/21) wskazując, że nie można wezwać do złożenia wyjaśnień strony nie będącej osobą fizyczną, gdyż zgodnie 159 § 1 pkt 2 O.p. - w wezwaniu należy wskazać imię i nazwisko osoby wzywanej. W przyjętych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu poinformował, że po otrzymaniu w dniu 1 września 2022 r. pisma Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 3001-ICK1.4022.205.2022.1 z 1 września 2022 r. w zakresie zaleceń stosowania instytucji kar porządkowych zmieniał praktykę w tym zakresie i wezwania są już kierowane do osób reprezentujących osoby prawne. Dodatkowo wskazał, że przedmiotowe wezwania były wysłane, przed otrzymaniem zaleceń w tym zakresie. Zatem należy stwierdzić, że skuteczne wezwania, o jakich mowa w art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej, mogą być skierowane tylko do osoby fizycznej uprawnionej do reprezentowania spółki. Natomiast nie mogły, jak to miało miejsce w kontrolowanych sprawach, być kierowane do samej spółki. Zgodnie z art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej tylko prawidłowe wezwanie przez organ podatkowy może spowodować ukaranie karą porządkową. Wysłanie wezwań do spółki, a nie do osoby ją reprezentującej, narusza przepisy procesowe, tj. art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej.

g. w dwóch kontrolowanych sprawach (...), (...), stwierdzono nieprawidłowość polegającą na błędnym pouczeniu o możliwości nałożenia kary porządkowej w trybie art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej w przypadku wezwania podatnika na żądanie organu podatkowego w ramach czynności sprawdzających do złożenia samej korekty zeznania/JPK-V7M (części ewidencyjnej i deklaracyjnej JPK-V7M). W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu zgodził się ze wskazanym zarzutem błędnego pouczenia o możliwości nałożenia kary porządkowej w wystosowanych wezwaniach (23 września 2022r., 26 września 2022 r., 30 listopada 2022 r., 6 lutego 2023 r. 10 maja 2023 r.). Zakres podmiotowy przepisu art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej 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. Należy zatem wskazać, że kary porządkowej nie można zastosować do samego niezłożenia przez podatnika 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 Ordynacji podatkowej może skutkować uchynieniem rozstrzygnięć wydanych w tym zakresie przez organy podatkowe pierwszej instancji;

h. w sprawie zarejestrowanej w systemie ZISAR PLUS nr (...) w adnotacjach służbowych sporządzonych na okoliczność dokonania wezwania telefonicznego podatnika, jako skutki prawne niezastosowania się do wezwania z 28 marca 2022 r. i z 9 września 2022 r. powołano błędnie w pouczeniu o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania art. 88 § 1 i § 2 kks – dotyczy przypadku czynów zabronionych polegających na naruszeniu unormowań proceduralnych odprawy czasowej. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu przyznał, że przywołano błędną podstawę prawną pouczenia podatnika.;

i. w czterech sprawach (...), (...), (...), (...), w systemie POLTAX PLUS błędnie zarejestrowano złożone wnioski o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 Ordynacji podatkowej pod kodem formularza NAD-ZZ. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu przyznał, że błędem operatora była rejestracja wniosku pod ww. kodem formularza. Wnioski o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 Ordynacji podatkowej powinny zostać zarejestrowane formularzem NAD-ZN. Natomiast w sprawie (...) wyjaśniono, że pierwsze wersje wniosków o stwierdzenie nadpłaty zostały zarejestrowane w systemie PoltaxPlus, natomiast kolejne nie zostały zaewidencjonowane w systemie informatycznym przez niedopatrzenie.;

j. w zakresie przeprowadzonej analizy poszczególnych spraw objętych kontrolą na podstawie dokonanych wpisów w systemie ZISAR PLUS stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

– w Karcie Czynności Sprawdzających (...) błędnie wskazano kwotę uszczuplenia (WUSZ) w wysokości 145 133,00 zł. W kontrolowanej sprawie przeprowadzono czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji wykazanej straty podatkowej przez spółkę z o.o. w zeznaniu CIT-8 za 2019 r. Na okoliczność zakończenia czynności sprawdzających spółka złożyła 28 kwietnia 2020 r. korektę zeznania CIT-8 zmniejszając stratę podatkową z kwoty 796747,30 zł na kwotę 32891,58 zł-korekta przychodów i kosztów podatkowych związana z badaniem sprawozdania finansowego za rok 2019. W przedmiotowej sprawie należy zauważyć, że nadal pozostaje aktualne pismo Departamentu Poboru Podatków MF nr DPP4.8622.207.2019 z 24 stycznia 2020 r. w którym wskazano, że w aplikacji e-ORUS w module „Ewidencja Czynności Sprawdzających MF AP (CZSP) 34”-Obsługa czynności sprawdzającej w części dotyczącej definicji użytych pojęć wskazano, iż za kwotę uszczuplenia nie uważa się: odsetek od zaległości podatkowych, sankcji określonych w ustawach podatkowych, zmniejszenie/zwiększenie zadeklarowanej straty oraz zadeklarowanych, a nie uiszczonych kwot podatków i zaliczek (np. w związku z uproszczoną formą zaliczek). Zatem wskazanie jako kwoty uszczuplenia WUSZ zmniejszonej kwoty zadeklarowanej straty podatkowej (zmniejszenie straty w wysokości 763 855,72 x stawka podatku 19% = 145 133, 00 zł) jest błędem. Kwota WUSZ w tym przypadku wynosi 0,00 zł. Jednocześnie należy wspomnieć, że w Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA z grudnia 2011 r., również definiowano uszczuplenie dotyczące kontroli i czynności sprawdzających wskazując, że nie stanowi uszczuplenia zmniejszenie/zwiększenie wielkości zadeklarowanej straty nieskutkującej dodatkowym przypisem/odpisem za okres rozliczeniowy objęty kontrolą. Należy podkreślić, że wykazanie błędnych danych rzutuje na rzetelność danych sprawozdawczych, bowiem system ZISAR PLUS jest aktualnie jedynym źródłem pełnych informacji o przeprowadzonych czynnościach sprawdzających. 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 ocenę organu podatkowego;

