



DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W POZNANIU

Poznań, 13 maja 2025 roku



UNP: 3001-25-080024

Znak sprawy: 3001-IWW1.0921.36.2024

Pan

Krzysztof Fajok

Naczelnik

Urzędu Skarbowego w Czarńkowie

ul. Wodna 8

64-700 Czarńków

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Sporządzone na podstawie art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2020, poz. 224).

Nazwa i adres kontrolowanego urzędu

3002 Urząd Skarbowy w Czarńkowie
ul. Wodna 8,
64 - 700 Czarńków

Naczelnik kontrolowanego urzędu

Pan Krzysztof Fajok

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli

Nr 44/2024 z 6 września 2024 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Wpis do książki kontroli

Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 1/2024.

Koordinator 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 11 września 2024 r.

Data zakończenia czynności kontrolnych 2 grudnia 2024 r.

Zakres kontroli

Przedmiot kontroli	Proces ujawniania wykroczeń skarbowych oraz prowadzenie postępowania mandatowego.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2024 r. Badaniem mogą zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
Kontrolowany obszar działalności	
Obszar działalności, ryzyko, proces: Zwalczanie przestępczości ekonomicznej/22. Sprawy karne skarbowe/Postępowanie mandatowe i Postępowania: karne, w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o wykroczenia pospolite.	
Cel kontroli	
Ocena działalności prowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie w zakresie ujawniania przez poszczególne komórki merytoryczne Urzędu naruszenia przez podatników/płatników przepisów prawa podatkowego stanowiących wykroczenia skarbowe. Ocena prowadzenia postępowania mandatowego, właściwej dynamiki podejmowanych czynności, podejmowania dopuszczalnych proceduralnie działań.	
Ocena skontrolowanej działalności	
Pozytywna z nieprawidłowościami	
DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE	

Ocena ogólna kontrolowanej działalności organu podatkowego w zakresie ujawniania przez poszczególne komórki merytoryczne Urzędu naruszenia przez podatników/płatników przepisów prawa podatkowego stanowiących wykroczenia skarbowe oraz prowadzonych postępowań mandatowych

Na podstawie ustaleń przedstawionych w niniejszym dokumencie, działania Kierownika kontrolowanej jednostki w okresie objętym kontrolą w obszarze ujawniania przez poszczególne komórki merytoryczne Urzędu naruszenia przez podatników/płatników przepisów prawa podatkowego stanowiących wykroczenia skarbowe oraz prowadzonych postępowań mandatowych oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

Negatywnie oceniono niedokonywanie analiz ujawnionych naruszeń prawa podatkowego stwierdzonych w przeprowadzonych czynnościach sprawdzających, w szczególności skutkujących uszczupleniem podatkowym, w kontekście ujawniania czynów zabronionych na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego i w następstwie powyższego brak kierowania zawiadomień o ukaranie, mając na uwadze niedopuszczenie do przedawnienia karalności czynów zabronionych. W kontrolowanym okresie tj. I półrocza 2024 r. w związku z wykonywanymi zadaniami w komórkach (...), (...), (...) nie stwierdzono przypadków sporządzenia zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.

Organ podatkowy nie obejmował wnioskami stwierdzonych przypadków wskazujących na popełnienie wykroczeń skarbowych, w szczególności z uszczupleniami należności publicznoprawnych. Zatem, nie realizowano głównego celu tj. procesu sankcjonowania zachowań sprawców czynów zabronionych w związku z niewywiązywaniem się przez podatników/płatników z obowiązków podatkowych, skutkujących odpowiedzialnością karną. W kontrolowanym okresie Urząd Skarbowy w Czarnkowie odstąpił od zawiadamiania o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na przedawnienie karalności czynu

w 12 sprawach. Sprawy te dotyczyły wykroczeń skarbowych, które w chwili wykrycia były już przedawnione.

Dokumentacja w zbadanych sprawach, w których odstąpiono od sporządzenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego nie pozwalała ocenić, jakimi przesłankami kierowano się podejmując decyzję odstąpienia od ukarania. Głównie odstępowano od stosowania sankcji karnych skarbowych w przypadkach, gdy społeczna szkodliwość czynu była znikoma- art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. Badane rozstrzygnięcia były w wielu sprawach zasadne, dotyczyły niewielkich opóźnień w złożeniu deklaracji podatkowych z reguły z niską kwotą podatku. Niemniej ustalono, że w komórkach (...), (...) przy weryfikacji przesłanek do odstąpienia nie brano pod uwagę czasu jaki upłynął od terminu ustawowego złożenia deklaracji, do terminu faktycznego złożenia. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły przypadków wydawania takiego samego rozstrzygnięcia w sytuacji nieznacznych opóźnień, jak i ujawnionych znacznych opóźnień nieterminowego złożenia deklaracji. Również zwraca uwagę znaczna liczba spraw (niemal 87%) tj. przy zastosowaniu przesłanki z art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. Zaakcentować należy, że pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbowej za wykroczenie skarbowe związane z nieterminowym złożeniem deklaracji/informacji ma za zadanie zdyscyplinować sprawcę (zastosowanie funkcji prewencyjnej).

Natomiast terminowość przeprowadzania analizy pod kątem odpowiedzialności karnej skarbowej w komórce (...) uzależniona była głównie od terminu zwrotu akt przez komórkę (...) oraz braku dokonania analizy przez pracownika tej komórki pod kątem odstąpienia od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia o podejrzeniu czynu zabronionego. W związku z przyjętą powyżej niewłaściwą praktyką organu niezasadnie wydłużano czas związany z ponowną analizą ujawnionych nieprawidłowości przez pracowników komórki kontroli pod kątem zastosowania sankcji karnej skarbowej i skierowaniem do odpowiedniego trybu postępowania w zakresie wydania właściwego rozstrzygnięcia na gruncie Kodeksu karnego skarbowego.

Ustalono, że upoważnieni pracownicy do nakładania kary grzywny w postaci mandatów karnych dokonując kontroli stanu faktycznego związanego z nałożeniem mandatów karnych, wskazywali błędną lub niepełną kwalifikację prawną czynów zabronionych w trzech na cztery realizowanych sprawach. Natomiast pozytywnie należy ocenić, że okres od sporządzenia wniosku o przeprowadzenie postępowania mandatowego do czasu podjęcia pierwszych czynności i nałożenia mandatu karnego nie przekroczył jednego miesiąca. We wszystkich przypadkach, gdy kwalifikacja prawna czynu wskazywała na wystąpienie zaległości podatkowej, stwierdzono uiszczenie wymagalnej należności wraz z odsetkami. Wymierzone kary mieściły się w granicach określonych ustawowo i nie były nadmiernie surowe. Za podobne czyny wymierzano grzywny w zbliżonej wysokości.

Poprawnie stosowany był przepis art. 16 K.k.s. dotyczący instytucji czynnego żalu, a stwierdzone nieprawidłowości związane z błędną interpretacją skuteczności czynnego żalu wystąpiły sporadycznie i nie miały wpływu na ogólną ocenę wykonywanych zadań. Organ w następstwie powyższego dokonał dalszej analizy i rozpoznał sprawy rozstrzygając o odstąpieniu od złożenia zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego z uwagi na wystąpienie innych negatywnych przesłanek procesowych, w tym przypadku art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. (znikoma społeczna szkodliwość czynu). Poprawnie stosowano przepis art. 16a K.k.s. wyłączający karanie, gdyż podatnicy w wyniku kontroli podatkowych złożyli prawnie

skuteczne korekty deklaracji oraz uiszcili wymagalną należność publicznoprawną powiązaną z popełnionym czynem zabronionym, jeżeli było to wymagane. Rzetelnie sprawdzano, czy spełnione zostały przesłanki wymienione w art. 16 K.k.s. i art. 16a K.k.s.

1. Rozwiązania organizacyjne, przepisy wewnętrzne, osoby odpowiedzialne, podział pracy komórek realizujących zadania w obszarze zasadności i terminowości sporządzenia i przekazywania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w sprawach o wykroczenie skarbowe w Urzędzie Skarbowym w Czarnkowie

Organizacja Urzędu Skarbowego w Czarnkowie została określona regulaminem organizacyjnym nadanym Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Nr 246/2022 z dnia 28 grudnia 2022 r. (obowiązujący od 1 stycznia 2023 r. do nadal).

Z dniem 1 stycznia 2023 r., w związku z wejściem w życie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 października 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (Dz. U. z 2022 r., poz. 2281), na terenie województwa wielkopolskiego Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce został organem wyznaczonym do:

- prowadzenia postępowań przygotowawczych i do występowania w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w ustawie Kodeks karny skarbowy oraz
- w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Ponadto, Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce przejął również do prowadzenia postępowania przygotowawcze oraz wstąpił w prawa i obowiązki dotychczasowych naczelników urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego właściwych do występowania przed sądem w sprawach niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2023 r. Niemniej, bez zmian pozostało uprawnienie naczelników urzędów skarbowych, jako finansowych organów postępowania przygotowawczego, do realizowania zadania w zakresie prowadzenia postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe.

W celu ujednolicenia działań podejmowanych w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu wydał „Wytyczne w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego”. Powyższe Wytyczne wraz z załącznikiem „Zawiadomienie o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego”, stanowią załącznik do Zarządzenia Nr 6/2023 Dyrektora IAS w Poznaniu z dnia 17 stycznia 2023 r. Zarządzenie to weszło w życie z dniem podpisania tj. 17 stycznia 2023 r. i zostało uchylone z dniem wejścia w życie Zarządzenia nr 116/2023 Dyrektora IAS w Poznaniu z dnia 17 października 2023 r. „w sprawie wprowadzenia Wytycznych w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego” (zwane dalej Wytycznymi).

Przedmiotowe zmiany dotyczą, w szczególności uszczegółowienia dokonywanej oceny w podatku dochodowym od osób fizycznych, wpłacania po ustawowym terminie podatków

przy rozważaniu odstąpienia od ścigania lub złożenia zawiadomienia z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu. Ponadto załączono do Wytycznych, jako załącznik nr 2 wzór zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa (przestępstwa skarbowego) do Naczelnika WUCS w Poznaniu. Jednocześnie wskazano, że zawiadomienia dotyczące czynów polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnych, w szczególności z art. 57 § 1 K.k.s. i art. 77 K.k.s. dodatkowo powinny zawierać informację o zgłoszeniu przez płatnika danych osób wyznaczonych zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 31 ustawy Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z zapisem § 33 ust. 2 pkt 13 obowiązującego na dzień rozpoczęcia kontroli regulaminu organizacyjnego, do zakresu odpowiedzialności pracowników kontrolowanego Urzędu należało m.in. informowanie właściwej komórki organizacyjnej Urzędu Skarbowego lub właściwych organów postępowania przygotowawczego o naruszeniu przepisów prawa, a w szczególności o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Jednocześnie w Dziale V wśród zadań komórek organizacyjnych Urzędu Skarbowego w § 9 ust. 1 pkt 12 wskazano, że do zadań wszystkich komórek organizacyjnych należy m.in. sporządzanie wniosków do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wyznaczonego do prowadzenia postępowań przygotowawczych lub właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego o wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub przestępstwo oraz o wykroczenie skarbowe, jeżeli sprawa podlega rozpoznaniu na zasadach ogólnych. Z kolei w ust. 7 pkt 1 § 9 powyższego regulaminu organizacyjnego zapisano, że z wyjątkiem Pionu Wsparcia, do zadań komórek organizacyjnych należy m.in. prowadzenie postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenie skarbowe.

Z kolei w § 2 Zarządzenia Nr 6/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu w sprawie wprowadzenia Wytycznych z dnia 17 stycznia 2023 r., zobowiązano niewyznaczonych Naczelników urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego do tego, by w kierowanych przez nich urzędach uchylili wewnętrzne procedury postępowania regulujące materię objętą niniejszymi Wytycznymi. Jak ustalono, w Urzędzie Skarbowym w Czarńkowie nie obowiązywała wewnętrzna procedura postępowania regulująca materię objętą przedmiotowymi Wytycznymi.

W nawiązaniu do postanowień ogólnych Wytycznych wskazano, że celem ich wprowadzenia było ujednolicenie działań podejmowanych w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego w związku z ujawnieniem czynów zabronionych w toku wykonywania obowiązków służbowych, odstępowaniem od ścigania oraz składaniem zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych.

Przedmiotowe Wytyczne ustalają tryb i zasady postępowania przez Naczelników niewyznaczonych urzędów skarbowych w zakresie:

- ujawniania naruszenia przepisów prawa podatkowego;
- odstępowania od złożenia zawiadomień o podejrzeniu popełnienia wykroczenia skarbowego lub przestępstwa skarbowego;
- stosowania instytucji określonych w art. 16 K.k.s. (czynny żal), art. 16a K.k.s. – (skuteczna korekta deklaracji podatkowej lub księgi) oraz instytucji „prawo do popełnienia błędu”;
- prowadzenia postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe;

– składania do Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań – Jeżyce oraz innych organów ścigania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych w sprawach o wykroczenia skarbowe i przestępstwa skarbowe oraz przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości. W Rozdziale 3 Wytycznych dotyczącym odpowiedzialności wskazano, że Naczelnik niewyznaczonego urzędu skarbowego odpowiada za nadzór nad przestrzeganiem zapisów Wytycznych przez podległych pracowników. Z kolei Zastępca Naczelnika oraz Kierownik komórki organizacyjnej niewyznaczonego urzędu skarbowego odpowiadają za nadzór nad przestrzeganiem zapisów Wytycznych przez podległych pracowników, w zakresie w jakim zapisy Wytycznych dotyczą zadań wykonywanych w podległym pionie organizacyjnym lub komórce organizacyjnej.

Natomiast pracownicy odpowiadają za przestrzeganie zapisów Wytycznych, w zakresie w jakim zapisy Wytycznych dotyczą realizowanych przez nich zadań.

Za prawidłowe funkcjonowanie i realizację zadań objętych tematyką kontrolną przez komórki merytoryczne w poniższej tabeli w kontrolowanym zakresie i okresie odpowiedzialni byli:

Nazwa komórki organizacyjnej realizującej zadania w zakresie	Imię i nazwisko kierownika komórki
Referat Obsługi Bezpośredniej (SOB)	(...)
Referat Postępowania Podatkowego (SPO)	(...)
Referat Spraw Wierzycielskich (SEW)	(...)
Referat Rachunkowości (SER)	(...)
Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA)	(...)
Wieloosobowe Stanowisko Kontroli Podatkowej (SKP)	(...)
Wieloosobowe Stanowisko Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI)	(...)

Zgodnie z zapisami obowiązującego regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Czarnkowie, bezpośredni nadzór nad wskazanymi przez organ komórkami organizacyjnymi w podlegających kontroli obszarach sprawowali:

- Naczelnik Urzędu Skarbowego sprawujący ogólny nadzór nad realizacją zadań przez wszystkie komórki organizacyjne Urzędu Skarbowego oraz sprawujący służbowe zwierzchnictwo i nadzór nad pracą obsługujących go pracowników,
- Zastępca Naczelnika Urzędu, która współdziała z Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w wykonywaniu zadań Urzędu Skarbowego oraz organizuje współpracę nadzorowanych komórek organizacyjnych. Jednocześnie Zastępca Naczelnika sprawuje bezpośredni nadzór nad następującymi komórkami organizacyjnymi:
- Pion Obsługi Podatnika (SZNO) – Referat Obsługi Bezpośredniej (SOB),
- Pion Orzecznictwa (SZNP) – Referat Postępowania Podatkowego (SPO),
- Pion Kontroli (SZNK):
- Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA),
- Wieloosobowe Stanowisko Kontroli Podatkowej (SKP),
- Wieloosobowe Stanowisko Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI).

Ponadto według złożonych wyjaśnień Zastępcy Naczelnika sprawuje ogólny nadzór w badanym obszarze oraz kontrolę nad:

- prawidłową weryfikacją czynów zabronionych ujawnianych przez pracowników podczas wykonywania przez nich czynności służbowych,

- prawidłową analizą i weryfikacją wniosków o przeprowadzenie postępowania mandatowego przez wyznaczonych pracowników,
- prawidłowym przebiegiem postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe prowadzonych przez pracowników,
- prawidłowym przygotowaniem zawiadomień o popełnienie czynu zabronionego, kierowanych do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego,
- prawidłowym i terminowym wprowadzaniem danych do systemu SI ESKS2.

Podkreślono, że nadzór Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie dokonywany jest na bieżąco, dyskutowane i rozstrzygane są wątpliwości pracowników, co do sposobu postępowania z daną sprawą. Zaś bezpośredni nadzór nad rzetelnością i terminowością wprowadzania danych do systemów informatycznych sprawuje kierownik komórki organizacyjnej, pośredni nadzór sprawuje Naczelnik US i Zastępca Naczelnika US.

Na podstawie przekazanych informacji przez kontrolowany organ, ustalono:

- liczbę pracowników z poszczególnych komórek organizacyjnych organu uprawnionych do sporządzania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w sprawie wykroczeń skarbowych wykonywanych w ramach realizowanych zadań służbowych, zobrazowano w poniższej tabeli:

Pracownicy uprawnieni do sporządzania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia wykroczenia skarbowego		
Komórka organizacyjna	Liczba uprawnionych pracowników	
	Stan na dzień 1 stycznia 2024 r.	Stan na dzień 30 czerwca 2024 r.
SKP	4	4
SKI	2	2
SEW	2	2
SPO	2	2
SKA	11	11
SOB	3	4*
SER	5	5
Suma	29	30

*W związku ze zwiększeniem liczby uprawnionych pracowników na dzień 30 czerwca 2024 r. wyjaśniono, że przeprowadzono nabór wewnętrzny i 1 czerwca 2024 r. przyjęto do komórki SOB nowego pracownika.

- liczbę pracowników z poszczególnych komórek organizacyjnych organu, którzy w kontrolowanym okresie prowadzili postępowania mandatowe w Urzędzie Skarbowym w Czarnkowie:

Lp.	Komórka organizacyjna	Liczba pracowników
1	SKP	1
2	SEW	1
3	SPO	0
4	SKA	0
5	SOB	0
6	SER	0

- liczbę pracowników z poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu, którzy w kontrolowanym okresie posiadali uprawnienia do nakładania kary grzywny w drodze mandatów karnych za wykroczenia skarbowe w US w Czarnkowie:

Lp.	Komórka organizacyjna	Liczba pracowników
1	SKP	4
2	SEW	1
3	SPO	2

4	SKA	2
5	SOB	2
6	SER	2

W toku przedmiotowej kontroli ustalono, że osoby upoważnione do nakładania kary grzywny w drodze mandatów karnych za wykroczenia skarbowe uczestniczyły również w procesie ujawniania czynów zabronionych.

2. Próba kontrolna

Do kontroli wytypowano sprawy na podstawie przesłanych przez organ zestawień, ewidencji. Do wyboru próby kontrolnej zastosowano jako podstawowe kryterium czynnik losowy lub kryterium przedmiotowe (np. kwalifikacja prawna czynu, podstawa prawna odstąpienia) w każdej z grup spraw poddanych kontroli.

Postępowania mandatowe

Lp.	Komórka merytoryczna	Numer sprawy/nip, pesel podmiotu/poz. z przesłanych zestawień, ewidencji w których ujawniono czyny zabronione
1.	SKP	(...) (poz. 1 rejestru prowadzonych spraw karnych skarbowych 2024 r.)
		(...) (poz. 9 rejestru prowadzonych spraw karnych skarbowych 2024 r.)
		(...) (poz. 5 rejestru prowadzonych spraw karnych skarbowych 2024 r.)
2.	SEW	(...) (poz. 1 spisu spraw)

Odstąpienia wytypowane z ewidencji/spisów spraw/zestawień

Lp.	Komórka merytoryczna	Numer sprawy/nip, pesel podmiotu/poz. z przesłanych zestawień, ewidencji w których ujawniono czyny zabronione
1.	SKP	(...) (poz. 4 rejestru prowadzonych spraw karnych skarbowych 2024 r.)
		(...) (poz. 8 rejestru prowadzonych spraw karnych skarbowych 2024 r.)
		(...) (poz. 11 rejestru prowadzonych spraw karnych skarbowych 2024 r.)
2.	SEW	(...) (poz. 8 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 21 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 33 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 48 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
3.	SOB (PIT-11)	(...) (poz. 215 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 145 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 19 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
	SOB (PIT-8AR)	(...) (poz. 1 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 5 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)

	SOB (PIT-4R)	(...) (poz. 8 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 51 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 73 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
	SOB (PCC-3)	(...) (poz. 7 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 127 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 242 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
4.	SKA (VAT-UE)	(...) (poz. 7 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 42 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 64 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
	SKA (VAT-7)	(...) (poz. 8 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 62 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 126 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 153 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...) (poz. 154 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego)
		(...)
5.	SPO	(...)
		(...)

Czynne żale wytypowane z rejestrów czynnych żali/odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego

Lp.	Komórka merytoryczna	Nr sprawy/ nip, pesel podmiotu/poz. z przesłanych zestawień, ewidencji w których ujawniono czynu zabronione
1.	SOB	(...) (poz. 55 rejestru czynny żal)
		(...) (poz. 64 rejestru czynny żal)
		(...) (poz. 44 rejestru czynny żal)
		(...) (poz. 52 rejestru czynny żal)
		(...) (poz. 51 rejestru czynny żal)
		(...) (poz. 11 rejestru czynny żal)
		(...) (poz. 2 rejestru czynny żal)
		(...) czynny żal (poz. 30 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego) PCC-3
		(...) czynny żal (poz. 43 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego) PCC-3

		(...) czynny żal (poz. 7 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego) PCC-3
2.	SKA	(...) (poz. 4/8 rejestru czynnych żali VAT-UE)
		(...) (poz. 2 rejestru czynnych żali VAT-UE)
		(...) (poz. 5 rejestru czynnych żali JPK_V7M, poz. 157 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego JPK_V7M.)
		(...) (poz. 10 rejestru czynnych żali JPK-V7M, poz. 160 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego JPK_V7M)
		(...) (poz. 9 rejestru czynnych żali JPK-V7M)
		(...) (poz. 15 rejestru czynnych żali JPK_V7M)
		(...) (poz. 8 rejestru czynnych żali, poz. 156 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego JPK_V7M)
		(...) (poz. 1 rejestru czynnych żali, poz. 158 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego JPK_V7M)
3.	SER	(...) (poz. 2 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego kodeksu karnego skarbowego - czynny żal PIT-4R)
		(...) (poz. 4 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego kodeksu karnego skarbowego - czynny żal PPE-28)

3. Zasady postępowania w przypadku ujawniania naruszeń przepisów prawa podatkowego przez pracowników merytorycznych niewyznaczonego urzędu skarbowego

Zgodnie z treścią § 8 Rozdziału 4 Wytycznych pracownik niewyznaczonego urzędu skarbowego, który w toku wykonywanych czynności służbowych ujawni okoliczności wskazujące na naruszenie przepisów prawa podatkowego, ustawy o rachunkowości lub przepisów penalizowanych w innych ustawach, dokonuje niezwłocznie analizy stwierdzonych naruszeń w celu skierowania sprawy do odpowiedniego trybu postępowania tj.:

- odstąpienia od ścigania przez Naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego lub odstąpienia od skierowania do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, Naczelnika UCS lub innego właściwego organu ścigania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego;
- przeprowadzenia postępowania mandatowego przez Naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego;
- skierowania do właściwego Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, Naczelnika UCS lub innego właściwego organu ścigania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.

W ramach niniejszej kontroli organ w złożonych wyjaśnieniach wskazał na działania, które prowadziły w kontrolowanym okresie poszczególne komórki merytoryczne Urzędu zmierzające do ujawnienia przypadków naruszenia przepisów prawa podatkowego, co zobrazowano w poniższej tabeli:

Lp.	Komórka organizacyjna	Rodzaj stosowanej procedury	Działania podejmowane przez poszczególne komórki w celu ujawnienia przypadków naruszenia przepisów prawa podatkowego	Cykliczność podejmowanych działań	Planowane działania zmierzające do ujawnienia czynu zabronionego
1	SKP	Kontrola podatkowa	Ujawnianie przypadków naruszenia przepisów prawa podatkowego w ramach przeprowadzanej kontroli podatkowej- dokonuje się analizy dokumentacji z kontroli podatkowej pod kątem popełnienia czynu zabronionego Generuje się na bieżąco raport z systemu ZISAR o przeprowadzonych kontrolach podatkowych	Analiza dokumentacji z przeprowadzonej kontroli podatkowej	
2	SKI	Identyfikacja i rejestracja podatników – ustawa o NIP (czynności sprawdzające)	Ujawnianie przypadków naruszenia przepisów prawa podatkowego w zakresie braku zgłoszeń identyfikacyjnych NIP-8. Generowany jest raport o podmiotach bez danych uzupełniających sporządzany w CRP KEP	raz w tygodniu	ujawnianie niezłożenia przez podmioty wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających na druku NIP-8
3.	SEW	Analiza zaległości podatkowych pod kątem należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za zatrudnionych przez płatnika pracowników, uporczywego niewpłacania podatków (miękką egzekucja)	Ujawnianie naruszenia przepisów prawa podatkowego podczas przeprowadzania analiz nieodprowadzenia w terminie przez płatnika pobranego podatku (zaległości) Generuje się raporty korzystając z systemu Poltax2BPlus (raport WB.R.4.15.A.1 Przypisy i odpisy zaksięgowane za 2023 r. w podatku PIT-4R) oraz z aplikacji e-Orus (Wykaz zaległości Polska) na podstawie których tworzy się zestawienie do przeprowadzenia analizy	raz na pół roku	ujawnianie naruszenia przepisów prawa podatkowego podczas przeprowadzania analiz zaległości podatkowych pod kątem uporczywego niepłacenia podatków: PIT, PPL, PPE, VAT, CIT: - wygenerowanie raportów na podstawie, których będą stworzone zestawienia zaległości podatkowych z terminem płatności w br. poddane analizie oraz analiza stanu zaległości na CKK,
4.	SPO	Postępowanie podatkowe	Ujawnianie przypadków naruszenia przepisów prawa podatkowego w trakcie postępowań podatkowych – analiza dokumentów	Analiza dokumentacji w toku prowadzonego postępowania podatkowego po przeprowadzonej kontroli	

				podatkowej i czynnościach sprawdzających	
5.	SKA	Analiza generowanych raportów o deklaracjach/informacjach złożonych po terminie (czynności sprawdzające)	Ujawnianie przypadków naruszenia przepisów prawa podatkowego – niezłożenie w terminie deklaracji podatkowej VAT oraz informacji podsumowującej VAT-UE. Generuje się raporty z aplikacji e-Orus, VIES oraz systemu PoltaxPlus na podstawie których tworzy się zestawienia do przeprowadzenia analizy: -raport z e-ORUS- wykaz złożonych dokumentów po terminie, Zawiadomienia KKS, - raport z PoltaxPlus o złożonych dokumentach wymiaru (VAT-7K), -raport VIES- wykaz dokumentów VAT-UE złożonych po terminie	po zakończeniu kwartału –raporty w zakresie VAT-UE, w kwietniu po zakończeniu kwartału – raport w zakresie deklaracji VAT-7, VAT-7K za I kwartał 2024 r.	
		Analiza czynnych żali	Analiza złożonych przez podatników zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego tzw. czynnego żalu pod kątem spełnienia warunków wynikających z art. 16 K.k.s.		
6.	SOB	Weryfikacja informacji o nieprawidłowościach w zakresie naruszenia przepisów prawa podatkowego, na podstawie dokumentów składanych przez podatników (czynności sprawdzające)	Ujawnianie przypadków naruszenia przepisów prawa podatkowego – nieterminowe złożenie deklaracji (PCC, PIT-4R, PIT-8AR) i informacji od płatnika PIT-11 Generuje się raporty z systemu SSP oraz systemu PoltaxPlus na podstawie których tworzy się zestawienia do przeprowadzenia analizy – niezłożenie w terminie deklaracji	po zakończeniu składania zeznań podatkowych sporządzane są raporty kwartalne	dalsze ujawnianie naruszenia przepisów prawa pod kątem terminowości złożonych dokumentów
		Analiza czynnych żali	Analiza złożonych przez podatników zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego tzw. czynnego żalu pod kątem spełnienia warunków wynikających z art. 16 K.k.s.		
7.	SER	Analiza czynnych żali	Analiza złożonych przez podatników zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego tzw. czynnego		Ujawnianie przypadków naruszenia przepisów prawa

			żalu pod kątem spełnienia warunków wynikających z art. 16 K.k.s.		podatkowego – uporczywe niepłacenie w terminie podatku Jeden raz w II półroczu generuje się raporty z systemu Poltax2BPlus i aplikacji e-Orus – sporządzone zestawienie podlega analizie
--	--	--	--	--	---

Z powyższego zestawienia wynika, że ujawnianie przypadków naruszenia przepisów prawa podatkowego następowało w ramach podejmowanych działań służbowych poczynając, w szczególności od analiz danych wynikających z wygenerowanych raportów z dostępnych systemów informatycznych, analiz złożonych przez podatników deklaracji/informacji, dokumentacji z przeprowadzonych kontroli podatkowych, czy też analiz zaległości podatkowych płatników ujętych w zestawieniach.

Wspomniana analiza/ocena naruszenia przepisu prawa zgodnie z § 9 Rozdziału 4 Wytycznych powinna uwzględniać rodzaj i charakter czynu, miejsce i okoliczności jego popełnienia, społeczną szkodliwość czynu, ustawową niekaralność sprawcy czynu oraz przedawnienie karalności czynu.

Mając zatem na uwadze sporządzane raporty w zakresie stwierdzonych przypadków ujawnienia naruszenia przepisów prawa podatkowego wymienione poniżej komórki merytoryczne przedstawiły dane statystyczne w zakresie liczby obsługanych – poddanych ocenie/analizie poszczególnych rekordów (podmiotów) do ogólnej liczby rekordów (podmiotów) z kontrolowanego okresu:

Nazwa komórki ujawniającej czynu zagrożone	Data i nazwa wydruku raportu/zestawienia objętego analizą ujawnionych nieprawidłowości podatkowych	Liczba rekordów ogółem	Liczba rekordów poddanych analizie
SEW	Raport z POLTAX2BPlus (nazwa raportu Przypisy i odpisy zaksięgowane za okres 2023 r. w podatku PIT-4R, data wygenerowania: koniec lutego 2024 r., Raport z aplikacji e-ORUS (nazwa raportu Wykaz zaległości Polska, data wygenerowania: koniec lutego 2024 r. Na podstawie przedmiotowych raportów sporządzono zestawienie (koniec lutego 2024 r.) do przeprowadzenia analizy naruszenia przepisów prawa podatkowego – analiza zaległości PIT płatnik za 2023 r.	252 rekordów (80 podmiotów)	252
SKA	Raport z systemu PoltaxPlus (nazwa raportu – raport o złożonych dokumentach wymiaru (VAT-7K) z dnia 5 kwietnia 2024 r.), raport z aplikacji e-ORUS (nazwa raportu wykaz złożonych dokumentów po terminie, Zawiadomienia KKS raport z dnia 5 kwietnia 2024 r.), raport z aplikacji VIES (nazwa raportu wykaz dokumentów VAT-UE	7 202	7 147

	złożonych po terminie, z dnia 5 kwietnia 2024 r.)	85	81
SOB	Raporty odrębnie dla każdego rodzaju składanych deklaracji PCC, informacji PIT-11 oraz deklaracji PIT-4R sprawdzenie w zakresie terminowości złożenia tych dokumentów (raporty z systemu SSP (nazwa raportu Deklaracje złożone po terminie, data sporządzenia 25 kwietnia 2024 r.), (raporty z aplikacji SP*ED (PoltaxPlus – nazwa raportu Zestawienie - e-Dokumentów, z 17 kwietnia 2024 r.) Na podstawie przedmiotowych raportów sporządzono zestawienie (sporządzone w dniach od 6-17 maja 2024 – przeprowadzenie analizy naruszenia przepisów prawa podatkowego – niezłożenie w terminie deklaracji	PCC – 269 PIT-11 – 247 płatników PIT-4R – 77 PIT-8AR – 5 płatników	269 247 płatników 77 5 płatników
SKI	Raport z aplikacji SeRCe (raport o podmiotach bez danych uzupełniających z 3/11/15/22 stycznia 2024 r.,	9	9
		9	9
		8	8
		7	7
	5/12/19/26 lutego 2024 r.,	7	7
		7	7
		7	7
		7	7
	4/11/18/25 marca 2024 r.,	7	7
		8	8
		7	7
		7	7
	3/8/15 kwietnia 2024 r.,	9	9
		8	8
		7	7
	6/13/20/27 maja 2024 r.,	7	7
		8	8
		7	7
		7	7
	10 czerwca 2024 r.	7	7

Na podstawie zobrazowanych danych i złożonych wyjaśnień można zauważyć, że generowanie raportów z dostępnych systemów informatycznych odbywało się z różną częstotliwością – cyklicznie (raz w tygodniu), po zakończeniu kwartału, raz na początku roku dot. zaległości podatkowych płatnika.