– we wszystkich dwudziestu jeden zakończonych sprawach objętych czynnościami kontrolnymi w systemie ZISAR PLUS, nie stwierdzono określenia ryzyka w Kartach Czynności Sprawdzających. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu wskazał, że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu pismem nr 3001-ICK1.041.4.2023.24 z 29 maja 2023 r. poinformował, że Ministerstwo Finansów Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyraziło zgodę na zwolnienie z obowiązku uzupełniania zakończonych kart czynności (KCS) o zaległe ryzyka. W związku z powyższym, nie uzupełniono rekordów w przedmiotowym zakresie. Mając powyższe na uwadze przyjęto w tym zakresie wyjaśnienia organu i uwzględniono fakt braku uzupełnienia zakończonych Kart Czynności Sprawdzających o zaległe ryzyka. Niemniej w odniesieniu do powyższego należy zauważyć, że zapisy dotyczące ewidencjonowania czynności sprawdzających powinny być dokonywane na bieżąco, gdyż jak powyżej wskazano zapisy w systemie ZISAR PLUS odzwierciedlają działania podejmowane przez organ podlegające monitorowaniu. Równocześnie należy wskazać, że w ramach prowadzonego nadzoru w trakcie kontrolowanego okresu tj. 2022 r. wśród zidentyfikowanych nieprawidłowości w rejestrowaniu czynności sprawdzających wskazano brak określenia ryzyka w Karcie Czynności Sprawdzających (pismo DNK12.8622.59.2022 z 27 maja 2022 r.). Zatem informacja o konieczności rejestrowania ryzyka do wszystkich czynności sprawdzających powinna być wprowadzana na bieżąco o czym przypomniano dodatkowo w piśmie Dyrektora IAS nr 3001-ICK2.4022.18.2023.8 z 28 czerwca 2023 r.;

– w siedmiu sprawach (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), zarejestrowanych w systemie ZISAR PLUS stwierdzono braki w odnotowywaniu w zakładce Przebieg Czynności zdarzeń, pism informujących o przebiegu czynności lub ich odnotowywanie w polu uwagi do czynności. O powyższych nieprawidłowościach w zakresie braku odnotowywania w Kartach Czynności Sprawdzających jakichkolwiek zdarzeń, pism, uwag, informujących o przebiegu czynności i ich efektach w systemie ZISAR PLUS wskazano w piśmie Dyrektora IAS w Poznaniu w ramach nadzoru nr 3001-ICK1.041.4.2023.12 z 25 kwietnia 2023 r. W złożonych na tę okoliczność wyjaśnieniach wskazano, że brak odnotowania dokumentów w systemie ZISAR PLUS i wypełnienie jedynie pola uwagi było błędem operatora, który wynikał z dużego obciążenia pracowników zadaniami i obowiązkami ewidencyjnymi w systemach. Jak poinformowano w złożonych wyjaśnieniach w sprawie (...) nie odnotowano jednego pisma (wezwania do złożenia JPK-V7M), a w sprawie (...) w uwagach do czynności odnotowano analiza postanowień Sądu (...) w Karcie Czynności Sprawdzających. Jednocześnie dodano, że od 1 sierpnia 2023 r. Ministerstwo Finansów odstąpiło od konieczności rejestracji czynności sprawdzających w ZISAR w obszarze identyfikacji i rejestracji podatkowej z uwagi na zbyt duże obciążenie pracowników tych komórek - pismo Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-IOR.4001.132.2023 z 31 lipca 2023 r. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu informował o znaczącym obciążeniu pracą pracowników tłumacząc fakt braku lub nieprawidłowych wpisów w systemie. Również wyjaśniono, że w jednym przypadku brak odnotowania zdarzeń, pism informujących o przebiegu czynności wynikał z przekazania materiałów do dalszego wykorzystania, celem wykreślenia podatnika z rejestru czynnych podatników VAT. W kontekście powyższego należy wyjaśnić, że istotą wspólną czynności kontrolnych jest szczegółowe zbadanie stanu

faktycznego i porównanie go z obowiązującą normą, co pozwala na ustalenie odchyień. Tak więc, argumentowanie braku lub nieprawidłowych wpisów do systemu ZISAR PLUS znacznym obciążeniem pracowników zadaniami i obowiązkami ewidencyjnymi w systemach, bezsprzecznie ma wpływ na realizację i terminowość wykonywanych zadań. Nie może to jednak stanowić akceptacji stwierdzonych odchyień od stanu pożądanego;

– w jednej sprawie zarejestrowanej w systemie ZISAR PLUS w Karcie Czynności Sprawdzających (...) poddano wątpliwość, czy przeprowadzone działania w ramach ogólnopolskiej akcji „Cash online” spełniają przesłanki uznania przeprowadzonych działań za czynności sprawdzające określone w art. 272 Ordynacji podatkowej, czy też kwalifikują się do czynności analitycznych. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu po ponownym przeanalizowaniu wpisów w systemie ZISAR PLUS oraz przedmiotowej sprawy wyjaśnił, że podjęte działania w ramach akcji ogólnopolskiej „Cash online” w stosunku do wskazanego podmiotu, nie spełniają przesłanek wynikających z art. 272 Ordynacji podatkowej. Podjęte przez Urząd działania kwalifikują się do czynności analitycznych, gdyż na podstawie danych dostępnych w systemach informatycznych ograniczyły się do ustalenia, że wskazany podatnik prowadzi działalność gospodarczą jako trener personalny, nie uzyskuje przychodów z tyt. wstępu na obiekt służący poprawie kondycji fizycznej. Nie miał obowiązku posiadania kasy fiskalnej z uwagi na zbyt niskie obroty. Przedmiotowe czynności analityczne nie zostały odnotowane w systemie ZISAR PLUS, jako analiza podmiotowa. Końcowo Naczelnik Urzędu przyznał, że przeprowadzone działania zostały omyłkowo odnotowane jako czynności sprawdzające w systemie informatycznym.

– w pięciu sprawach zarejestrowanych w systemie ZISAR PLUS pod nr (...), (...), (...), (...), (...), stwierdzono zarejestrowanie w module Czynności Sprawdzających w systemie ZISAR PLUS rezultatów przeprowadzonych czynności w ramach weryfikacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty.

We wszystkich kontrolowanych sprawach, nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT, DSF-1) oraz zwrotu w podatku VAT dokonano zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę, a złożona korekta deklaracji/zeznania, której prawidłowość oraz złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie budziło wątpliwości, wywołała skutki prawne, stosowanie do art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej.

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 wynikający z art. 75 Ordynacji podatkowej, 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.

Na okoliczność powyższego Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przeprowadzone czynności sprawdzające dotyczyły prawidłowości złożonej deklaracji. Zadanie to realizowane było

w komórce SKA, a wnioski o stwierdzenie nadpłaty nie były przekazywane celem wszczęcia postępowania, gdyż przy stwierdzeniu nieprawidłowości w zakresie korekty deklaracji, podatnicy składali stosowne korekty. Nie występowały sytuacje w zakresie konieczności określenia nadpłaty w innej wysokości w drodze decyzji.

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 Ordynacji podatkowej wraz z korektą zeznania (niekoniecznie w tej samej chwili), której prawidłowość wymaga zweryfikowania przez organ podatkowy, to wtedy powinno być prowadzone postępowanie wszczęte 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. W tym przypadku korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych, o czym należy poinformować podatnika w uzasadnieniu decyzji.