W zakresie częstotliwości sporządzania w kontrolowanym okresie raportów z dostępnych systemów informatycznych stanowiących materiał do przeprowadzania analizy ujawnionych

nieprawidłowości podatkowych pod kątem terminowości złożenia deklaracji, wpłat oraz przeprowadzania samej analizy Naczelnik Urzędu w złożonych wyjaśnieniach poinformował:

– w komórce (...) raz na pół roku sporządza się raporty korzystając z systemu POLTAX2BPlus oraz aplikacji e- ORUS na podstawie których tworzy się zestawienie zaległości podatkowych PIT płatnik za 2023 r. do przeprowadzenia analizy w zakresie zaległości podatkowych płatnika, która polegała na wytypowaniu z całego zestawienia podmiotów kwalifikujących się do odstąpienia od skierowania zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego ze względu na znikomą społecznie szkodliwość czynu oraz podmiotów kwalifikujących się do przeprowadzenia postępowania mandatowego. Podkreślono, że przy ocenie naruszenia przepisów prawa brane są pod uwagę wysokości posiadanych zaległości oraz rodzaj podatku. W tym miejscu należy zauważyć, że mając na uwadze konstrukcję przepisu art. 77 § 1 K.k.s. penalizuje się zarówno zaniechanie wpłacania w ogóle, jak i wpłacenie po terminie przez płatnika kwoty pobranego podatku. Co więcej penalizowane jest również niewpłacenie tej kwoty w części. Przy czym należy mieć na uwadze, że przepis ten nie przewiduje żadnego dodatkowego znamienia np. uporczywości określonej w art. 57 § 1 K.k.s., dlatego już samo niewpłacenie w terminie przez płatnika pobranego podatku jest zachowaniem wypełniającym znamiona wykroczenia/przestępstwa skarbowego.

W odpowiedzi na powyższe organ poinformował, że przeprowadził w II półroczu 2024 r. powtórny analizę nieuregulowanych zobowiązań wynikających z obowiązków płatnika. Analizą objęto również zaległości podatników w podatkach VAT, PIT, PPL, PPE itp. W wyniku dokonanych analiz sporządzono wnioski o przeprowadzenie postępowania mandatowego w związku z art. 77 § 3 K.k.s. oraz wnioski z art. 57 § 1 K.k.s. Do wytypowanych podatników do ukarania wysłano wezwania do uregulowania zobowiązań oraz osobistego stawiennictwa (sprawy w toku).

W toku kontroli ustalono, że analiza materiałów wskazujących na popełnienie czynu zabronionego pozwoliła również na zdiagnozowanie podmiotu, którego ze względu na kwotę zaległości podatkowych w podatku dochodowym PIT-4R za 2023 r. przekazano do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego. Ponadto wyjaśniono, że raporty pomocnicze w oparciu o które było sporządzone zestawienie nie były przechowywane. Podkreślić, należy, że raporty te stanowiły materiał podstawowy, bazę danych do sporządzanych zestawień objętych czynnościami analitycznymi, wobec powyższego stanowiły element niezbędny podejmowanych działań. W kontekście poczynionych uwag, organ poinformował, że od nowego roku będą sporządzane i drukowane raporty ze wskazanymi parametrami, datami sporządzenia itp. W ocenie kontrolującej należałoby rozważyć, żeby raporty generowane z dostępnych systemów informatycznych (jako dokument elektroniczny) były zapisywane i rejestrowane w systemie kancelaryjnym SZD;

– w komórce (...) ustalono, że w toku wykonywanych czynności służbowych cyklicznie generowany jest raz w tygodniu (poniedziałek) raport o podmiotach bez danych uzupełniających dostępny w aplikacji SeRCe. Raport ten dotyczy podatników wpisanych do KRS, którzy mają obowiązek zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających (na formularzu NIP-8) w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do KRS zgodnie z art. 5 ust. 2c ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. W toku czynności kontrolnych ustalono, że analiza stwierdzonych naruszeń

w postaci złożenia po ustawowym terminie informacji o danych uzupełniających NIP-8 traktowanych jako wykroczenia skarbowe koncentrowała się na wykazaniu przesłanek do odstąpienia od ukarania ze względu na znikomą społecznie szkodliwość czynu;

– w komórce (...) ustalono, że po zakończeniu składania zeznań podatkowych sporządzane są raporty kwartalne - odrębnie dla każdego rodzaju składanych deklaracji PCC, informacji PIT-11 oraz deklaracji PIT-4R składanych przez płatników, korzystając z systemu SSP oraz POLTAX/SP*ED na podstawie których tworzy się zestawienie do przeprowadzenia analizy pod kątem nieterminowego ich złożenia. Jak wskazano raporty pomocnicze w oparciu o które były sporządzone zestawienia nie były przechowywane pomimo, że raporty te stanowiły materiał podstawowy do sporządzanych zestawień objętych czynnościami analitycznymi. Podkreślić, należy, że raporty te stanowiły bazę danych do sporządzanych zestawień objętych czynnościami służbowymi, wobec powyższego stanowiły element niezbędny podejmowanych działań. W ocenie kontrolującej, jak wskazano wcześniej, należałoby rozważyć, żeby raporty generowane z dostępnych systemów informatycznych (jako dokument elektroniczny) były zapisywane i rejestrowane w systemie kancelaryjnym SZD. Poinformowano, że przy czynach polegających na nieterminowym złożeniu deklaracji analizie poddawane były następujące okoliczności – wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej, czy sprawca czynu dopełnił obowiązku złożenia deklaracji, dokonania wpłaty bez wezwania organu, czy złożenie dokumentów/deklaracji/zeznań/informacji/ewidencji po ustawowym terminie miało miejsce po raz pierwszy w okresie ostatnich 2 lat, złożone czynne żale pod kątem spełnienia warunków bezkarności określonych w przepisie art. 16 K.k.s.

Oświadczono w złożonych wyjaśnieniach, że w komórce (...) za kontrolowany okres nie było przypadku przekazania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.

Wskazać należy, że wypełnieniem znamion wykroczenia skarbowego przewidzianego w art. 56 § 4 K.k.s. jest złożenie przez podatnika deklaracji po upływie określonego w przepisach prawa podatkowego terminu, natomiast w art. 79 § 2 K.k.s. wykroczeniem skarbowym jest niedochowanie terminu na złożenie deklaracji lub brak złożenia deklaracji w ogóle przez płatnika. Zatem nieprzekazanie zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w całym I półroczu 2024 r., w sytuacji gdy w badanym okresie wystąpiły okoliczności, o których mowa w ww. przepisach, świadczy o braku rzetelnego monitoringu składanych deklaracji;

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy realizujący sprawy w (...) w kontrolowanym okresie,

Kierownik komórki (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Obsługi Podatnika Barbara Grala;

– w komórce (...) ujawniano okoliczności wskazujące na naruszenie przepisów prawa podatkowego, w tym te związane z nieterminowym złożeniem deklaracji – części deklaracyjnej JPK_VAT i informacji VAT-UE. Generowano następujące kwartalne raporty z aplikacji e-ORUS, VIES oraz systemu PoltaxPlus:

- raport z aplikacji e-ORUS – wykaz złożonych dokumentów po terminie, zawiadomienia KKS –wykonano 3 raporty, które obejmowały deklaracje VAT-7 za okres od XII 2023 do II 2024 złożone w terminie w okresie od 27.12.2023 r. do 31.03.2023 r. Raporty były generowane w kwietniu 2024 r., po zakończeniu kwartału,

- raport z PoltaxPlus - o złożonych dokumentach wymiaru (VAT-7K) – wykonano 1 raport z parametrami VAT-7K za IV kwartał 2023 r. z datą złożenia od 26.01 do 31.03.2024 r. Raport był generowany w kwietniu 2024 r., po zakończeniu kwartału,
- raport z systemu VIES – wykaz dokumentów VAT-UE złożonych po terminie – wykonano jeden raport, który obejmował informacje złożone w okresie od 1.01. do 31.03.2024 r. Raport był generowany w kwietniu 2024 r., po zakończeniu kwartału,
- w przypadku zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego (czynnych żali) analiza pod kątem spełnienia warunków art. 16 K.k.s. odbywała się w stosunku do podmiotów wykazanych w raporcie wygenerowanym z rejestrów spraw systemu kancelaryjnego SZD. Wydruki i analiza były wykonywane w kwietniu 2024 r. po zakończeniu I kwartału 2024 r. Wskazano, że powyższe raporty nie zostały zachowane. W następstwie powyższego sporządzono pomocniczo w toku kontroli ponowne wydruki z 7 i 8 października 2024 r. W nawiązaniu do poczynionych wcześniej uwag, w ocenie kontrolującej należałoby rozważyć, żeby raporty generowane z dostępnych systemów informatycznych (jako dokument elektroniczny) były zapisywane i rejestrowane w systemie kancelaryjnym SZD. Podkreślić należy, że przedmiotowe raporty stanowiły podstawę do sporządzonego zestawienia poddawanego analizie i stanowiły niezbędny element kompletnego materiału analizowanych spraw. W złożonych wyjaśnieniach poinformowano, że informacje o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego będą w IV kwartale 2024 r. przekazywane do prowadzenia dalszych czynności.

Podsumowując, na podstawie dokonanych ustaleń oraz na podstawie złożonych wyjaśnień stwierdzono, że w kontrolowanym okresie nie obowiązywała wewnętrzna procedura, czy przyjęte ustne uzgodnienia, praktyki dotyczące kolejności i terminów przekazywania informacji o ujawnionych wykroczeniach i przestępstwach skarbowych. I tak, w I półroczu 2024 r. w komórkach (...), (...), (...) nie stwierdzono żadnych przypadków sporządzania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego. Kierownicy poszczególnych komórek argumentowali ten fakt: nadmiarem innych obowiązków, zbyt dużym obciążeniem realizowanych zadań, absencją pracownika, czy brakami kadrowymi. Wskazano, że brak działań w temacie zawiadomień wynika z braku możliwości niezwłocznego wywiązywania się ze wszystkich zadań. W odniesieniu do powyższego należy wskazać, że przedstawione okoliczności niewątpliwie rzutują na trudności w realizacji nałożonych zadań wynikających z obowiązujących przepisów prawa. Niemniej, nie może to stanowić uzasadnienia braku realizacji zadań, których obowiązek wykonania wynika z Kodeksu karnego skarbowego i z regulacji wewnętrznych Dyrektora IAS w Poznaniu tj. Wytycznych, czy regulaminu organizacyjnego. W tym miejscu należy zwrócić szczególną uwagę na fakt, że indywidualny charakter każdej ze spraw, każdorazowo obliuguje finansowy organ postępowania przygotowawczego do badania istnienia przesłanek stanowiących podstawę do ścigania czynów zabronionych przez Kodeks karny skarbowy. Jednocześnie, w toku niniejszej kontroli stwierdzono, że w I półroczu 2024 r. pracownicy komórki (...) przeprowadzający czynności sprawdzające nie dokonywali analizy stwierdzonych naruszeń przepisów prawa w kontekście ujawniania czynów zabronionych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, argumentując ten fakt dużą ilością czynności do przeprowadzenia związanych z akcją PIT oraz brakami kadrowymi, w okresie objętym kontrolą. Analiza danych w systemie ZISAR wykazała w kontrolowanym okresie 1577 czynności sprawdzających przeprowadzonych i zakończonych

wynikiem pozytywnym wg stanu na 7 października 2024 r. - raport z 7 października 2024 r., parametry raportu: status – zakończone, data utworzenia od - jest późniejsza lub równa od 1.01.2024 r. oraz data utworzenia do – jest wcześniejsza od 1.07.2024 r., tj. stwierdzeniem naruszeń przepisów prawa podatkowego, w tym skutkujących uszczupleniem należności publicznoprawnej w ilości 853. W następstwie powyższego poproszono o dokonanie analiz powyższych czynności sprawdzających pod kątem stwierdzonych naruszeń w celu skierowania do odpowiedniego trybu postępowania, z uwzględnieniem terminu przedawnienia karalności czynu. W udzielonej odpowiedzi zwrotnej z miesięcznym terminem realizacji, organ przesłał zestawienie z systemu ZISAR dot. ujawnionych w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających przypadków nieterminowego złożenia informacji podsumowujących/ deklaracji/zeznań w ilości 40 rekordów (spraw). Poinformowano o dokonaniu analiz naruszeń zakończonych odstępami od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego przesyłając rejestry odstępów z wykazaną podstawą prawną odstąpienia określoną w art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. Jednocześnie, w ramach podejmowanych działań organ przesłał dodatkowo rejestry odstępów od sporządzania karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z K.k.s. przeprowadzonych analiz stwierdzonych naruszeń tj. złożenia po terminie zeznań w podatku PIT (140 pozycji) i CIT (72 pozycje) z podstawą prawną odstąpienia art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. Odstąpienie od ukarania argumentowano złożeniem zeznań przed podjęciem działań ze strony Urzędu i brakiem obowiązku zapłaty podatku. Ponadto wskazano, że weryfikacja pozostałych czynności sprawdzających zarejestrowanych w systemie ZISAR pod kątem odstępów od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego nastąpi w terminie późniejszym. W tym miejscu należy wskazać, że realizacja zasad postępowania w przypadku ujawnienia naruszeń przepisów prawa podatkowego przez Naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego wskazana w § 8 Wytycznych, stanowi o analizie stwierdzonych naruszeń w celu skierowania do odpowiedniego trybu postępowania, czyli oprócz odstąpienia od ścigania lub odstąpienia od skierowania zawiadomienia do Naczelnika US Poznań-Jeżyce, Naczelnika UCS, innego organu ścigania, mogą zaistnieć przesłanki obligujące do sporządzenia wniosku o przeprowadzenie postępowania mandatowego lub złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego lub innego organu ścigania. Jednocześnie należy zauważyć, że dokonywanie analizy stwierdzonych naruszeń przepisów prawa w toku wykonywanych czynności służbowych pod kątem zaistnienia przesłanek kwalifikujących do sporządzenia zawiadomienia o ujawnieniu podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, nie jest nowym zadaniem nałożonym na komórki merytoryczne. W związku z powyższym brak podejmowania działań ze strony organu w tym zakresie nie znajduje uzasadnienia.

Organ podatkowy nie wykorzystał możliwości prawnych w ściganiu sprawców wykroczeń skarbowych ujawnionych w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających. Stwierdzono, że nie obejmowano wnioskami stwierdzonych przypadków wskazujących na popełnienie wykroczeń skarbowych, w tym spraw z uszczupleniami należności publicznoprawnych. Finansowy organ postępowania przygotowawczego nie może ograniczać swoich działań przy przeprowadzanej analizie stwierdzonych naruszeń np. w toku czynności sprawdzających tylko do odstąpienia od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu

zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego. Zatem, jeżeli zostały spełnione przesłanki ustawowe określone w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, należy bez zbędnej zwłoki przeprowadzić postępowanie mandatowe lub w uzasadnionych przypadkach złożyć zawiadomienie do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, Naczelnika UCS lub innych właściwych organów ścigania, z uwzględnieniem terminu przedawnienia czynu zabronionego. Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że to kierownik ponosi odpowiedzialność za organizację zadań komórki (...),

Kierownik komórki (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grała.