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 Ordynacji podatkowej). Ponadto, jak wynika z przepisów Ordynacji podatkowej 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 wynika z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa oraz ze stanowiska Ministerstwa Finansów zawartego 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. W ww. pismach Ministerstwa Finansów stwierdzono, że cyt. :

- „Dokonanie zwrotu nadpłaty wynikającej z korekty deklaracji, bez składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest możliwe w przypadku korygowania deklaracji (zeznania podatkowego) przed upływem ustawowego terminu do jej złożenia”. Takiego przypadku w kontrolowanych sprawach nie stwierdzono. „W pozostałych przypadkach wymagane jest złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej. Dotyczy to także korekty składanej w związku z czynnościami sprawdzającymi oraz korekty „pokontrolnej”, jeżeli generują one nadpłatę”.
- „Złożenie korekty deklaracji, z której wynika nadpłata, bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty, powoduje wątpliwości co do jej prawidłowości, przez co nie może stanowić podstawy do zwrotu nadpłaty lub zaliczenia jej na poczet zaległości podatkowych. Wyjaśnienie wątpliwości co do poprawności złożonej korekty deklaracji, odbywa się w ramach czynności sprawdzających w oparciu o art. 274a § 2 Ordynacji podatkowej. Powyższy przepis stanowi, że w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. W ramach

wezwania, o którym mowa w art. 274a § 2 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy, działając na podstawie art. 121 § 2 w zw. z art. 280 tej ustawy, powinien jednocześnie poinformować podatnika, że w celu stwierdzenia nadpłaty konieczne jest złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty”.

- „W przypadku braku wniosku o stwierdzenie nadpłaty, organ podatkowy może również dokonać weryfikacji prawidłowości skorygowania danych zawartych w deklaracji w ramach wszczętego z urzędu postępowania wymiarowego. Należy jednak zauważyć, że w odróżnieniu od zakresu „pełnego” postępowania wymiarowego, zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest ograniczony treścią wniosku podatnika i zakresem dokonanej korekty. W ramach tego postępowania organ podatkowy nie bada „składników” zobowiązania nieobjętych wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty”.

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

Odnosząc zatem przedmiotowe wyjaśnienia do dokumentów zgromadzonych w aktach kontrolowanych spraw, należy stwierdzić, że w czterech sprawach objętych próbą kontrolną, gdy prawidłowość skorygowanego zeznania/deklaracji budziła wątpliwości organu podatkowego (stwierdzono nieprawidłowości), wnioskodawca składał kolejną korektę rozliczenia, wycofywał wniosek o stwierdzenie nadpłaty a organ umarzał postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty wydając decyzję o umorzeniu postępowania. Należy zauważyć, że skutków prawnych nie wywołuje korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku, w przypadku gdy ten wniosek zostanie wycofany bądź organ podatkowy odmówi stwierdzenia nadpłaty w całości albo w części. Tak wynika z art. 81b § 2a Ordynacji podatkowej. Przepis ten dodatkowo stanowi, że decyzja wydana w ww. przypadkach musi zawierać informację o bezskuteczności korekty. W przedmiotowych decyzjach takowego zapisu nie stwierdzono.

Następnie wnioskodawca składał ponowny wniosek o stwierdzenie nadpłaty wraz z prawidłową korektą deklaracji/zeznania, w rezultacie czego zwrot nadpłaty następował bez wydawania decyzji, stosownie do art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej w trybie bezdecyzyjnym.

Tylko w jednej sprawie (...) nie odnotowano wycofania wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a organ dokonał umorzenia postępowania wydając decyzję umorzeniową 29 grudnia 2022 r. jak wskazał na podstawie złożonej kolejnej korekty deklaracji. Należy wskazać, że cofnięcie wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest równoznaczne z brakiem żądania uprawnionego podatnika do rozpoznania konkretnej sprawy podatkowej, co oznacza, że przedmiot postępowania, oznaczony we wniosku, przestaje istnieć. Zatem, dopiero z chwilą cofnięcia wniosku odpada jeden z koniecznych elementów sprawy podatkowej (przedmiot), co obliguje organ do umorzenia postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego złożenie kolejnej korekty deklaracji wymagało od organu określenia wysokości nadpłaty w wydanej decyzji podatkowej. Z uwagi na fakt, że wskazana nieprawidłowość nie obejmuje zagadnienia związanego z tematyką kontrolną, powyższe przekazuje się celem wykorzystania służbowego w ramach prowadzonego nadzoru.

Dodatkowo, pismem nr DOP8.8020.15.2021 z 3 lipca 2023 r. Ministerstwo Finansów przekazało (pismo Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-IEW3.4020.123.2023 z 6 lipca 2023 r.)

opracowany w PoltaxPlus nowy formularz NAD-WE (weryfikacja nadpłaty), którego wprowadzenie od 1 sierpnia 2023 r. ma ujednoczyć praktyki organów podatkowych w zakresie ewidencjonowania rezultatów czynności w ramach weryfikacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty oraz zobrazowanie rezultatów finansowych tych działań.

Jak wskazano w dokumencie Ministerstwa Finansów „Objaśnienia do formularza NAD-WE oraz poradnik dotyczący wypełniania formularza NAD-WE wraz z omówieniem zasad jego wiązania z innymi dokumentami w systemie PoltaxPlus” stanowiącym załącznik nr 1 do pisma MF DOP8.8020.15.2021 – cyt. „Czynności sprawdzające mogą być prowadzone tylko do momentu złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który wszczyna postępowanie podatkowe. Tak więc nie możemy tu mówić o weryfikacji nadpłaty w toku czynności sprawdzających. Weryfikacja taka odbywa się w toku prowadzonego postępowania podatkowego, dlatego też nie należy w tym celu wykorzystywać systemu ZISAR. Czynności sprawdzające prowadzone przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty powinny być zaewidencjonowane w systemie ZISAR z powodem zakończenia „PPP – przekazanie akt czynności sprawdzających do postępowań podatkowych”.

Jednocześnie należy podkreślić, że formularz NAD-WE wprowadzany jest wyłącznie w przypadkach, kiedy nie jest wydawana decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

W związku z powyższym zarejestrowanie w systemie ZISAR PLUS rezultatów przeprowadzonych w ramach postępowania podatkowego czynności dotyczących weryfikacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych w trybie art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej było nieprawidłowe.