Z uwagi na fakt, że nie stwierdzono w organizacji pracy kontrolowanego organu podatkowego nałożonych w poszczególnych komórkach merytorycznych ustalonych terminów dla ujawnienia i przekazywania zawiadomień karnych do wyznaczonych pracowników prowadzących postępowania mandatowe oraz zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, naczelnika UCS poinformowano, że zawiadomienia karne powinny być przekazywane niezwłocznie, systematycznie w trakcie roku, w miarę ujawniania popełnienia czynów zabronionych w toku wykonywanych czynności służbowych. I tak, stwierdzono znaczne opóźnienia, np. zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego zostały sporządzone przez pracowników komórki (...) w dłuższym przedziale czasowym po 113 i 186 dniach od dnia ujawnienia czynu zabronionego i przekazane do Naczelnika US Poznań - Jeżyce. Niedopuszczalnym jest składanie zawiadomień w sposób niesystematyczny i akcyjny, np. na koniec roku lub też przed upływem terminu przedawnienia karalności. Pracownik niewyznaczonego urzędu skarbowego, który w toku wykonywanych czynności służbowych ujawnił okoliczności wskazujące na naruszenie przepisów prawa podatkowego, niezwłocznie dokonuje analizy według zasad opisanych w Wytycznych, w celu skierowania sprawy do odpowiedniego trybu postępowania.

4. Odstąpienia od ścigania, odstąpienia od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub odstąpienia od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego przez Naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego

Według § 10 Rozdziału 5 Wytycznych pracownik komórki organizacyjnej niewyznaczonego urzędu skarbowego ujawniający naruszenia przepisów prawa podatkowego, przygotowuje propozycję (projekt) odstąpienia, w zależności od okoliczności: od ścigania, od wnioskowania o przeprowadzenie postępowania mandatowego przez wyznaczonych do tego pracowników urzędu oraz od kierowania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, Naczelnika UCS lub innego właściwego organu ścigania, jeśli dokonana uprzednio analiza stwierdzonych naruszeń wykazała istnienie przesłanek wymienionych w art. 17 § 1 K.p.k., tj.:

- czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia;
- czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa, np. nastąpiło naruszenie przepisów podatkowych, ale naruszenie to nie jest penalizowane w kodeksie karnym skarbowym;

- społeczna szkodliwość czynu jest znikoma;
- ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze, np. kiedy zastosowanie znajdą przepisy art. 16 K.k.s. (czynny żal) lub art. 16a K.k.s. (prawnie skuteczna korekta);
- sprawca czynu zmarł;
- nastąpiło przedawnienie karalności czynu zabronionego;
- postępowanie karne co do tego samego czynu tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone albo wcześniej wszczęte toczy się;
- sprawca nie podlega orzecznictwu polskich sądów karnych;
- zachodzi inna okoliczność wyłączająca ściganie, np. brak ekonomiki procesowej do wszczęcia i prowadzenia postępowania przygotowawczego.

W dalszej części obowiązujących Wytycznych rozważając odstąpienie od ścigania lub złożenia zawiadomienia, zaprezentowano uszczegółowiony opis stosowania przesłanek, w tym w szczególności dokonywanej oceny:

- w § 11 znikomej społecznej szkodliwości czynu w odniesieniu do przypadku dokumentu/deklaracji/zeznania/informacji/ewidencji składanych po ustawowym terminie, w podatku dochodowym od osób fizycznych, w podatku od towarów i usług, w przypadku wpłacenia po ustawowym terminie podatków, w przypadku stwierdzenia innej nieprawidłowości;
- w § 12 braku znamion czynu - podmiotowych i przedmiotowych przypadków.

Odnosząc się do dokumentowania przeprowadzonych analiz, wskazano w § 13 wskazanych Wytycznych, że analizę ujawnionych nieprawidłowości podatkowych, której skutkiem jest odstąpienie od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, Naczelnika UCS lub innego właściwego organu ścigania, należy udokumentować w formie dostosowanej do ujawnionych nieprawidłowości. Analiza może mieć charakter zbiorczy, w tym z wykorzystaniem raportów z dostępnych systemów informatycznych.

W toku przedmiotowej kontroli pozyskano z Urzędu dane statystyczne dotyczące odstąpień od sporządzenia zawiadomienia w kontrolowanym okresie tj. I półrocza 2024 r. z podziałem na przyczyny odstąpienia - powołane kwalifikacje prawne czynów. Powyższe zobrazowano w poniższej tabeli:

Lp.	Komórka organizacyjna Urzędu	Przyczyny odstąpień – powołana kwalifikacja prawa czynu				
		Art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w związku z art. 16a k.k.s.	Art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.	Art. 17 § 1 pkt 5 k.p.k.	Art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k.	Art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w związku z art. 16 k.k.s.
		Liczba				
1	SKP	5	1			
2	SKI		1	6		
3	SEW				78	
4	SPO	2				
5	SKA				241	24
6	SOB		11		571	81

7	SER				1	3
---	-----	--	--	--	---	---

Na podstawie powyższych danych należy stwierdzić, że najczęściej odstąpień odnotowano w komórce (...) w ilości 571 oraz w komórce (...) w ilości 241 z tytułu znikomej społecznej szkodliwości czynu zabronionego. Ogólnie przesłanką dominującą była przesłanka określona w art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. – czyli znikoma społecznie szkodliwość czynu, stanowiąca niemal 87% wszystkich wydanych rozstrzygnięć w postaci odstąpienia od ukarania. Pozostałe ilościowo przesłanki związane były ze szczególnym trybem odstąpienia od ścigania z uwagi na ustawową niekaralność przewidzianą w art. 16 K.k.s. (złożenia przez sprawcę skutecznego „czynnego żalu”).

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Czarnkowie w złożonych wyjaśnieniach wskazał aplikacje/systemy informatyczne, programy komputerowe wykorzystywane do rejestrowania odstąpień od ścigania, odstąpień od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, czynnych żali, czy też złożonych zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego i innych danych w ręcznie prowadzonych rejestrach. Powyższe informacje przedstawiono w tabeli prezentując rodzaje prowadzonych ewidencji wskazanych powyżej danych w poszczególnych komórkach merytorycznych w kontrolowanym okresie:

Lp.	Komórka organizacyjna	Aplikacje/system informatyczny wykorzystywany do ewidencjonowania spraw związanych z ujawnieniem naruszeń przepisów prawa podatkowego/odstąpienia/sporządzania i przekazywania zawiadomień o podejrzeniu czynów zabronionych	Rodzaj prowadzonych ewidencji, rejestrów/liczba zarejestrowanych spraw	Dodatkowe informacje – liczba wpisów
1	SKP	SZD – Zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego oraz adnotacje o odstąpieniach ewidencjonowane są w SZD (są dołączone do poszczególnych spraw-kontroli podatkowych) w formie papierowej.	W SKP utworzono na dysku wspólnym tabelę, do której wpisywane są sporządzane zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego oraz adnotacje o odstąpieniu od składania zawiadomień.	11
2	SEW	SZD	Zawiadomienia	1
		Papierowo	Odstąpienia	78
3	SPO	SZD	Odstąpienia	2
4	SKA	SZD	Czynne żale	49
		Papierowo	Odstąpienia	241
5	SOB	SZD	Czynne żale	81
		Elektronicznie	Odstąpienia	582
6	SER	SZD	Czynne żale	5
		papierowo	Odstąpienia	4

Powyższe zestawienie wskazuje na prowadzenie głównie rejestrów z wykorzystaniem Systemu Zarządzania Dokumentami SZD. Niemniej były prowadzone ewidencje papierowe (ręczne), czy też ewidencje przy wykorzystaniu programu komputerowego excel.

Na podstawie ustaleń kontroli oraz złożonych wyjaśnień przez poszczególne komórki merytoryczne w zakresie odstąpień ustalono:

– w komórce (...) najczęściej stosowaną podstawą prawną w kontrolowanym okresie, w przypadku odstąpień była znikoma społecznie szkodliwość czynu. Wyjaśniono, że z uwagi

na niskie kwoty zaległości w czterech sprawach objętych próbą kontrolną zastosowano przesłankę określoną w art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. W uzasadnieniu odstąpienia w kontrolowanych sprawach, wskazano jako decydującą przesłankę - wysokość kwoty wymagalnej zaległości. Jednocześnie doprecyzowano, że w komórce (...) kryteria przy podejmowaniu decyzji o odstąpieniu są jednolite, każdy podmiot traktowany jest równo.

W analizowanej sprawie objętej próbą kontrolną (...) (poz. nr 33 w rejestrze odstąpień) organ argumentował, że w § 11 Wytycznych wskazano, że ściganie sprawcy jest nieuzasadnione, gdy kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej nie przekracza 1/10 minimalnego wynagrodzenia, co jedynie obliguje organ do odstąpienia w takiej sytuacji od ścigania sprawcy. Podniesiono, że Wytyczne w żaden sposób nie wskazują, że w przypadku przekroczenia wspomnianej kwoty obligatoryjnie należy sporządzić wniosek o przeprowadzenie postępowania mandatowego.

W odniesieniu do powyższego należy wyjaśnić, że w omawianej sprawie u podatnika zdiagnozowano zaległość z tytułu PIT-4R na kwotę 444 zł, czyli kwota ta nieznacznie przekraczała 1/10 minimalnego wynagrodzenia z czasu popełnienia czynu (I półrocze 2024r.- 424,20). Jak wskazano, zgodnie z art. 53 § 7 K.k.s. przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia. Tak więc, społeczna szkodliwość czynu przybiera formę stricte zindywidualizowaną, nie należy traktować jej w sposób uniwersalny, nie ma jednego jej egzemplarza, który moglibyśmy przyporządkowywać konkretnym czynom. Podnieść należy, że o społecznej szkodliwości czynu nie decyduje w żadnym wypadku suma elementów ocennych, a ich wypadkowa. Należy zgodzić się, że wysokość kwoty podatku narażonego na uszczuplenie odzwierciedla stopień społecznej szkodliwości czynu. Postanowienia zawarte w art. 53 § 7 K.k.s., wskazują, że wysokość uszczuplonej bądź narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej stanowi jeden z tzw. mierników stopnia społecznej szkodliwości czynu. Jednak, jak wskazano w Wytycznych ściganie sprawcy czynu jest nieuzasadnione, gdy: kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej nie przekracza 1/10 minimalnego wynagrodzenia w czasie popełniania czynu zabronionego, a okoliczności jego popełnienia wskazują, że niedopełnienie obowiązków przez sprawcę nie miało charakteru rażącego naruszenia prawa. Dokonując zatem analizy pod kątem stwierdzonych naruszeń u wskazanego sprawcy należy dostrzec, że już w 2022 r. płatnik miał trudności w regulowaniu wpłat od wypłaconych wynagrodzeń, gdyż dokonał to z opóźnieniem wraz z należnymi odsetkami. Natomiast w sprawie zaległości wynikających ze złożonego PIT-4R za 2023 r. ustalono, że prowadzone było postępowanie egzekucyjne, w ramach którego dokonano zajęć egzekucyjnych, egzekwując zaległy podatek. W takiej sytuacji należało jednak rozważyć, zdyscyplinowanie sprawcy.

Poinformowano, że w komórce (...) nie są tworzone dokumenty dla podmiotów wskazanych w rejestrze odstąpień. W przypadku podjęcia decyzji o odstąpieniu od ścigania uzupełnia się papierowy rejestr odstąpień od sporządzenia zawiadomienia o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego, który podlega akceptacji przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie. Podkreślono, że dokumentem potwierdzającym wpis do rejestru odstąpień jest

przeanalizowane zbiorcze zestawienie zaległości. Przedmiotowy rejestr odstępień zawierał 78 pozycji, z datą akceptacji 22 kwietnia 2024 r. W ujęciu tabelarycznym oprócz wskazania „X” w kolumnie art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. wyniku przeprowadzonej analizy w postaci konkretnej negatywnej przesłanki procesowej, wyszczególniono pozostałe podstawy prawne odstąpienia zamieszczając w kolejnych kolumnach (art. 17 § 1 pkt 1 K.p.k., art. 17 § 1 pkt 6 K.p.k., art. 16a K.k.s., inne). W odrębnej kolumnie wskazywano również datę sporządzenia adnotacji – jak ustalono datę wydanego rozstrzygnięcia. Zwrócono uwagę, że w przedmiotowym rejestrze brak jest kolumny zawierającej uzasadnienie zastosowanej przesłanki wynikającej z art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. Powyższe pozwoliłoby w późniejszym czasie stwierdzić, jakimi kryteriami kierował się organ orzekając w konkretnej sprawie. Ustalono, że w komórce (...) planuje się uzyskać dostęp do funkcji ”czyny zabronione” w celu przetestowania użyteczności oraz funkcjonalności programu komputerowego EWIDENCJE;

– w komórce (...) najczęściej stosowaną podstawą prawną w kontrolowanym okresie, w przypadku odstępień była znikoma społecznie szkodliwość czynu. Głównie przyczyną zmaterializowania się tej negatywnej przesłanki procesowej w kontrolowanym okresie, było ujawnienie czynów zabronionych związanych z nieterminowym złożeniem deklaracji/zeznań/informacji.

W komórce (...) w odniesieniu do 10 spraw¹ objętych próbą kontrolną wydano rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego. Oznaczono, że powodem odstąpienia było istnienie przesłanek określonych w art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. W toku kontroli z uwagi na brak uzasadnienia zastosowanego rozstrzygnięcia, na wniosek kontrolującej do każdej z kontrolowanych spraw wskazano powody jakimi kierowano się orzekając w danej sprawie. Wskazano, że analizie poddawane były m.in. kwota uszczuplenia podatku, czy sprawca wykroczenia złożył deklarację bez wezwania organu, czy dokonał wpłaty bez wezwania organu, czy podatnik w okresie ostatnich dwóch lat nie naruszył terminów do złożenia dokumentów/deklaracji/zeznań/informacji, czy został złożony skutecznie czynny żal. Jednak w analizowanych sprawach objętych kontrolą nie wyszczególniono ile wynosiło opóźnienie przy nieterminowo złożonych deklaracjach i nie dokonano analizy pod tym kątem. Dodano, że pracownik dokonując analizy stwierdzonych naruszeń każdorazowo stosował jednolite kryteria przy podejmowaniu decyzji o odstąpieniu od ukarania w celu zapewnienia realizacji zasady równego traktowania podmiotów. W wyniku dokonanej analizy kontrolowanych spraw obranej próby kontrolnej stwierdzono, że w trzech sprawach uchybienie terminu złożenia deklaracji nie przekroczyło 1-2 dni, a w dwóch kolejnych sprawach opóźnienie w złożeniu deklaracji wyniosło 15-16 dni. Z kolei wśród pozostałych spraw opóźnienie w złożeniu deklaracji wyniosło 34 dni, 35 dni, 48 dni, 56 dni oraz 354 dni. Mając powyższe na uwadze nie sposób zauważyć, że przesłanka związana z długością opóźnienia przy nieterminowym złożeniu deklaracji nie była prawidłowo zanalizowana, gdyż nie można tak samo traktować czynu zabronionego z uchybieniem nieterminowego złożenia deklaracji wynoszącym do 14 dni, czy nawet 56 dni przy znaczącym opóźnieniu wynoszącym 354 dni. Powyższe nieprawidłowe zanalizowanie znamion czynu zabronionego skutkowało brakiem zastosowania środków represyjnych wobec sprawców, celem ich zdyscyplinowania.

¹ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...)