– wśród spraw objętych próbą kontrolną zdiagnozowano zarejestrowane błędne tematy czynności sprawdzających niezgodne z przedmiotem czynności w następujących sprawach:

Nr karty czynności sprawdzającej w systemie ZISAR PLUS	Zarejestrowany temat w systemie ZISAR PLUS do sprawy	Temat właściwy do sprawy po analizie
(...)	AKCWPSDAKC WERYFIKACJA PRAWIDŁOWOŚCI SPORZĄDZENIA DEKLARACJI AKC	VATWZZVPT-WERYFIKACJA ZASADNOŚCI ZWROTU VAT PRZED TERMINEM
(...)	ALKWPSD WERYFIKACJA PRAWIDŁOWOŚCI SPORZĄDZENIA DEKLARACJI	PPEI-INNE
(...)	PITNIPZNPDP NALICZENIE I POBÓR ZALICZEK NA PODATEK DOCHODOWY PRZEZ PŁATNIKA	CITWWZBPD-WERYFIKACJA WYSOKOŚCI ZALICZEK NA PODATEK DOCHODOWY
(...)	PCCWWRRLPM WERYFIKACJA WARTOŚCI RYNKOWEJ RZECZY LUB PRAW MAJĄTKOWYCH	PCCWPNWDD-WYJAŚNIENIE PRZYCZYNNYCH NIEZŁOŻENIA WYMAGANYCH DOKUMENTÓW (BRAK DEKLARACJI)

W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu zgodził się z kontrolującą, co do określenia nieprawidłowych tematów czynności sprawdzających. Uznał, że powyższe wynika z błędu operatora wskazując prawidłowe tematy;

– weryfikacja zapisów w systemie ZISAR PLUS za 2022 r. wykazała, że kontrolowany organ podatkowy dokonywał rejestracji czynności sprawdzających dotyczących kontrolowanego okresu, po wskazanym jako zakończonym terminie okresu sprawozdawczego. Na podstawie

wygenerowanego 22 sierpnia 2023 r. raportu czynności sprawdzających z datą ich zakończenia pomiędzy 1-01-2022 a 31-12-2023, w których występuje zdarzenie po 27 stycznia 2023 r. tj. po „blokadzie” MF-9Ps za 2022 r. (pismo Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-ICK1.0321.1.2023 z 19 stycznia 2023 r., UNP: 3001-23-010201).

Analiza wyników wygenerowanego raportu została zaprezentowana w poniższej tabeli:

<i>Numer czynności</i>	<i>Status czynności</i>	<i>Utworzono kartę czynności</i>	<i>Data zakończenia czynności</i>	<i>Historia -data zmiany</i>
zarejestrowanie czynności sprawdzających kart czynności sprawdzających po wyznaczonym okresie sprawozdawczym za 2022 r. (po 27 stycznia 2023 r.)				
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-05-08	2022-05-04	2023-05-08
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-02-10	2022-08-31	2023-02-10
(...)	Zakończone	2023-05-08	2022-04-26	2023-05-08
(...)	Zakończone	2023-05-08	2022-05-02	2023-05-08
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30
(...)	Zakończone	2023-01-30	2022-12-16	2023-01-30

Z przedmiotowego zestawienia powyższych danych wynika, że w systemie ZISAR PLUS w module Czynności Sprawdzających, w czternastu przypadkach zarejestrowano Karty Czynności Sprawdzających przeprowadzonych w 2022 r. po wyznaczonym terminie wskazanego okresu sprawozdawczego tj. po 27 stycznia 2023 r.

Z uwagi na zdiagnozowane wcześniej nieprawidłowości, w ramach sprawowanego nadzoru wystosowano do organów pismo Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-ICK1.041.4.2023.12 z 25 kwietnia 2023 r. zawierające informację o stwierdzonych nieprawidłowościach przez Ministerstwo Finansów w trakcie przeprowadzonej weryfikacji zapisów w systemie ZISAR PLUS, wśród których jako nieprawidłowość wyszczególniono m.in. edycję kart czynności po zakończonym okresie sprawozdawczym. Wobec powyższego rejestracja czynności sprawdzających po zakończonym okresie sprawozdawczym jest nieprawidłowością. Powyższe działanie rzutuje negatywnie na szeroko rozumianą sprawozdawczość oraz ocenę organu w zakresie terminowości rejestracji danych w systemie ZISAR PLUS;

– w sprawie zarejestrowanej pod numerem (...) ujęto dwie sprawy, w których przeprowadzono odrębne czynności sprawdzające w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych. Jedna sprawa związana z dokonaną transakcją nabycia nieruchomości na podstawie postanowienia Sądu Rejonowego dot. jednego podmiotu oraz druga w związku z dokonanym odpłatnym działem spadku - postanowienie Sądu Rejonowego dot. kolejnego podmiotu. W złożonych wyjaśnieniach wskazano, że sprawy te zostały wspólnie ujęte w systemie ZISAR PLUS w jednej Karcie Czynności Sprawdzających z oszczędności czasu spowodowanej natłokiem spraw terminowych. Zostały też ujęte w jednej analizie. W kontekście powyższego należy poinformować, że do systemu ZISAR PLUS należy

wprowadzać wszystkie czynności sprawdzające prowadzone w każdym podatku. Niemniej, Karta Czynności Sprawdzających umożliwia zapis przebiegu realizowania poszczególnych czynności sprawdzających. Wg zapisów w systemie ZISAR PLUS każda prowadzona sprawa posiada odrębną Kartę Czynności Sprawdzających z unikatowym numerem. Pamiętać należy, że jest to jedyne źródło pełnych informacji o przeprowadzonych czynnościach sprawdzających, stanowiące podstawę do sporządzania sprawozdawczości. Zatem, w systemie informatycznym rejestruje się każde przeprowadzone czynności sprawdzające odrębnie i rzetelnie, oddających informację w dostępnych raportach, zestawieniach czy sprawozdaniach. Zatem, powyższy zapis w przedmiotowej Karcie Czynności Sprawdzających nie prezentuje prawidłowo wprowadzonych danych, a złożone wyjaśnienia Naczelnika Urzędu w tym zakresie nie znajdują usprawiedliwienia;

– w sprawie zarejestrowanej w systemie ZISAR PLUS nr (...) błędnie wpisano w Karcie Czynności Sprawdzających dotyczącego okresu rozliczeniowego w podatku VAT za 4/2022 r. datę wszczęcia czynności 20 maja 2022 r. - podatnik miał czas na złożenie JPK- V7M do 25 maja 2022 r. W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał na błąd operatora w zakresie odnotowania wszczęcia przedmiotowych czynności sprawdzających. Wcześniej w stosunku do podatnika były prowadzone czynności sprawdzające dotyczące innych okresów rozliczeniowych 01/2022r., 02/2022 r., 03/2022 r.;

– w sprawie zarejestrowanej pod nr (...) błędnie odnotowano datę rozpoczęcia 11 sierpnia 2022 r. i zakończenia 20 września 2022 r. czynności sprawdzających. W złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu wskazał, że przez pomyłkę wprowadzono błędną datę rozpoczęcia czynności sprawdzających. Prawidłowa data czynności to 29 lipca 2022 r. Wg przedłożonych akt niniejszej sprawy notatka służbowa została sporządzona 29 lipca 2022r. (data datownika wraz z podpisem pracownika).

## **7. Realizacja kontroli funkcjonalnych w obszarze działania Urzędu objętego zakresem kontroli instytucjonalnej**

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 „Procedur 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 kontroli funkcjonalnej, 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 podległych pracowników.

W kontrolowanym okresie w pismach nr 3001-IWW2.093.5.2021 z 15 marca 2022 r. oraz nr 3001-IWW2.093.3.2022 z 3 listopada 2022 r. (dodatkowe priorytety do kontroli) 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. Ustalone na 2022 r. priorytety dotyczyły tematów obarczonych najważniejszymi ryzykami, wpływającymi na osiągnięcie celów i realizację zadań. Wśród określonych priorytetów zidentyfikowano m.in.

a Weryfikacja merytoryczna prowadzonych czynności sprawdzających w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych;

b Zasadność pobierania i wykorzystania plików JPK w kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych oraz w czynnościach sprawdzających;

c Terminowość podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-System w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK\_VAT.

Przedstawiony przez kontrolowany organ arkusz identyfikacji/aktualizacji ryzyk na 2022 r. zawierał jedynie w kontrolowanym obszarze ryzyko polegające na niewystarczającej liczbie prowadzonych czynności analitycznych i sprawdzających, spowodowane dużym obciążeniem pracą przy ograniczonych zasobach kadrowych. Ryzyko to zostało ocenione na poziomie średnim 9 punktów tzn. powyżej akceptowalnego ryzyka, co wskazywałoby na konieczność przeprowadzenia kontroli funkcjonalnej przez kierownictwo Urzędu w tym temacie jeden raz w kwartale. Przedmiotowy plan zawierał 32 tematy. Wprowadzono kwartalną częstotliwość czynności wykonywanych w ramach kontroli funkcjonalnej.

Według złożonych wyjaśnień, co tydzień raportowany był stan spraw, a co kwartał przekazywana była Naczelnikowi Urzędu informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej, zgodnie z priorytetami wynikającymi z Planu kontroli funkcjonalnej ustalonym na dany rok. Rodzaj reakcji na przedmiotowe ryzyko zostało określone przez organ - kontrolowanie i ograniczanie ryzyka (K) poprzez wdrożenie działań zaradczych w postaci prowadzenia stałego monitoringu poziomu wykonania miernika, egzekwowanie zasad określonych w wewnętrznych procedurach postępowania oraz pogłębianie wiedzy pracowników poprzez udział w szkoleniach w zakresie prawa podatkowego oraz sposobu prowadzenia analiz.

W kontrolowanym okresie tj. od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. przeprowadzono w Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu cztery kontrole funkcjonalne, którymi objęto m.in. tematykę związaną z kontrolowanym obszarem. Wszystkie kontrole funkcjonalne obejmujące poszczególne kwartały 2022 r. zostały udokumentowane przy wykorzystaniu nieaktualnego formularza, którego wzór stanowi załącznik nr 2 do Procedury kontroli funkcjonalnej stanowiącej załącznik do Zarządzenia nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2018 r. (ze zmianami). Jako datę przeprowadzenia kontroli wskazano - kontrola ciągła i raz w kwartale. Wg złożonych wyjaśnień dokonany zapis w informacjach o kontroli funkcjonalnej dot. „kontroli ciągłej” – oznacza dokonywanie kontroli na bieżąco, podczas przekazywanych przez pracowników pism, analiz i notatek do akceptacji wstępnej lub ostatecznej. Z treści dokonanych zapisów przedłożonych formularzy stwierdzono, że kontrolą funkcjonalną objęto we wszystkich kwartałach 11 zadań/zagadnień realizowanych w Referacie Czynności



Analitycznych i Sprawdzających (SKA) oraz w dwóch ostatnich kwartałach 2022 r. kontrolą objęto dodatkowo bilans czasu pracy pracowników komórki SKA. Wśród zagadnień podlegających sprawdzeniu stwierdzono zagadnienia związane z obszarem kontrolnym, tj.

- Zasadność i celowość przedłużania terminu zwrotu podatku VAT;
- Weryfikacja merytoryczna prowadzonych czynności sprawdzających w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych;
- Sporządzanie kart informacyjnych o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego;
- Zasadność pobierania i wykorzystywania plików JPK w kontrolach podatkowych oraz w czynnościach sprawdzających;
- Prawdopodobieństwo ewidencjonowania danych dotyczących kontroli i czynności sprawdzających w systemach informatycznych;
- Terminowość podejmowanych czynności obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-System w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK-VAT;
- Zasadność posiadania przez pracowników określonych uprawnień do systemów informatycznych oraz kierowanie wniosków o cofanie uprawnień.

Jak wskazano w złożonych wyjaśnieniach w przedmiotowym zakresie, kontrola funkcjonalna dokonywana była zgodnie z Planem kontroli funkcjonalnej na rok 2022 r. organu z 29 marca 2022 r., który obejmował priorytety wskazane przez Kierownictwo IAS w Poznaniu wynikające z Planu kontroli funkcjonalnej, ustalonym na dany rok. Nadzór sprawowany był w ramach prowadzonej kontroli funkcjonalnej, co miesiąc po wykonaniu z systemu ZISAR PLUS – raportu 30 MF-9Ps Raport czynności sprawdzające, bądź w okresach kwartalnych, przy sporządzaniu informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej. Kontrola funkcjonalna prowadzona była głównie na bieżąco. Co tydzień był raportowany stan spraw, a co kwartał przekazywana była Naczelnikowi Urzędu informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej, zgodnie z priorytetami wynikającymi z Planu kontroli funkcjonalnej, ustalonym na dany rok.

Dokonując analizy i oceny dokonanych opisów czynności kontrolnych w ramach przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych stwierdzono, że sprowadzały się do ogólnikowego przedstawienia podjętych działań monitorowania realizowanych zadań, braku numerów spraw objętych kontrolą, ustalenia faktu występowania lub braku danych zdarzeń w określonym przedziale czasowym, przedstawienia ogólnej statystyki np. ilości wniosków, informacji które wpłynęły, zarejestrowania, zanalizowania. Tylko w temacie - Prawdopodobieństwo ewidencjonowania danych dot. kontroli i czynności sprawdzających w systemach informatycznych, wskazano numery konkretnych spraw (od 3 do 9) zarejestrowanych przez wskazanych z imienia i nazwiska pracowników. Jednak i tutaj przedstawiony opis przeprowadzonego sprawdzenia realizowanych spraw był ogólnikowy, wskazując, że zostały zaewidencjonowane wszystkie pozycje, informując o rejestrowaniu przebiegu czynności, dołączanych lub niedołączanych załączników, informacji o ustaleniach, jakie dokonano w toku czynności. Końcowo wskazano, że pracownicy zostali poinformowani o konieczności rejestrowania wskazanych danych, w szczególności zamieszczania krótkiej informacji o dokonanych ustaleniach oraz rejestrowania czynności na bieżąco od momentu otrzymania sprawy do opracowywania.