W konsekwencji organ podatkowy nie sankcjonował zachowań sprawców czynów zabronionych w uzasadnionych przypadkach ujawnionych wykroczeń skarbowych.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownik realizujący sprawę w (...) : (...),

Kierownik komórki (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Obsługi Podatnika Barbara Grala;

Wyniki przeprowadzonych czynności związanych z analizą przesłanek do odstąpienia dokumentowane były w rejestrach odstąpień prowadzonych w tabelach exel, które były prowadzone kwartalnie. Przesłane rejestry odstąpień (prowadzone odrębnie dla każdego rodzaju dokumentu) zawierały, w szczególności podstawy prawne odstąpienia (art. 17 § 1 pkt 1, art. 17 § 1 pkt 3, art. 17 § 1 pkt 6 K.p.k., art. 16a K.k.s., inne). W ujęciu tabelarycznym odnotowano „X” - wynik przeprowadzonej analizy w kolumnie konkretnej negatywnej przesłanki procesowej. Przedmiotowe rejestry odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego, nie zawierały daty wydania rozstrzygnięcia, której obowiązek wskazania wynika z § 14 Rozdziału 5 Wytycznych. Jednocześnie zwrócono uwagę, że w przedmiotowym rejestrze brak jest kolumny zawierającej uzasadnienie zastosowanej przesłanki wynikającej z art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. Powyższe pozwoliłoby w późniejszym czasie stwierdzić, jakimi kryteriami kierował się organ orzekając w konkretnych sprawach. W komórce (...) z dniem 24 lipca 2024 r. na podstawie nadanych uprawnień do programu EWIDENCJE moduł: czyny zabronione rozpoczęto ewidencjonowanie wpływających czynnych żali;

– w komórce (...) wyjaśniono, że na podstawie sporządzonych raportów w zakresie nieterminowego składania deklaracji VAT-7, VAT-7K i informacji podsumowującej VAT-UE przeprowadzana była analiza stwierdzonych naruszeń pod kątem możliwości odstąpienia od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego. Odstąpienia podlegały podziałowi ze względu na podstawę prawną art. 17 § 1 pkt 1, art. 17 § 1 pkt 3, art. 17 § 1 pkt 6 K.p.k., art. 16a K.k.s., inne. Wyniki przeprowadzonych analiz znajdowały odzwierciedlenie w zbiorczym, papierowym rejestrze odstąpień, który podlegał akceptacji przez Naczelnika US w Czarnkowie. Podobnie, jak w poprzednich komórkach rejestr odstąpień zawierał w ujęciu tabelarycznym zarówno datę sporządzenia adnotacji-wydania rozstrzygnięcia, odznaczenia „X” wybranej podstawy prawnej odstąpienia oraz w kolumnie uwagi, wskazano ogólną przesłankę np. „VAT-7 za 12/2023 złożono po terminie”. I tak, jak wcześniej stwierdzono, brak jest wskazania/wyszczególnienia konkretnych przesłanek jakimi kierowano się orzekając w konkretnych sprawach. W toku kontroli zanalizowano wybrane 8 spraw² objętych próbą kontrolną. We wszystkich poddanych weryfikacji sprawach wydano rozstrzygnięcia odstąpienia od ukarania z uwagi na zmaterializowanie negatywnej przesłanki procesowej określonej w art. 17 § 1 pkt 3 K.p.k. – znikomej społecznie szkodliwości czynu. Na wniosek kontrolującej dokonano ponownej analizy wybranych spraw (czynów polegających na nieterminowym złożeniu deklaracji, informacji) pod kątem wskazania kryteriów, które zostały wzięte pod uwagę określając znikomą społeczność szkodliwość czynu. Wśród wskazanych wymieniono: czy deklaracje/zeznania/informacje złożone zostały bez wezwania

² (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...) x2

organu, czy złożono je przed rozpoczęciem czynności sprawdzających, czy opóźnienie w złożeniu dokumentu nie przekraczało 14 dni, czy z deklaracji wynikała kwota do przeniesienia, kwota uszczuplenia należności publicznoprawnej, określenie, czy czyn ten miał miejsce po raz pierwszy w okresie ostatnich 2 lat. Ustalono, że w kontrolowanych trzech sprawach próby kontrolnej uchybienie terminu do złożenia deklaracji nie przekroczyło 9 dni. W pozostałych sprawach nie wskazano jak długie było opóźnienie w złożeniu deklaracji/informacji, a ono przedstawiało się następująco: 40 dni, 43 dni, 100 dni, 113 dni, 326 dni. W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że przy weryfikacji okoliczności do odstąpienia nie wzięto pod uwagę czasu jaki upłynął od terminu ustawowego złożenia deklaracji do terminu faktycznego złożenia.

W tym miejscu należy wyjaśnić, że kryteria wyznaczające stopień społecznej szkodliwości czynu, zostały wymienione w Kodeksie karnym skarbowym - przepis art. 53 § 7 Kodeksu karnego skarbowego. Zauważa się także, że społeczna szkodliwość czynu stanowi ogół (wypadkową) wszystkich związanych z nią elementów. W ocenie kontrolującej nie można tak samo zanalizować czyn zabroniony przy tak znaczących różnicach opóźnień (od 1 dnia do 326 dni) składanych deklaracji/informacji. Podnieść należy, że pociągnięcie do odpowiedzialności karnej skarbowej za wykroczenie skarbowe związane z nieterminowym złożeniem deklaracji/informacji ma za zadanie zdyscyplinować sprawcę. Zatem w przypadku niewywiązywania się przez podatników z obowiązków podatkowych, skutkujących odpowiedzialnością karną należało skierować wniosek o przeprowadzenie postępowania mandatowego.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że to kierownik ponosi odpowiedzialność za organizację zadań komórki (...),

Kierownik komórki (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grala;
– w komórce (...) przedłożono wygenerowane raporty o podmiotach bez danych uzupełniających w aplikacji SeRCe ze stycznia, lutego, marca, kwietnia, maja i czerwca 2024 r. w ilości 20 wydruków. W ostatnim raporcie z 10 czerwca 2024 r. uwidoczniono 7 podmiotów (fundacji) reprezentowanych przez jednoosobowy zarząd, w przypadku których sprawca czynu zabronionego (nie złożył NIP-8) zmarł. W związku z powyższym organ odstąpił od ukarania na skutek zmaterializowania się negatywnej przesłanki procesowej określonej art. 17 § 1 pkt 5 K.p.k. Powyższy raport został zaakceptowany 14 czerwca 2024 r. przez Naczelnika US w Czarnkowie. Innego dokumentu zawierającego analizę ujawnionych nieprawidłowości podatkowych nie przedstawiono. W tym miejscu należy wskazać na treść zapisów § 13 Wytycznych, który stanowi, że analizę ujawnionych nieprawidłowości podatkowych, których skutkiem jest odstąpienie od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, Naczelnika UCS lub innych organów ścigania należy udokumentować w formie dostosowanej do ujawnionych nieprawidłowości. Jednocześnie § 14 Wytycznych stanowi, że w przypadku stwierdzenia przesłanek do odstąpienia od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia, odstąpienie powinno zawierać przyczynę odstąpienia oraz datę rozstrzygnięcia. W przedłożonym raporcie nie wskazano daty wydania rozstrzygnięcia.

Ponadto po sporządzeniu raportu o podmiotach bez danych uzupełniających nie odnotowywano prowadzonej analizy, podejmowanych czynności np. wezwania w celu złożenia brakujących dokumentów. Pozostałe osiem podmiotów znajdujących się na wcześniejszych raportach od stycznia 2024 r. złożyły zaległe NIP-8. Jednak żadnego wniosku o ukaranie w związku z nieterminowym złożeniem zgłoszenia identyfikacyjnego nie sporządzono. Organ w złożonych wyjaśnieniach potwierdził, że w kontrolowanym okresie nie sporządzano kart informacyjnych o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego. Począwszy od IV kwartału 2024 r. komórka (...) zobowiązała się do sporządzania i przekazania zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego w przypadku jego ujawnienia zgodnie z Wytycznymi. Należy wskazać, że niedokonanie w wyznaczonym terminie zgłoszenia identyfikacyjnego, czy aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym w wyznaczonym terminie, stanowi wykroczenie skarbowe opisane w art. 81 § 1 pkt 1 K.k.s.

Zatem, wskazane wykroczenia skarbowe z art. 81 K.k.s., jako czyny zabronione, pociągają za sobą odpowiedzialność karną skarbową ich sprawców. Wobec powyższego w przypadku ujawnienia naruszenia przepisów prawa podatkowego należało przeanalizować sprawy pod kątem zasadności sporządzenia zawiadomienia karnego i jego przekazania w celu przeprowadzenia postępowania mandatowego.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy realizujący sprawę w (...),

Kierujący wieloosobowym stanowiskiem pracy pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grala;

– w komórce (...) w kontrolowanym okresie pracownicy komórki sporządzili dwie karty informacyjne odstąpienia od ukarania objęte próbą kontrolną:

- Karta informacyjna z 20 maja 2024 r. (...) dokumentująca wydanie rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania – wskazano w rozstrzygnięciu negatywną przesłankę procesową – art. 17 § 1 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 16a K.k.s.

W opisie sprawy wskazano, że w toku przeprowadzonej kontroli podatkowej ustalono, że kontrolowany podał nieprawdę w złożonym 25 stycznia 2024 r. za grudzień 2023 r. w pliku JPK_V7M. Ostatecznie zaniżono zobowiązanie podatkowe o kwotę 42.275,00 zł. Dnia 29 lutego 2024 r. w trakcie trwania kontroli dokonano wpłaty podatku za wraz z należnymi odsetkami za zwłokę. Po zakończeniu kontroli 19 marca 2024 r. została złożona zgodnie z ustaleniami kontroli korekta deklaracji VAT-7 za 12/2023 r. Akta sprawy po przeprowadzonej kontroli podatkowej zostały 21 marca 2024 r. przekazane do komórki orzeczniczej (...). Karta informacyjna została sporządzona, zaakceptowana oraz ostatecznie zatwierdzona 20 maja 2024 r. przez Naczelnika Urzędu.

W przedmiotowej sprawie podano:

- niepełną kwalifikację prawną przestępstwa skarbowego – art. 56 § 2 K.k.s., a powinno być art. 56 § 2 K.k.s. w zb. z art. 61a § 1 K.k.s. w zw. z art. 7 § 1 K.k.s.;
- czas popełnienia czynu to data złożenia pliku JPK_V7M za grudzień 2023 r. – 25.01.2024 r., podano błędną datę 20.01.2023 r.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy realizujący sprawę w (...) : (...),

Kierownik komórki (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),
Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Orzecznictwa Barbara Grala;

- Karta informacyjna z 18 kwietnia 2024 r. (...) dokumentująca wydanie rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania – wskazano w rozstrzygnięciu zaistnienie negatywnej przesłanki procesowej – art. 17 § 1 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 16a K.k.s.

W opisie sprawy wskazano, że podatnik podał nieprawdę w złożonej 1 września 2023 r. korekcie zeznania PIT-36 za 2022 r. (nieprawidłowości w wykazanym przychodzie, kosztach uzyskania przychodu, wysokości wykazanej nadpłaty podatku), co spowodowało końcowo uszczuplenie w podatku w kwocie 58.324,00 zł. Po przeprowadzonej kontroli podatkowej podatnik złożył 25.01.2024 r. korektę zeznania PIT-36 za 2022 r. uwzględniając w całości ustalenia kontroli. Wynikające z korekty zeznania PIT-36 zobowiązanie zostało zapłacone wraz z należnymi odsetkami za zwłokę. Niniejsza karta informacyjna została sporządzona, zaakceptowana i ostatecznie zatwierdzona 18 kwietnia 2024 r. przez Naczelnika Urzędu.

W przedmiotowej sprawie podano:

- błędnie kwalifikację prawną czynu przestępstwa skarbowego - art. 56 § 1 K.k.s., a powinno być art. 56 § 2 K.k.s.,
- czas popełnienia czynu błędnie wpisano 2.05.2023 r. a powinno być 1.09.2023 r.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy realizujący sprawy w (...) : (...)

Kierownik komórki (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),
Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Orzecznictwa Barbara Grala;

– w komórce (...) w kontrolowanym okresie weryfikacją objęto trzy sprawy próby kontrolnej zakończone wydaniem rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania:

- Karta informacyjna z 7 maja 2024 r. (...) dokumentująca wydanie rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania - sprawa nr (...) – wskazano negatywną przesłankę procesową – art. 17 § 1 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 16a K.k.s.

W opisie sprawy wskazano podanie nieprawdy w złożonej 27 listopada 2023 r. w Urzędzie Skarbowym w Czarnkowie w części deklaracyjnej JPK_V7M za październik 2023 r. skorygowanej 21 marca 2024 r. oraz w sprawie podania nieprawdy w złożonej 27 grudnia 2023r. części deklaracyjnej JPK_V7M za listopad 2023 r. skorygowanej 21 marca 2024 r., przesłania nierzetelnej części ewidencyjnej pliku JPK_V7M za październik 2023 r. 27 listopada 2023 r. i za listopad 2023 r. 27 grudnia 2023 r., skorygowanych 21 marca 2024 r. przez podatnika w zakresie niewykazania sprzedaży i podatku należnego oraz niezadeklarowania zakupów i podatku naliczonego, na skutek czego narażono podatek od towarów i usług na uszczuplenie za październik 2023 r. w kwocie 1885,00 zł., za listopad 2023 r. w kwocie 3462,00 zł.

Podatnik złożył korekty JPK_V7M za 10/11/2023 r. z uwzględnieniem całości ustaleń kontroli podatkowej. Podatnik uregulował zobowiązanie podatkowe za październik 2023 r. 21 lutego 2024 r. (w trakcie prowadzonej kontroli), natomiast zobowiązanie podatkowe za listopad 2023 r. zostało uregulowane 15 marca 2024 r. wraz z należnymi odsetkami. Niniejsza karta informacyjna została sporządzona, zaakceptowana i ostatecznie zatwierdzona przez Naczelnika Urzędu w Czarnkowie 7 maja 2024 r.

W przedmiotowej sprawie podano:

- niepełną kwalifikację prawną czynu – art. 56 § 3 K.k.s., powinno być: art. 56 § 3 K.k.s. w zb. z art. 61a § 2 K.k.s. w zw. z art. 6 § 2 K.k.s. w zw. z art. 7 § 1 K.k.s.,
- czas popełnienia czynu (w czynie ciągłym należy wykazać ramy czasowe) – od 27 listopada 2023 r. do 27 grudnia 2023 r.
- przedawnienie karalności czynu – podano 31.12.2023 r./powinno być 31.12.2024 r.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy realizujący sprawę: (...),

Kierujący Wieloosobowym Stanowiskiem (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grała;

- Karta informacyjna z 28 czerwca 2024 r. (...) dokumentująca wydanie rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania - sprawa nr (...) – wskazano negatywną przesłankę procesową – art. 17 § 1 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 16a K.k.s.

Opis czynu: podanie nieprawdy w złożonych w US w Czarnkowie deklaracjach podatku od towarów i usług w postaci pliku JPK_V7M za niżej wymienione miesiące:

- za październik 2022 r. – złożonej 25 listopada 2022 r., przesłania nierzetelnej ewidencji pliku JPK_V7M za październik 2022 r. w dniu 22 listopada 2022 r.,
- za listopad 2022 r. złożonej 27 grudnia 2022 r., przesłania nierzetelnej ewidencji pliku JPK_V7M skorygowanej 27 grudnia 2022 r.,
- PIT-36L za 2022 r. złożonym 2 maja 2023 r.

Niedokonanie przez podatnika w ewidencji nabyć korekty podatku naliczonego z faktur VAT (w związku z brakiem uregulowania przez podatnika należności w terminie określonym na fakturze oraz w terminie 90 dni od dnia upływu jej płatności, podatnik nie dokonał korekty odliczonej kwoty podatku wynikającego ze wskazanych faktur VAT). Podatek naliczony wynikający z faktur został zadeklarowany odpowiednio w złożonych JPK_V7M za 06/07/2022r.

Podatnik po przeprowadzonej kontroli podatkowej złożył korektę JPK_V7M oraz korektę PIT-36L za 2022 r. uwzględniając w całości ustalenia kontroli. Powstałe zobowiązanie podatkowe w kwocie 19373,00 zł (PIT-36L - 4522,00 zł, VAT-7 za 10/2022- 14205,00 zł, VAT-7 za 11/2022 – 646,00 zł) zostało uregulowane wraz z odsetkami 18 kwietnia 2024 r.

W przedmiotowej sprawie podano:

- błędną kwalifikację prawną czynu przestępstwa skarbowego – art. 56 § 3 K.k.s., powinno być art. 56 § 2 K.k.s. w zb. z art. 61a § 1 K.k.s. w zw. z art. 6 § 2 K.k.s. w zw. z art. 7 § 1 K.k.s.,
- przedawnienie karalności czynu – 31.12.2028 r.

Przedmiotowa karta informacyjna została sporządzona, zaakceptowana i ostatecznie zatwierdzona 28 czerwca 2024 r. przez Naczelnika Urzędu.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy realizujący sprawę w (...) : (...),

Kierujący Wieloosobowym Stanowiskiem (...), pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grała.