W odniesieniu do dokonanych opisów przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych, należy wyjaśnić, że kontrolą nazwiemy porównywanie stanu rzeczywistego jakiegoś procesu czy

działania ze stanem wymaganym, wyznaczonym przez przyjęte normy i oczekiwania. Kontrola jest procesem wrywkowym, który może mieć miejsce regularnie i cyklicznie, bądź w sposób niespodziewany i zaskakujący. Podstawowymi funkcjami kontroli jest ocenianie, sprawdzanie i wyciąganie wniosków z postępu danych prac. W odróżnieniu od kontroli, nadzór jest prowadzony przez cały czas trwania danego procesu. Nie ma jednak charakteru ani cyklicznego, ani wrywkowego. Nadzorowi podlega całość wykonywanych prac na każdym etapie ich zaawansowania.

W 2022 r. przeprowadzono w Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających Urzędu Skarbowego w Nowym Tomysłu cztery kontrole funkcjonalne, którymi objęto m.in. tematykę związaną z kontrolowanym obszarem. Wśród analizowanych ogólnikowych i powierzchniowych opisów w odniesieniu do dwóch zagadnień, w tym terminowości podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-System w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK\_VAT zamieszczono zapis, że nie stwierdzono nieprawidłowości. We wszystkich przedstawionych informacjach dokonano wzmianki o dokonanej kontroli funkcjonalnej – następczej z poprzednich lat 2020, 2021. Według złożonych wyjaśnień zapis „o dokonanej kontroli następczej” dotyczy przeprowadzenia kontroli w zakresie stanu informacji - donosów, składanych przez obywateli. W tym miejscu należy wyjaśnić, że zapis dot. kontroli następczej został określony w § 7 przywołanego Załącznika Procedury kontroli funkcjonalnej do Zarządzenia nr 167/2018. Kontrolę następczą (ponowną) przeprowadza się w przypadku, gdy po przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej, wydano zalecenia pokontrolne nakazujące po przeprowadzeniu kontroli usunięcie stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości. Ponadto w części formularza – zalecenia pokontrolne nie zamieszczono żadnych wpisów. To kontrolujący w Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej formułuje wniosek pokontrolny i termin jego realizacji, który to pracownik odpowiedzialny za jego realizację przyjmuje do wiadomości potwierdzając ten fakt własnym podpisem - § 7 pkt 2 Procedury kontroli funkcjonalnej. Przedmiotowe formularze zostały podpisane 29 kwietnia 2022 r. (za I kwartał 2022 r.), 29 lipca 2022 r. (II i III kwartał 2022 r.) oraz 31 stycznia 2023 r. (za IV kwartał 2022 r.) przez kierownika Referatu SKA ... Dodatkowo należy wskazać, że żaden przesłany dokument o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej nie został podpisany przez pracownika, potwierdzającego przyjęcie do realizacji zaleceń/wniosków dokonanej kontroli funkcjonalnej. Reasumując, zaprezentowane opisy wymienionych powyżej kontroli funkcjonalnych nie są kontrolami funkcjonalnymi. Jest to sformalizowana forma nadzoru, która nie jest tym samym co kontrola funkcjonalna. Przedstawione opisy w informacjach o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej nie dają pełnego obrazu o toku weryfikowanych w kontroli konkretnych spraw lub podejmowanych działań. Brak porównania/odniesienia się przy ocenie badanego stanu faktycznego poszczególnych spraw do stanu pożądanego, określonego przez wytyczne, przepisy prawa dot. prowadzonych spraw, następnie zaś ich porównanie i zaznaczenie różnic, aż w końcu ustalenie przyczyn tych różnic i przedstawienie zaleceń w celu usunięcia nieprawidłowości.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Tomysłu określił cele do osiągnięcia na 2022 rok wraz z wartościami do osiągnięcia w ramach celów w Planie pracy Urzędu Skarbowego w Nowym

Tomyślu na rok 2022 (korekta IV). Zakresem prowadzonej kontroli związane były następujące cele:

❖ Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS (wartość planowana na koniec 2022 r.  $\geq 3,20$  mln zł)

Ze sprawozdania z wykonania planu pracy Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu na dzień 31 grudnia 2022 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 – 6,16 mln zł.

Przedłożona kopia planu pracy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu oraz sprawozdanie z wykonania planu pracy Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu na 31 grudnia 2022 r. zostały zatwierdzone przez złożenie podpisu przez Naczelnika Urzędu Karola Ryszkowskiego.

#### **8. Informacje dotyczące kontroli zewnętrznych oraz informacje przesyłane do wiadomości Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu**

Na podstawie informacji zawartej w piśmie nr 3001-IWW1.0921.18.2023 z 16 czerwca 2023 r. opartej na danych wpływających z podległych urzędów ustalono, że w latach 2019-2021 nie prowadzono kontroli zewnętrznej związanej z tematem: „Prawidłowość prowadzenia czynności sprawdzających”. Z informacji pozyskanej z Referatu Kontroli Wewnętrznej (IWW2) ustalono, złożoną skargę z 26 czerwca 2022 r. w której zawarto zarzuty nieprawidłowego działania pracowników Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu przy obsłudze zeznania podatkowego osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-36 za 2021 r. oraz braku zwrotu nadpłaty i ewentualnych odsetek. Na podstawie zgromadzonych w sprawie dokumentów i wyjaśnień Dyrektor IAS w Poznaniu stwierdził, że zarzuty wobec pracowników US w Nowym Tomyślu znalazły potwierdzenie w ramach przeprowadzonego postępowania skargowego. W związku z powyższym, w oparciu o obowiązujący stan prawny, uznano skargę za zasadną. Z kolei w odniesieniu do obsłużenia informacji sygnałnej z 15 stycznia 2022 r. w toku pozostają czynności sprawdzające wobec wskazanego podatnika w zakresie prawidłowości deklarowania przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej. W związku z podjęciem współpracy w przedmiotowej sprawie z Prokuraturą Rejonową w N. (pismo z 19 kwietnia 2023r.) aktualnie oczekuje się na informację zwrotną z Prokuratury w zakresie dokonanych ustaleń, celem określenia skutków podatkowych (informacja z akt sprawy z pisma 6 czerwca 2023 r.).