W komórce (...) w kontrolowanym okresie wystąpił jeden przypadek przedawnienia karalności czynu. Sprawa (karta informacyjna z 19 marca 2024 r., nr sprawy (...)) dotyczyła kontroli

podatkowej przeprowadzonej w zakresie podatku VAT za 2021 r. W trakcie kontroli stwierdzono zaniżenie przez podatniczkę (...) przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej z czym wiązało się podanie nieprawdy w złożonych w Urzędzie plikach JPK_V7M za okresy od stycznia 2021 r. do grudnia 2021 r. i narażeniem na uszczuplenie w kwocie ogółem 4524,00 zł. Podatniczka złożyła korekty plików JPK_V7M z uwzględnieniem całości ustaleń kontroli i dokonała wpłaty podatku wraz z należnymi odsetkami. Powyższy czyn zabroniony wyczerpuje znamiona wykroczenia skarbowego (art. 56 § 3 K.k.s. w zb. z art. 61a § 2 K.k.s. w zw. z art. 6 § 2 K.k.s. w zw. z art. 7 § 1 K.k.s.). W karcie informacyjnej wskazano natomiast niepełną kwalifikację prawną czynu – art. 56 § 3 K.k.s. w związku z art. 61 K.k.s. Należy zauważyć, że w chwili ujawnienia czynu zabronionego, jego karalność była już przedawniona. W sprawie doszło do zmaterializowania się negatywnej przesłanki procesowej określonej art. 17 § 1 pkt 6 K.p.k., bowiem czyn przedawnił się z dniem 31.12.2023r.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy realizujący sprawy w (...) : (...),

Kierujący Wieloosobowym Stanowiskiem (...), pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grała. Natomiast w komórce (...) w kontrolowanym okresie stwierdzono 11 przypadków wykroczeń skarbowych związanych z nieterminowym złożeniem deklaracji PIT-4R oraz nieterminowym złożeniem i nieuiszczeniem w terminie podatku wynikającego z 10 deklaracji PCC-3 (karalność czynu była przedawniona w chwili ujawnienia czynu zabronionego).

Z kolei w komórce (...) wyjaśniono, że na raportach prezentujących podmioty, które nie złożyły NIP-8 znajdował się jeden podmiot, który dokonał zarejestrowania w KRS 17 grudnia 2014 r. W wyniku przeprowadzonych czynności zmierzających do wyegzekwowania NIP-8 wysłano wezwania na adres siedziby fundacji oraz na adres zamieszkania pani prezes. Wezwania nie zostały skutecznie doręczone. W dniu 4 kwietnia 2022 r. przeprowadzono w terenie wizję lokalną adresu wskazanego jako adres siedziby – ustalono brak znamion działalności fundacji pod wskazanym adresem. W wyniku przeprowadzenia postępowania w przedmiocie uchylenia NIP w przypadku stwierdzenia fałszywych lub fikcyjnych danych adresowych odnośnie siedziby lub adresu prowadzenia działalności gospodarczej 21 kwietnia 2022 r. wydano decyzję w tym zakresie i uchylono numer NIP. W dniu 20 kwietnia 2022 r. wysłano pismo do Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu o przeprowadzonych czynnościach, w efekcie końcowym Sąd umorzył postępowanie. Z uwagi na fakt, że czynności zmierzające do wyegzekwowania NIP-8 w przypadku tej fundacji zostały przeprowadzone w okresie znacznie odległym od czasu popełnienia czynu, nastąpiło przedawnienie karalności czynu zabronionego. Z uwagi na powyższe odstąpiono od ścigania w związku z ziszczeniem się negatywnej przesłanki procesowej określonej w art. 17 § 1 pkt 6 K.p.k. Należy podkreślić, że niedokonanie w terminie wymaganego zgłoszenia identyfikacyjnego grozi grzywną. Takie uchybienie nosi znamiona wykroczenia skarbowego z art. 81 § 1 pkt 1 Kodeksu karnego skarbowego. Zatem przedawnienie czynu zabronionego jak wskazano nastąpiło dużo wcześniej tj. po roku od czasu jego popełnienia.

Podsumowując dokonane ustalenia i uzyskane wyjaśnienia należy wskazać, że w kontrolowanym okresie analiza stwierdzonych naruszeń przepisów prawa nie jest

jednolicie dokumentowana w Urzędzie (brak jednakowego sformalizowanego druku) – w komórkach (...), (...) sporządzona była na karcie informacyjnej a w pozostałych komórkach nie tworzone dokumentów dla podmiotów wskazanych w rejestrach odstąpień. Jak wyjaśniono w przypadku podjęcia decyzji o odstąpieniu od ścigania uzupełnia się papierowy lub elektroniczny rejestr odstąpień od sporządzenia zawiadomienia o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego, który podlegał końcowo akceptacji przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarńkowie. W odniesieniu do powyższego zauważa się, że zgodnie z treścią obowiązujących Wytycznych analizę ujawnionych nieprawidłowości podatkowych, których skutkiem jest odstąpienie od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia należy dokumentować w formie dostosowanej do ujawnionych nieprawidłowości. Ponadto w przypadku wykorzystania do analizy raportów z dostępnych systemów informatycznych analiza może mieć charakter zbiorczy. Jednocześnie, w przypadku stwierdzenia przesłanek do odstąpienia od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego odstąpienie powinna zawierać przyczynę odstąpienia oraz datę rozstrzygnięcia. W stwierdzonym stanie faktycznym przedłożone rejestry odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego nie zawierają wszystkich elementów – daty rozstrzygnięcia (rejestry komórki (...)) oraz we wszystkich brak przywołania okoliczności, uzasadnienia, że w sprawie ma zastosowanie dana przesłanka procesowa. Nie wystarczy tylko przywołać końcowego wyniku wydanego rozstrzygnięcia, należy konkretnie wskazać jakie okoliczności wpłynęły na wynik rozstrzygnięcia.

Podkreślić należy, że brak powyższego uzasadnienia nie pozwala w późniejszym czasie stwierdzić, jakimi przesłankami kierował się organ, orzekając w konkretnych sprawach.

Mając powyższe na uwadze rekomenduje się analizę stwierdzonych naruszeń przepisów prawa podatkowego udokumentować w postaci np. notatki służbowej, a w przypadku stwierdzenia przesłanek do odstąpienia od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia należy w szczególności zawrzeć w niej elementy wskazane w Wytycznych.

W odniesieniu do pięciu³ weryfikowanych spraw objętych próbą kontrolną z komórek (...) i (...) stwierdzono błędną lub niepełną kwalifikację prawną czynów w sporządzonych kartach informacyjnych dokumentujących rozstrzygnięcie związane z odstąpieniem od ukarania. W związku ze stwierdzonymi błędami w sporządzonych Kartach informacyjnych objętych próbą kontrolną, organ wyjaśnił, że pracownicy sporządzali karty informacyjne na podstawie wiedzy przekazanej na szkoleniach przez pracownika wyznaczonego Urzędu. Z uwagi na indywidualność i różnorodność analizowanych spraw oceny dokonywano również na podstawie dodatkowych konsultacji z bezpośrednim przełożonym oraz kierownictwem Urzędu. Ostatecznie podkreślono, że na czas sporządzenia poszczególnych kart informacyjnych w oparciu o posiadaną wiedzę, realizacja tego zadania była zgodna z Wytycznymi. Ponadto wskazano, że mając powyższe na uwadze zasadnym byłoby zorganizowanie szczegółowych szkoleń w tym zakresie dla wszystkich pracowników i kierujących komórkami Urzędu. W tym miejscu należy podnieść, że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu organizował i prowadził szkolenia w zakresie

³ (...), (...), (...), (...), (...)

wynikającym z potrzeb wdrożenia centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych. Jednak w ocenie kontrolującej ustalenia w zakresie poprawnej kwalifikacji odstępień, wskazują na potrzebę kontynuacji szkoleń pracowników komórek merytorycznych urzędu realizujących ww. zadania.

4.1. Szczególny tryb odstąpienia od ścigania z uwagi na ustawową niekaralność przewidzianą w art. 16 K.k.s. i 16a K.k.s.

W kontrolowanym okresie stwierdzono, że Naczelnik US w Czarńkowie odstępował również od prowadzenia postępowania (odstąpienie od ścigania) w przypadku złożenia przez sprawcę skutecznego „czynnego żalu” – zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego w trybie art. 16 K.k.s. Według obowiązujących przepisów, aby uniknąć odpowiedzialności karnej skarbowej, podatnik musi przyznać się do winy z własnej inicjatywy. Ponadto skuteczność złożonego czynnego żalu wymaga też spełnienia łącznie wszystkich określonych w art. 16 K.k.s. warunków. Istotne elementy skutecznego czynnego żalu:

- po popełnieniu czynu zabronionego sprawca musi złożyć zawiadomienie do organu powołanego do ścigania – w zawiadomieniu musi wskazać istotne okoliczności tego czynu;
- forma zawiadomienia – zawiadomienie organu może zostać dokonane pisemnie lub ustnie do protokołu, a także elektronicznie;
- termin – czynny żal można złożyć w okresie od momentu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego do czasu, gdy organ ścigania powziął wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu czynu, bądź też do rozpoczęcia czynności służbowej, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony;
- uiszczenie całości wymagalnej należności publicznoprawnej, która została uszczuplona w wyniku popełnionego czynu zabronionego. Zgodnie z art. 16 § 2 Kodeksu karnego skarbowego, ostatni z ww. warunków musi być spełniony w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego.

Natomiast złożenie czynnego żalu jest bezskuteczne w poniższych przypadkach (przesłanki negatywne do skorzystania z czynnego żalu):

- złożenie zawiadomienia w czasie, gdy organ miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnionym czynie – art. 16 § 5 pkt 1 K.k.s.;
- złożenie zawiadomienia po rozpoczęciu przez organ czynności służbowej, sprawdzającej lub kontroli - art. 16 § 5 pkt 2 K.k.s.;
- złożenie zawiadomienia przez prowokatora, sprawcę organizującego lub kierującego grupą przestępczą czy też sprawcę polecającego i kierowniczego – art. 16 § 6 K.k.s.

W toku kontroli ustalono, że zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego (czynny żal) w kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym w Czarńkowie były rozpoznawane i analizowane przez pracowników komórek (...), (...) i (...). Zawiadomienia „czynny żal” były ewidencjonowane w systemie kancelaryjnym SZD.

Według złożonych wyjaśnień działania podejmowane w tym obszarze przez pracowników komórki (...) polegały na weryfikacji przesłanek zawartych w art. 16 K.k.s. W przypadku, gdy weryfikacja nie ujawniła negatywnych przesłanek powodujących nieskuteczność zawiadomienia, wówczas pracownicy komórki (...) odstępowali od dalszych czynności.

Informację o dokonanej analizie wraz z przywołaniem podstawy prawnej skutecznego odstąpienia od dalszych czynności pracownik referatu umieszczał w formie „ręcznej” adnotacji na papierowej wersji złożonego zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego. Ponadto w każdym kwartale wnioski te podlegały ewidencjonowaniu w papierowym „Rejestrze odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego” w kolumnie z podstawą prawną (art. 17 § 1 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 16 K.k.s.) - odznaczano w tabeli „X” wybraną podstawę odstąpienia - wynik analizy. Przedmiotowy rejestr został zaakceptowany i podpisany przez Naczelnika US w Czarnkowie 5 kwietnia 2024 r. W przypadku uznania czynnego żalu za nieskuteczny tj. niespełnienia warunków wyłączających karalność sprawcy czynu zabronionego pracownicy przygotowywali propozycję odstąpienia od złożenia zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego z uwagi na wystąpienie innych ujemnych przesłanek procesowych np. „znikoma społeczna szkodliwość czynu”.

Dokonana analiza dwóch spraw⁴ objętych kontrolą z wytypowanej próby kontrolnej potwierdziła słuszność podjętych rozstrzygnięć przez pracowników komórki (...). W jednej sprawie przeprowadzona weryfikacja ujawniła zaległości należności głównej w łącznej kwocie 300,00 zł powodując uznanie czynnego żalu za nieskuteczny. Ponadto z uwagi na fakt, iż kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej nie przekraczała 1/10 minimalnego wynagrodzenia (424,20 zł) w czasie popełnienia czynu zabronionego, możliwe było podjęcie decyzji o odstąpieniu od ścigania z uwagi na znikomą społecznie szkodliwość czynu. W drugiej sprawie uznano złożony czynny żal za skuteczny wskazując jako przyczynę odstąpienia od ukarania zaistnienie negatywnej przesłanki określonej art. 17 § 1 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 16 K.k.s. argumentowanej faktem dokonania 11 marca 2024 r. wpłaty zaległego podatku PPE w kwocie 731 zł wraz z odsetkami w ślad za złożonym 28 lutego 2024 r., zawiadomieniem o popełnieniu czynu zabronionego przed ustawowym terminem złożenia zeznania PIT-28 za 2023 r. – 30 kwietnia 2024 r.

Jednocześnie w złożonych wyjaśnieniach wskazano, że każdorazowo stosowano jednolite kryteria oceny przy podejmowaniu decyzji o odstąpieniu od ukarania w celu zapewnienia realizacji zasady równego traktowania podmiotów.

W przypadku działań podejmowanych przez pracowników komórki (...) w zakresie rozpoznania i analizowania zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego podkreślono, że analiza koncentrowała się na ustaleniu, czy wystąpiły negatywne przesłanki powodujące nieskuteczność zawiadomienia. W analizowanych 8 sprawach⁵ dotyczących czynnego żalu ustalono, że w 4 sprawach czynne żale rozpatrzono jako nieskuteczne. W poniższej tabeli przedstawiono zestawienie przedmiotowych spraw z danymi branymi pod uwagę przy rozpatrywaniu przesłanek mających wpływ na nieskuteczność, czy skuteczność zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego złożonego w trybie art. 16 K.k.s.

Lp.	Dane sprawcy Pesel/NIP	Data wpływu zawiadomienia o popełnieniu czynu	Data złożenia deklaracji/informacji	Kwota i data wpłaty podatku do organu	Określenie popełnionego czynu zabronionego	Czy organ ścigania miał udokumentowaną wiadomość o popełnieniu	Dalsze czynności podjęte przez organ
-----	---------------------------	---	-------------------------------------	---------------------------------------	--	--	--------------------------------------

⁴ (...), (...),

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

		zabronionego (art. 16 kks)				czynu zabronionego	
1	(...)	25.03.2024 r.	22.03.2024 r.	4600 zł/ 20.02.2024 r.	złożenie po terminie JPK_V7M za I 2024 r.	NIE	poz. 157 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popętnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego
2	(...)	26.03.2024 r.	22.03.2024 r.	2738 zł/ 18.02.2024 r.	złożenie po terminie JPK_V7M za I 2024 r.	NIE	poz. 160 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popętnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego
3	(...)	29.01.2024 r. (nadanie na poczcie), wpływ do US - 1.02.2024 r.	25.01.2024 r.	6394 zł/ 20.02.2024 r.	przesłanie po terminie JPK_V7M za XI/2023 r.	NIE	poz. 156 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popętnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego
4	(...)	6.03.2024 r.	27.02.2024 r.	NIE/ do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy	przesłanie po terminie JPK_V7M za I 2024 r.	NIE	poz. 158 rejestru odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popętnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego

Dokonując analizy zebranych danych w powyższej tabeli stwierdzono, że nie występują negatywne przesłanki powodujące nieskuteczność zawiadomienia. W przedmiotowej kwestii organ złożył wyjaśnienia wskazując, że przyjęto błędną interpretację skuteczności czynnego żalu przyjmując, że czynny żal jest skuteczny wyłącznie w przypadku, gdy podatnik jednego dnia (w jednym czasie) złoży deklarację/zeznanie, czynny żal i dokona ewentualnej wpłaty. W tym miejscu należy wyjaśnić, że powyższe działanie organu nie znajduje uzasadnienia w żadnym przepisie prawa. Przy rozpoznawaniu złożonego czynnego żalu w trybie art. 16 K.k.s. sprawdzamy, czy sprawca uprzedził działania organu, wykonał ciężący na nim obowiązek podatkowy i wyrównał uszczerbek finansowy. Przepis ten nie wymaga działania w jednym momencie, co do złożenia deklaracji i zawiadomienia o tym organu powołanego do ścigania. W pozostałych 4 sprawach związanych z przesłaniem po terminie pliku JPK_V7M/ informacji podsumowującej VAT-UE, po przeprowadzonej analizie przesłanek powodujących nieskuteczność czynnych żali, stwierdzono spełnienie warunków wyłączających karalność sprawców czynów zabronionych. Ustalono, że gdy nie wystąpiły negatywne przesłanki powodujące nieskuteczność zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego odstępowano od dalszych czynności, zgodnie z Wytycznymi (§ 17 pkt 2). W przypadku uznania czynnego żalu za nieskuteczny, organ dokonywał analizy możliwości odstąpienia od złożenia

zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego z uwagi na wystąpienie innych ujemnych przesłanek procesowych – znikomej społecznej szkodliwości czynu. Rozpatrzone i zanalizowane czynne żale odnotowywano w rejestrach czynnych żali, poprzez odznaczenie „X” kolumny ze wskazaniem spełnienia przesłanek art. 16 K.k.s. Przedmiotowe rejestry podlegały akceptacji przez Naczelnika Urzędu.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości (organ w złożonych wyjaśnieniach wskazał, że kierownik komórki (...) ponosi odpowiedzialność za organizację zadań komórki): Kierownik komórki (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami (...), Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grala. Kolejna komórka, w której w kontrolowanym okresie rozpoznawano i analizowano zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego (czynny żal) to komórka (...). W związku z objęciem przedmiotowego zagadnienia kontrolą wytypowano z powyższych rejestrów odstąpień 10 spraw⁶ (złożonych nieterminowych deklaracji PCC-3, PIT-8AR, PIT-4R oraz informacji PIT-11). W wyniku dokonanej weryfikacji rozpoznania i przeprowadzonej analizy ustalono, że we wszystkich 10 sprawach stwierdzono spełnienie przesłanek wyłączających karalność sprawców czynów zabronionych. W następstwie powyższego zasadnie odstąpiono od dalszych czynności. W zakresie dokumentowania odstąpienia od ukarania z uwagi na rozpoznanie skuteczności złożonego czynnego żalu przedłożono do każdej z 10 spraw sporządzone notatki służbowe, w których wskazano, że podatnik dopełnił obowiązku złożenia deklaracji/informacji wraz z podaniem daty złożenia, w przypadku powstania obowiązku zapłaty podatku - daty dokonanej wpłaty zaległego podatku oraz, że podatnik wypełnił powyższy obowiązek bez wezwania organu. Niniejsze adnotacje w dacie ich sporządzenia posiadały podpis pracownika sporządzającego oraz kierownika komórki akceptującego dokonane ustalenia przeprowadzonej analizy.