#### **9. 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 27 lipca 2023r., 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.

Ocena skontrolowanego przedmiotu kontroli – pozytywna z nieprawidłowościami.

W kontekście przeprowadzonej analizy treści obowiązującej procedury czynności sprawdzających, pomimo wprowadzonego obowiązku od 1 stycznia 2018 r. dot. wszystkich

czynnych podatników VAT generowania i przesyłania na serwery Ministerstwa Finansów plików JPK-VAT oraz obowiązku od 1 lipca 2018 r. raportowania danych w formie JPK na żądanie, nie zawiera żadnych zapisów dotyczących postępowania z plikami JPK pozyskiwanymi od podatników w trakcie działań służbowych. Ponadto brak zapisu dotyczącego sytuacji, gdy mimo podjętych prób doręczenia wezwania oraz wykorzystania wszelkich prób kontaktu z podatnikiem nie złożył deklaracji lub wyjaśnień. Procedura powinna wskazywać na działania, które pracownik prowadzący sprawę powinien podjąć (np. wykreślenie z rejestru VAT/VAT-UE, nałożenie kary porządkowej, o której mowa w art. 262 Ordynacji podatkowej itp. lub, gdy zachodzą przesłanki, sporządzenie informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego). Jednocześnie z uwagi na powszechne korzystanie z nowoczesnych narzędzi telekomunikacyjnych w kontaktach z klientem (telefon, e-mail) oraz stwierdzonych w toku przedmiotowej kontroli nieprawidłowości w zakresie sporządzania adnotacji lub ich braku na okoliczność dokonania wezwania telefonicznego, należałoby zawrzeć informacje o dokumentowaniu takich wezwań, w tym w postaci sporządzonej adnotacji z wezwania telefonicznego dokonywanego w trybie art. 160 Ordynacji podatkowej, czy w postaci wydruku wiadomości mailowej zawierającej przesłanki z art. 160 Ordynacji podatkowej. Dodatkowo, w § 7 „Dokumenty związane” należałoby wskazać informacje dotyczące m.in. Instrukcji postępowania urzędów skarbowych przy obsłudze niezgodności raportów JPK-VAT opracowanej przez MF Departament Analiz Pion Terenowy we Wrocławiu z czerwca 2023 r., Wytycznych Wiążące Informacje Stawkowe w czynnościach sprawdzających (W-wa, grudzień 2022 r.), Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II (z 9 grudnia 2021 r.), Katalogu dobrych praktyk dotyczący prowadzonych spraw, mających na celu wyeliminowanie bądź ograniczenie ryzyka przedawnienia się zobowiązań podatkowych (Poznań, październik 2022 r.) oraz Wytycznych w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego (Poznań, styczeń 2023 r.).

Mając zatem na uwadze, poczynione uwagi do zapisów niniejszej instrukcji, należałoby przeanalizować treść jej zapisów pod kątem spełnienia założonych celów oraz rozważyć wprowadzenie ewentualnych zmian.

W kontrolowanym zakresie stwierdzono:

1. Brak utrwalania w aktach w formie adnotacji (notatki służbowej) przeprowadzonych czynności sprawdzających mających znaczenie dla sprawy lub toku postępowania z uwzględnieniem zapisów art. 177 § 1 Ordynacji podatkowej (w 5 sprawach);
2. Przypadki niestosowania się w toku czynności sprawdzających do zasad postępowania określonych w Standardach dotyczących wyjaśnień i wezwań (MF, czerwiec 2017 r.), przekazanych do stosowania pismem nr DPP3.8622.7.2017 z 19 czerwca 2017 r. (pismo Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-IZZ.027.1.2017 z 24 czerwca 20217 r.) w zakresie:
  - braku udokumentowania adnotacją przeprowadzonych czynności na okoliczność wezwania lub ustaleń dokonanych z podatnikiem (wezwania telefonicznego lub drogą mailową celem uzyskania wyjaśnień, przedłożenia dokumentów) (w 2 sprawach);
  - stwierdzonych przypadków, w których adnotacja z czynności przeprowadzonych

- na podstawie art. 160 § 1 Ordynacji podatkowej (z wezwań dokonanych telefonicznie lub mailowo) sporządzona na podstawie art. 177 Ordynacji podatkowej, nie spełniała wszystkich wymogów określonych w art. 159 § 1 pkt 1-6 wymienionej ustawy, (w 4 sprawach);
3. Przypadki nawiązywania kontaktu telefonicznego lub mailowego z osobą, która nie legitymizowała się stosownym pełnomocnictwem do działania w imieniu podatnika (w 3 sprawach);
  4. Przypadki, w których po podjęciu określonych czynności (skierowanie wezwania, pisma) następowała nieuzasadniona zwłoka (występowała znaczna rozpiętość czasowa) w podjęciu kolejnych działań ze strony Urzędu, co uchybiało zasadzie szybkości i prostocie działania organu, określonej w art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej (w 5 sprawach);
  5. Błędne zakwalifikowanie/uznanie czynności analitycznych, działań informacyjnych w ramach miękkiej egzekucji za działania podejmowane w ramach procedury czynności sprawdzających pomimo niespełnienia przesłanek wynikających z art. 272 Ordynacji podatkowej, bez względu na to, czy zaistniała konieczność kontaktu z podatnikiem (w 2 sprawach);
  6. Nieprawidłowe kierowanie wezwań do spółki zamiast do osoby ją reprezentującej, narusza przepisy procesowe tj. art. 155 § 1 w powiązaniu z art. 159 Ordynacji podatkowej (w 3 sprawach);
  7. W wystosowywanych wezwaniach w trybie art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej błędnie wskazywano w pouczeniach o możliwości nałożenia kary porządkowej, za czyn wykraczający poza wskazane w katalogu zamkniętym określonym w art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej (wezwanie do złożenia samej korekty zeznania/deklaracji) (w 2 sprawach);
  8. W dwóch adnotacjach służbowych sporządzonych na okoliczność dokonania wezwania telefonicznego, jako skutki prawne niezastosowania się do wezwania powołano błędnie art. 88 § 1 i § 2 kks (w 1 sprawie);
  9. Brak lub błędne odnotowanie w systemie PoltaxPlus wniosków o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 Ordynacji podatkowej formularzem NAD-ZZ, zamiast NAD-ZN (w 5 sprawach);
  10. Wprowadzenie nieprawidłowych zapisów w procedurze wewnętrznej Naczelnika Urzędu w sprawie organizacji pracy w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług dotyczących ograniczeń kwotowych kwoty zwrotu podatku VAT w stosunku do których obowiązkowo sprawdza się, czy wydana została wobec podatnika decyzja w sprawie WIS;
  11. Przypadki błędnego rejestrowania czynności sprawdzających w module Czynności Sprawdzających systemu ZISAR PLUS. Przedmiotowe nieprawidłowe zapisy w Kartach Czynności Sprawdzających dotyczyły:
    - błędnie wykazanego zmniejszenia straty jako kwoty uszczuplenia WUSZ (w 1 sprawie);
    - błędnie wprowadzonych dat rozpoczęcia i zakończenia czynności sprawdzających (w 2 sprawach);
    - braków w odnotowywaniu zdarzeń (w tym informacji o nawiązaniu połączenia telefonicznego, w sytuacji gdy rozmowa została przeprowadzona), pism informujących o przebiegu czynności sprawdzających (w 9 sprawach);
    - zaewidencjonowania rezultatów przeprowadzonych w ramach postępowania

- podatkowego czynności dotyczących weryfikacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych w trybie art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej (w 5 sprawach);
- wybierania błędnych tematów czynności sprawdzających, niespójnych z przedmiotem czynności (w 4 sprawach);
  - dokonania rejestracji przeprowadzonych czynności sprawdzających dotyczących kontrolowanego okresu, po wskazanym jako zakończonym terminie okresu sprawozdawczego (w 14 sprawach);
  - w jednej Karcie Czynności Sprawdzających zarejestrowania dwóch spraw, które objęto odrębnymi czynnościami sprawdzającymi w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych.
12. Zaprezentowane w informacjach o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych opisy, nie pozwoliły na zidentyfikowanie kontrolowanych spraw oraz nie dawały pełnego obrazu o przebiegu przeprowadzonych czynności, podejmowanych działań lub zapisów spraw zaewidencjonowanych w systemach informatycznych.
13. Dokumentowanie opisów przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych na nieaktualnym formularzu.

Osobami odpowiedzialnymi za powstałe nieprawidłowości i uchybienia są pracownicy i kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych oraz kierownictwo Urzędu w ramach sprawowanego nadzoru.

[dowód: akta kontroli poz. 24 SZD]

<b>Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego</b>
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Tomyślu wiadomością mailową z 30 listopada 2023r. poinformował, że nie będzie wnosił zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.
<b>Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu</b>
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dokumentować w formie adnotacji (notatki służbowej) lub protokołu przeprowadzone czynności sprawdzające mające znaczenie dla sprawy lub toku postępowania z uwzględnieniem zapisów art. 172 § 1 i art. 177 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.</li> <li>2. Stosować się do zasad postępowania określonych w Standardach dotyczących wyjaśnień i wezwań (MF, czerwiec 2017 r.), przekazanych do stosowania pismem nr DPP3.8622.7.2017 z 19 czerwca 2017 r. (pismo Dyrektora IAS w Poznaniu nr 3001-IZZ.027.1.2017 z 24 czerwca 2017 r.) w toku prowadzonych czynności sprawdzających, 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).</li> </ol>

- Przestrzegać wszystkich wymagań dotyczących treści wezwania, określonych w art. 159 § 1 pkt 1-6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w sporządzanych adnotacjach służbowych z czynności przeprowadzonych na podstawie art. 160 § 1 wskazanej ustawy (z wezwań dokonanych telefonicznie lub mailowo).
3. Sprawdzać każdorazowo umocowanie osób uprawnionych do działania w imieniu spółki, szczególnie w przypadku nawiązywania kontaktu telefonicznego czy e-mailowego z osobą reprezentującą podatnika, jak i w przypadku składania wyjaśnień w toku czynności sprawdzających.
  4. Prowadzić czynności sprawdzające sprawnie i bez nieuzasadnionych przerw pomiędzy poszczególnymi czynnościami, zgodnie z zasadą szybkości działania organu, określoną w art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej.
  5. Kwalifikować przeprowadzane czynności, jako czynności sprawdzające przestrzegając przesłanek (podmiotowej i przedmiotowej) określonych w art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa.
  6. Kierować w przypadku osób prawnych lub jednostek niemających osobowości prawnej wezwania w trybie art. 155 Ordynacji podatkowej do osób fizycznych, osób reprezentujących te podmioty. Powyższe potwierdza treść art. 159 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.
  7. Nie stosować kary porządkowej w przypadku niezłożenia przez podatnika samej korekty deklaracji na żądanie organu podatkowego, wystosowanego w ramach czynności sprawdzających, gdyż ten czyn nie mieści się w zamkniętym katalogu podlegających karze porządkowej czynów, zawartym w art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej.
  8. Powoływać w adnotacjach służbowych sporządzonych na okoliczność dokonania wezwania telefonicznego, właściwą podstawę prawną w pouczeniu zawierającym skutki prawne niezastosowania się do wezwania (art. 262 O.p., art. 83 kks).
  9. Odnotowywać w systemie POLTAX PLUS złożone wnioski o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 Ordynacji podatkowej formularzem NAD-ZN.
  10. Dokonać weryfikacji treści zapisów procedury wewnętrznej w sprawie organizacji pracy w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług eliminując zapisy dotyczące ograniczeń kwotowych kwoty zwrotu podatku VAT w stosunku do których sprawdza się, czy wydana została wobec podatnika decyzja w sprawie WIS.
  11. Ewidencjonować na bieżąco czynności sprawdzające w systemie informatycznym ZISAR PLUS z zachowaniem należytej staranności w zakresie wprowadzanych danych. Przeprowadzać okresowe weryfikacje w zakresie kompletności i prawidłowości wprowadzonych danych.
  12. 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 sprawdzających.
  13. Dokumentować czynności wykonywane w ramach sprawowanej kontroli funkcjonalnej na aktualnym formularzu „Informacja z przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej” określonym w Procedurze kontroli funkcjonalnej Zarządzenia nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 15 grudnia 2018 r. (ze zm.).

<p>14. Dokonać analizy stwierdzonych uchybień i nieprawidłowości oraz omówić wyniki kontroli i przeprowadzić odpowiednie szkolenia.</p> <p>15. 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.</p>
<p><b>Ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości</b></p>
<p>–</p>
<p><b>Pouczenie</b></p>
<p>Stosownie do przepisu art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020, poz. 224) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.</p>
<p><b>Termin złożenia informacji</b></p>
<p>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.</p>
<p><b>PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ</b></p>
<p>Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu</p> <p>Marek Pospieski (podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym)</p>
<p>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).</p>

### **Korespondencję otrzymują**

1. Adresat - elektronicznie
2. aa

### **Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną**

1. Z-ca DIAS – Adam Barciszewski
2. Z-ca DIAS – Magdalena Graczyk
3. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
4. Z-ca DIAS – Anna Urbaniak-Schneider



5. Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi (ICK)
6. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)