Przedłożone rejestry odstąpień od sporządzenia karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego zawierały podstawę prawną odstąpienia wyszczególniając „X” w kolumnie czynnego żalu. Końcowo 24 maja 2024 r. przedmiotowy rejestr został zaakceptowany przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie.

4.2 Terminowość wydawania, przekazywania rozstrzygnięć – odstąpień do złożenia zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego/zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie

Odnośnie terminowości przekazywania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego przez naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego przedmiotowe Wytyczne stanowią:

- według § 22 ust. 6 Rozdziału 8 w przypadku ujawnienia czynu zabronionego wstępnie, jako wykroczenie skarbowe, jeżeli nie ustalono okoliczności pozwalających na odstąpienie od ukarania sprawcy czynu, jak również nie zakończono postępowania nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego, pracownik właściwej komórki sporządza niezwłocznie zawiadomienie, które z całością materiału dowodowego przekazuje do Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego, nie później jednak niż 6 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia karalności czynu zabronionego. W razie niedochowania tego terminu

⁶ (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...)

zawiadomienie należy przekazać wraz ze szczegółowym wyjaśnieniem/ uzasadnieniem, przekazany również Dyrektorowi IAS;

– według § 21 ust. 5 Rozdziału 7 materiały z postępowania mandatowego niezakończonego nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego, Naczelnik niewyznaczonego urzędu skarbowego przekazuje Naczelnikowi wyznaczonego urzędu skarbowego, bez zbędnej zwłoki, najpóźniej na 6 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego. Niedopuszczalne jest przekazanie Naczelnikowi wyznaczonego urzędu skarbowego sprawy, w której nastąpiło przedawnienie karalności czynu zabronionego.

Powyższe zagadnienie zbadano na przykładzie spraw zakończonych, zaakceptowanych w kontrolowanym okresie w komórce (...). W kontekście powyższego na wniosek kontrolującej kierownik komórki (...) uzupełnił zestawienie tabelaryczne o dane z przeprowadzonych kontroli podatkowych w I półroczu 2024 r. w zakresie daty ujawnienia czynu zabronionego/daty wydania rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia Naczelnika Urzędu od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, czy złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego:

Lp.	Nr sprawy/NIP/Pesel podmiotu/imię i nazwisko/nazwa podmiotu	Kwota uszczupień podatkowych (zł) (WUSZ)	Data ujawnienia czynu zabronionego	Data wydania rozstrzygnięcia odstąpienia/zawiadomienia	czasookres
1.	(...) R.K.	43.920	24.05.2024 r.	18.06.2024 r.	25 dni
2.	(...) R.K.	36.773	11.03.2024 r.	25.03.2024 r.	14 dni
3.	(...) P.G.	19.373	19.04.2024 r.	28.06.2024 r.	70 dni /31 dni po otrzymaniu akt z komórki orzeczniczej (28.05.2024 r.)
4.	(...) M.S.	205.438	15.01.2024 r.	7.05.2024 r.	*113 dni zawiadomienie o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego – (<u>przestępstwo skarbowe</u>) przekazano do wyznaczonego Naczelnika US
5.	(...) P.M.	16.402	23.10.2023 r.	26.04.2024 r.	*186 dni zawiadomienie o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego – (<u>przestępstwo skarbowe</u>) przekazano do wyznaczonego Naczelnika US
6.	(...) M.M.	59.436	28.12.2023 r.	16.02.2024 r. (karta informacyjna - postępowanie mandatowe w stosunku do pracownika biura rachunkowego /18.04.2024 r. komórka SPO karta informacyjna o odstąpieniu od ukarania podatnika)	50 dni /akta sprawy w komórce SPO/112 dni karta inf. wydana przez komórkę SPO
7.	(...) ,(...) Sp. z o.o.	8.334	13.02.2024 r.	7.03.2024 r.	23 dni

8.	(...) K.P.	5.241	13.02.2024 r.	11.03.2024 r.	27 dni
9.	(...) W.R.	5.347	26.02.2024 r.	7.05.2024 r.	71 dni /55 dni po otrzymaniu akt z komórki orzeczniczej (13.03.2024 r.)
10.	(...), (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	117.560	5.03.2024 r.	21.03.2024 r. przekazanie akt sprawy po kontroli podatkowej do komórki SPO w celu podjęcia dalszych czynności. 20.05.2024 r. wydanie rozstrzygnięcia przez SPO	16 dni/76 dni SPO
11.	(...) S.W.	55.969	8.04.2024 r.	27.09.2024 r.	172 dni /126 dni po otrzymaniu akt z komórki orzeczniczej (24.05.2024 r.)
12.	(...) N.K.	10.013	10.04.2024 r.	24.04.2024 r.	14 dni
13.	(...), (...) Sp. z o.o.	13.955	24.04.2024 r.	29.04.2024 r.	5 dni
14.	(...) M.J.	11.732	24.05.2024 r.	12.09.2024 r.	111 dni /72 dni po otrzymaniu akt z komórki orzeczniczej (2.07.2024 r.)
15.	(...) D.S.	6.619	6.06.2024 r.	14.08.2024 r.	69 dni /44 dni po otrzymaniu akt z komórki orzeczniczej (1.07.2024 r.)

*sprawy nie podlegały analizie z uwagi na fakt, że dotyczyły przestępstw skarbowych

Na podstawie powyższych danych można zauważyć, że czasookres od dnia ujawnienia czynu zabronionego do dnia wydania rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania, czy złożenia wniosku o przeprowadzenie postępowania mandatowego wyniósł od 5 dni do 172 dni uwzględniając wartości skrajne. W odniesieniu do znacznych rozpiętości terminów wydanych rozstrzygnięć organ wskazał, że na termin wydanych rozstrzygnięć miał wpływ termin otrzymania akt kontroli z komórki merytorycznej (...).

W toku kontroli ustalono, że terminowość przeprowadzenia analizy pod kątem odpowiedzialności karnej skarbowej w komórce (...) uzależniona była głównie od terminu zwrotu akt przez komórkę postępowań podatkowych oraz braku dokonania analizy przez pracownika komórki (...) pod kątem odstąpienia od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia o podejrzeniu czynu zabronionego. W przedmiotowej sprawie przedstawiono obowiązującą praktykę polegającą na tym, że akta pokontrolne po zaakceptowaniu kontroli w systemie ZISAR przekazywane są do komórki (...) celem przeprowadzenia analizy pod kątem zgodności danych ustaleń dokonanych w protokole ze złożonymi przez kontrolowanego korektami deklaracji/zeznań, dokonanymi wpłatami oraz uzupełnienia rzeczywistych efektów finansowych w systemie informatycznym. Dopiero zwrócone akta pokontrolne są powtórnie analizowane w komórce (...), tym razem pod kątem kwalifikacji prawnej czynu zabronionego celem skierowania do odpowiedniego trybu postępowania określonego w § 8 Rozdziału 4 Wytycznych. Jak wyjaśniono, termin przekazania akt pokontrolnych do komórki (...) wynosił 15-16 dni od dnia

zakończenia kontroli. Należy jednak mieć na uwadze, że może ulec wydłużeniu z uwagi na fakt, że kontrolowany ma 14 dni od dnia doręczenia protokołu na złożenie zastrzeżeń do protokołu, a w przypadku ich złożenia kontrolujący ma 14 dni na ich rozpatrzenie. Organ w złożonych wyjaśnieniach podkreślił, że w praktyce rozstrzygnięcie w zakresie klasyfikacji czynu zabronionego jest dokonywane w terminie nie dłuższym niż 6 miesięcy od dnia zaakceptowania kontroli w systemie ZISAR uwzględniając termin przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego. Jak ustalono, z jednym wyjątkiem termin ten nie przekraczał 180 dni, co zostało potwierdzone w toku kontroli. Analizując powyższe działanie organu należy wskazać, że przedmiotowe Wytyczne wyraźnie akcentują, że w przypadku ujawnienia okoliczności wskazujących na naruszenie przepisów prawa należy niezwłocznie dokonać analizy stwierdzonych naruszeń celem skierowania do odpowiedniego trybu postępowania. Jak podkreślono, podstawą analizy były głównie ustalenia zawarte w protokole kontroli. Należy stwierdzić, że przyjęta praktyka organu jest niewłaściwa, gdyż niepotrzebnie wydłuża czas na przeprowadzenie analizy stwierdzonych naruszeń przepisów prawa na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Ponadto w przypadku wykroczeń skarbowych istnieje ryzyko przedawnienia karalności – karalność ustaje jeżeli od czasu popełnienia wykroczenia skarbowego upłynął rok (art. 51 K.k.s.). Powyższe niepotrzebnie wydłuża czas związany z ponowną analizą ujawnionych nieprawidłowości przez pracowników komórki (...) i skierowaniem wniosku do odpowiedniego trybu postępowania w zakresie wydania właściwego rozstrzygnięcia na gruncie K.k.s. Mając powyższe na uwadze, organ powinien rozważyć zmianę przyjętej organizacji pracy, współpracy między komórkami. Działania te należy zweryfikować, celem wyeliminowania niepotrzebnego wydłużania czasu na dokonanie analizy naruszeń prawa i skierowania sprawy do odpowiedniego trybu postępowania.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Kierownik komórki (...) i Kierujący Wieloosobowym Stanowiskiem (...) : (...), (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli/Pion Orzecznictwa Barbara Grała.

Z uwagi na powyższe, zagadnienie to zbadano w innych komórkach realizujących przedmiotowe zadanie, co przedstawiono w poniższej tabeli:

Lp.	Komórka podmiotu/imię nazwisko/nazwa podmiotu	US/NIP/Pesel i	Kwota podatkowych (WUSZ)	uszczupień (zł)	Data ujawnienia czynu zabronionego	Data rozstrzygnięcia odstąpienia/zawiadomienia	wydania	zasookres (kolumna 4- kolumna 3)
0	1		2		3	4		5
1.	SEW/M.S. (...)		13.156,23		końcówka lutego 2024 r.	26.04.2024 /zawiadomienie (...)	r.	ok. 60 dni
2.	SEW/S.B.(...)		90.00		luty 2024 r.	18.04.2024 r.		ok. 60 dni
3.	SEW/J.G.(...)		74.00		luty 2024 r.	18.04.2024 r.		ok. 60 dni
4.	SEW/N.H.(...)		444.00		luty 2024 r.	18.04.2024 r.		ok. 60 dni

5.	SOB/T.G.(...) (PCC-3)	1500.00	5.01.2024 r. (czynny żal) data złożenia	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	140 dni
6.	SOB/R.S. (...) (PCC-3)	140.00	21.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	3 dni
7.	SOB/M.S. (...) (PCC-3)	40.00	20.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	4 dni
8.	SOB/W.J. (...) (PIT-8AR)	168.00	21.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	3 dni
9.	SOB/A.K.(...) Sp. z o.o. (...) (PIT-8AR)	3006.00	21.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	3 dni
10.	SOB/A.S. (...) (PIT-4R)	1328.00	22.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	2 dni
11.	SOB/(...) Sp. z o.o. (...) (PIT-4R)	434.00	22.05.2024 r.	24.05.2024 r. . (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	2 dni
12.	SOB/B.W.(...) (PIT-4R)	9187.00	20.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	4 dni
13.	SOB/M.D. (...) (PIT-11)	0.00	21.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	3 dni
14.	SOB/(...) Sp. z o.o. (...) (PIT-11)	0.00	21.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	3 dni
15.	SOB/E.W. (...) (PIT-11)	0.00	22.05.2024 r.	24.05.2024 r. (przyjęto datę akceptacji Naczelnika z uwagi na brak daty wydanego rozstrzygnięcia)	2 dni
16.	SKA/J.C.(...) (VAT-7)	0.00	5.04.2024 r.	10.04.2024 r.	5 dni
17.	SKA/(...) Sp. z o.o. (...) (VAT-7)	0.00	5.04.2024 r.	12.04.2024 r.	7 dni
18.	SKA/(...) Sp. z o.o. (...) (VAT-7)	0.00	5.04.2024 r.	11.04.2024 r.	6 dni
19.	SKA/M.T. (...) (VAT-7K)	0.00	5.04.2024 r.	12.04.2024 r.	7 dni
20.	SKA/Z.K. (...) (VAT-7K)	0.00	5.04.2024 r.	12.04.2024 r.	7 dni
21.	SKA/M.S. (...) (VAT-UE za 1/2023)	0.00	5.04.2024 r.	8.04.2024 r.	3 dni

22.	SKA/B.C. (...) (VAT-UE)	0.00	5.04.2024 r.	9.04.2024 r.	4 dni
23.	SKA/M.S. (...) (VAT-UE za 10/2023 r.)	0.00	5.04.2024 r.	10.04.2024 r.	5 dni
24.	SER/J.K. (...)	150.00 za 10/2023 r., 150.00 za 11/2023 r.	30.01.2024 r.	28.02.2024 r.	29 dni
25.	SER/Z.P. (...)	731.00 za 12/2023 r.	28.02.2024 r.	14.03.2024 r.	15 dni

Na podstawie przedmiotowych danych można zauważyć, że czasookres od dnia ujawnienia czynu zabronionego do dnia wydania rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania, rozpoznania i analizowania czynnego żalu, czy złożenia wniosku o przeprowadzenie postępowania mandatowego wyniósł od 2 dni do 140 dni uwzględniając wartości skrajne.

W odniesieniu do stwierdzonego przypadku znacznego czasookresu od dnia wpływu zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego do dnia jego rozpoznania i przeanalizowania wynoszącego 140 dni przez komórkę (...) Naczelnik Urzędu wskazał głównie na braki kadrowe i konieczność realizacji zadań priorytetowych. Trzech pracowników komórki wykonywało zadania koordynatora akcji PIT oraz obsługiwali przesłane raporty do weryfikacji przez IAS oraz MF. Ponadto dwóch pracowników komórki (...) zostało oddelegowanych w celu terminowego wydawania zaświadczeń o dochodach/o niezaleganiu, o prowadzeniu działalności gospodarczej. Pozostałe sprawy tej komórki zostały rozpatrzone w terminie nie dłuższym niż 4 dni. Ostatecznie dane w zakresie wydawanych rozstrzygnięć w związku z ujawnieniem czynu zabronionego uzupełniono po zakończeniu wprowadzania i zatwierdzania zeznań rocznych za rok 2023.

Pomimo, że ponad 100 dniowy termin zanalizowania czynnego żalu zdiagnozowano jako jednostkowy przypadek, należy wskazać, że systematyczne i terminowe dokonywanie analiz stwierdzonych naruszeń przepisów prawa podatkowego pod kątem zastosowania przepisów Kodeksu karnego skarbowego pozwala na sporządzenie i skierowanie zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego w terminach zapewniających zakończenie postępowań przed upływem ustawowego terminu przedawnienia karalności czynu.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownik realizujący sprawę: (...),

Kierownik komórki (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Obsługi Podatnika Barbara Grała.

Z kolei w komórce (...) analizowane sprawy objęte próbą kontrolną zostały rozpatrzone w terminie nie dłuższym niż 7 dni. Wyjaśniono, że pracownicy komórki (...) w pierwszym półroczu 2024 r. czynnie uczestniczyli w weryfikacji zeznań podatkowych składanych przez podatników w ramach akcji PIT. To zadanie było traktowane priorytetowo z uwagi na wiążące terminy. Natomiast w komórce (...) po przeprowadzeniu analizy zaległości płatnika za 2023 r. rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania wydawano w terminie ok. 2 miesięcy. Powyższe tłumaczono czasem niezbędnym na wprowadzenie danych do systemu przez inne komórki, czasem na odpowiednie zapisy księgowe i rozłożone w czasie weryfikacje poprawności księgowania.

Rozpatrując powyższą kwestię na tle poszczególnych komórek merytorycznych należy stwierdzić, że najszybciej realizowane były sprawy, w których ujawnienie czynu zabronionego

następowało z wykorzystaniem raportów dostępnych z systemów informatycznych, złożonych deklaracji/informacji, korekt deklaracji po zakończonych kontrolach podatkowych, choć nie w każdym przypadku. Niemniej należy podkreślić, że każdy pracownik jeżeli w związku z wykonywanymi obowiązkami ujawni okoliczności wskazujące na naruszenie przepisów prawa podatkowego jest obowiązany niezwłocznie dokonać analizy stwierdzonych naruszeń i skierować sprawę do odpowiedniego trybu postępowania.

4.3 Rodzaj dokumentów załączonych do zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego

Zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego zgodnie z § 23 Rozdziału 9 Wytycznych są sporządzane według wzoru stanowiącego załącznik do Wytycznych. Zawierają wszelkie informacje umożliwiające identyfikację czynu zabronionego, w szczególności dane osobowe sprawcy, dokładny opis czynu zabronionego, naruszone przepisy prawa. Natomiast w przypadku czynów polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnych, w szczególności czynów z art. 57 K.k.s. i z art. 77 K.k.s. należy wskazać dodatkowe informacje w zakresie ustaleń dotyczących wymaganych kwot podatku podlegającego wpłacie, aktualnego stanu zaległości.

Dodatkowo w przedmiotowych Wytycznych zawarto szczegółową informację jakiego rodzaju materiał dowodowy dokumentujący popełnienie czynu zabronionego, w zależności od czynu należy dołączyć do zawiadomienia (§ 23 ust. 3 Wytycznych).

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego skierowane z komórki (...) do Naczelnika US Poznań – Jeżyce zawierały kserokopię protokołu kontroli wraz z załącznikami, zeznanie podatkowe lub deklarację oraz złożoną korektę zeznania/deklaracji. W przypadku komórki (...) do zawiadomienia załączono wydruk stanu zaległości podatkowych, wydruk CEIDG, wydruk upomnienia, wydruk tytułu wykonawczego, wydruk deklaracji.

5. Postępowania mandatowe

Tryb postępowania mandatowego został uregulowany w Dziale II Kodeksu karnego skarbowego, w Rozdziale 15 „Postępowanie mandatowe”. Zgodnie z art. 137 § 4 K.k.s., upoważniony organ lub jego przedstawiciel, wymierzając karę grzywny, obowiązany jest określić wykroczenie skarbowe zarzucane sprawcy. Określenie wykroczenia skarbowego oznacza poinformowanie sprawcy zarówno o ustalonym przez organ stanie faktycznym, jak i o jego kwalifikacji prawnej. Ustalono, że w Urzędzie Skarbowym w Czarnkowie wymierzono w kontrolowanym okresie 4 mandaty karne kredytowe na łączną kwotę 2900 zł. W przypadku mandatu karnego grzywna nie przekroczyła 21.210 zł, czyli pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia (5x4242). Łącznie poddano kontroli wszystkie 4 mandaty karne, co stanowiło 100% wszystkich spraw zakończonych wymierzeniem mandatu karnego. Analizując wymienione poniżej sprawy zwracano uwagę na zasadność i sprawność prowadzenia postępowania mandatowego, prawidłowość prowadzonych czynności i poprawność kwalifikacji prawnej wraz z opisem czynu zabronionego oraz terminowość i rzetelność wprowadzonych danych do systemu informatycznego ESKS2 oraz systemu PoltaxPlus. Postępowania mandatowe były prowadzone przez pracowników urzędu, którzy mieli nadane

przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie uprawnienia do określania wysokości grzywny przy nakładaniu mandatów karnych.

Nałożone mandaty karne w kontrolowanym okresie przedstawiono w poniższej tabeli:

Lp.	komórka organizacyjna	Liczba zawiadomień	Nr i data zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego – wykroczenia skarbowego	Nr i data nałożenia mandatu karnego	Uwagi
1.	SKP	3	RMW (...) 16.02.2024 r.	(...) 19.02.2024 r.	ESKS (...) kwota mandatu 1300.00 zł
			RMW (...) 26.04.2024 r.	(...) 26.04.2024 r.	ESKS (...) kwota mandatu 600.00 zł
			RMW (...) 29.05.2024 r.	(...) 29.05.2024 r.	ESKS (...) kwota mandatu 500.00 zł
2.	SEW	1	RMW (...) 26.04.2024 r.	(...) 30.04.2024 r.	ESKS (...) kwota mandatu 500.00 zł

Na podstawie przesłanej dokumentacji dotyczącej poszczególnych spraw przeprowadzonych postępowań mandatowych stwierdzono:

– przebieg postępowania mandatowego dokumentowano notatką służbową załączoną do akt sprawy. Notatki sporządzone przez pracowników komórki (...) / (...) zawierały informacje o stosunkach majątkowych i rodzinnych sprawcy oraz dochody i jego możliwości zarobkowe (art. 48 § 4 K.k.s.). Wg złożonych wyjaśnień i przedłożonych akt wywiad ze sprawcą czynu odnośnie jego sytuacji majątkowej i rodzinnej był przeprowadzany w trakcie prowadzonego postępowania mandatowego, podczas którego sprawca przekazywał informacje w trakcie rozmowy, które odnotowywał pracownik. Zgodnie z przyjętymi zasadami każdy dokument sporządzany w formie notatki/adnotacji służbowej był podpisywany jedynie przez pracownika, który ją sporządzał. Jak wskazano w przypadku, gdyby dana czynność wymagała spisania protokołu, wówczas protokół zostałby podpisany przez osobę (sprawcę), której czynność dotyczy (osobę, która brała udział w czynnościach). Jednocześnie zauważono, że żaden z obowiązujących przepisów prawa, jak również żaden z zapisów zawartych w Wytycznych poza przypadkiem, gdy sprawca odmówi przyjęcia mandatu, nie zobowiązuje osób prowadzących postępowanie mandatowe do sporządzenia obligatoryjnie protokołów, które miałyby być podpisane przez sprawcę czynu. Stwierdzone w organie notatki służbowe sporządzone przez pracowników komórek (...) i (...) nie miały jednolitej, ustalonej formy obowiązującej w całym organie, ale we własnym zakresie były dostosowane (opracowane) w danej komórce i wykorzystywane na potrzeby prowadzonego postępowania mandatowego. Należy się zgodzić, że kwestia ta nie została uregulowana w sposób wiążący w przepisach prawa, przepisach wewnętrznych. Niemniej notatka służbowa sporządzana jest wyłącznie przez pracownika organu na podstawie danych przekazywanych przez sprawcę i jest formą udokumentowania danej czynności, otrzymanych informacji mających znaczenie

dla prowadzonej sprawy. Zauważyć należy, że dobrze przyjętą praktyką byłoby podpisanie, złożenie podpisu przez sprawcę pod pozyskanymi od niego danymi. Należy podkreślić doniosłe znaczenie podpisu, który daje gwarancję autentyczności przekazanych danych, braku możliwości ich podważenia. Jednocześnie ustalono, że termin stawienia się we wszystkich sprawach ustalany był ze sprawcą wykroczeń skarbowych głównie z wykorzystaniem narzędzi teleinformatycznych. Według złożonych wyjaśnień informacja o postępowaniu mandatowym została przekazana sprawcom czynu telefonicznie lub osobiście. Tylko w jednym przypadku czynność z przeprowadzonej rozmowy telefonicznej do osobistego stawienia się została udokumentowana notatką służbową z 29 kwietnia 2024 r., zgodnie z zapisami wewnętrznymi Wytycznych (Rozdział 7 § 20 pkt 7). W pozostałych trzech sprawach (...) wezwania do sprawców wykroczeń skarbowych nie zostały udokumentowane;

- we wszystkich przypadkach okres od sporządzenia wniosku o przeprowadzenie postępowania mandatowego do czasu podjęcia pierwszych czynności i nałożenia mandatu karnego nie przekroczył jednego miesiąca;

- w aktach trzech kontrolowanych postępowań mandatowych prowadzonych przez pracowników (...) nie stwierdzono informacji, udokumentowania faktu pouczenia sprawcy o warunkach dopuszczalności postępowania mandatowego, a zwłaszcza o skutkach prawnych braku zgody na przyjęcie mandatu. Według treści zapisów art. 137 § 4 K.k.s. upoważniony organ postępowania przygotowawczego, nakładając karę grzywny w drodze mandatu karnego, obowiązany jest określić wykroczenie skarbowe zarzucane sprawcy oraz pouczyć go o warunkach dopuszczalności postępowania mandatowego, a zwłaszcza o skutkach prawnych braku zgody na przyjęcie mandatu. W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że sprawcy zostali pouczeni ustnie o skutkach prawnych braku zgody na przyjęcie mandatu i potwierdzali zapoznanie się z tym pouczeniem podpisując mandat, który zawiera szereg istotnych pouczeń.

W sprawie prowadzonej przez pracownika komórki (...) argumentowano, że pierwotnie w trakcie rozmowy telefonicznej (wezwanie do osobistego stawienia się) pracownik przekazał sprawcy informacje o skutkach niestawienia się na wezwanie w wyznaczonym terminie oraz pouczył sprawcę o warunkach dopuszczalności postępowania mandatowego oraz o skutkach braku zgody na przyjęcie mandatu. Sporządzona na tą okoliczność adnotacja służbowa z 29 kwietnia 2024 r. zawierała informacje o pouczeniu dot. konsekwencji niestawienia się na wezwanie, wyrażenia zgody na przyjęcie mandatu, zgody na przepadek przedmiotów, konsekwencji braku zgody na przyjęcie mandatu, oraz o konieczności uiszczenia w całości wymagalnej należności. Jednocześnie doprecyzowano, że w dniu stawienia się sprawcy czynu w siedzibie US w Czarnkowie odczytano pouczenie o tym, że może nie wyrazić zgody na przyjęcie mandatu, a także pouczono, że w przypadku odmowy przyjęcia mandatu sprawa podlega rozpoznaniu na zasadach ogólnych. W momencie, gdy sprawca wyraził zgodę na przyjęcie mandatu, podpisał go i otrzymał odpowiedni egzemplarz mandatu. Wskazano, że szczegółowe pouczenie o prawach i obowiązkach sprawcy związanych z postępowaniem mandatowym znajduje się na odwrocie formularza mandatu, który otrzymał. Według złożonych wyjaśnień, sprawca potwierdzając własnoręcznym podpisem fakt przyjęcia mandatu, potwierdził także fakt otrzymania odpowiednich pouczeń, o których mowa w art. 137 § 4 K.k.s. Dodatkowo o skuteczności przekazania informacji sprawcom czynu w toku

postępowania mandatowego świadczy okoliczność, że postępowania mandatowe zakończyły się skutecznym wydaniem mandatów.

Powyższe wyjaśnienia potwierdzają fakt informowania sprawców o warunkach dopuszczalności postępowania mandatowego, a zwłaszcza o skutkach prawnych braku zgody na przyjęcie mandatu. Niemniej w aktach prowadzonych spraw przez pracowników (...) brak jest informacji o przekazaniu sprawcy odpowiednich pouczeń, o których mowa w art. 137 § 4 K.k.s. W związku z powyższym rekomenduje się sporządzanie na tą okoliczność odrębnej notatki służbowej dokumentującej przekazanie informacji, pouczenia sprawcy. Można również rozważyć przygotowanie odrębnego pisma zawierającego normy prawne dot. pouczenia sprawcy wykroczenia skarbowego o skutkach prawnych przyjęcia lub odmowy przyjęcia mandatu (do zapoznania się z treścią obowiązujących regulacji prawnych w tym zakresie), pod którym sprawca będzie składał podpis potwierdzający fakt otrzymanego pouczenia;

– nałożone mandaty pod kątem spełnienia warunku uiszczenia należności publicznoprawnej. We wszystkich przypadkach, gdy kwalifikacja prawna czynu wskazywała na wystąpienie zaległości podatkowej, stwierdzono uiszczenie wymagalnej należności wraz z odsetkami (podatek został zapłacony). Wymierzone kary mieściły się w granicach określonych ustawowo i nie były nadmiernie surowe. Za podobne czyny wymierzano grzywny w zbliżonej wysokości;

– dokonując kontroli stanu faktycznego związanego z nałożeniem mandatów karnych stwierdzono podanie błędnej lub niepełnej kwalifikacji prawnej w sprawach realizowanych przez komórkę (...):

- mandat karny seria/numer (...)

podano: art. 56 § 4, art. 61a § 1w zbiegu z art. 9 § 1 kks – opis czynu - nieprzesłanie do organu podatkowego pliku JPK_V7M za styczeń 2024 r. Sprawca czynu - właściciel biura rachunkowego; nie powstało uszczuplenie podatkowe, gdyż kwotę wynikającą z rozliczenia podatku VAT za styczeń 2024 r. podatnik uregulował 19 lutego 2024 r. Natomiast 11 kwietnia 2024 r. podatnik złożył JPK_V7M za I/2024 zgodnie z ustaleniami kontroli,

powinno być: art. 56 § 4 K.k.s. w zb. z art. 61a § 3 K.k.s. w zw. z art. 9 § 3 K.k.s. w zw. z art. 7 § 1 K.k.s.,

- mandat karny seria/numer (...)

podano: art. 56 § 4, art. 61a § 1 kks, art. 9 § kks – opis czynu – niezłożenie w terminie ustawowym pliku JPK_V7M za styczeń 2024 r. Sprawca czynu – właściciel biura rachunkowego odpowiedzialny za rozliczenia firmy; nie powstało uszczuplenie podatkowe, gdyż kwota wynikająca z rozliczenia podatku VAT została uregulowana przez Spółkę 19 lutego 2024 r.

powinno być: art. 56 § 4 K.k.s. w zb. z art. 61a § 3 K.k.s. w zw. z art. 9 § 3 K.k.s. w zw. z art. 7 § 1 K.k.s.,

- mandat karny seria/numer (...)

podano: art. 56 § kks w zbiegu z art. 61 § 1 w zb. z art. 61 § 3 w zb. z art. 76 § 3 kks w zw. z art. 7 § 1, art. 9 § 1 kks – opis czynu – podanie nieprawdy w zeznaniu PIT-36 za 2022 r. przez osobę zajmującą się rozliczeniami wskazanej firmy - zaniżył przychody o kwotę 24 880,00 zł, prowadził pcpir nierzetelnie i wadliwie - zaksięgował zakup towarów w niewłaściwej kolumnie (dot. pozostałych wydatków) oraz nie zaksięgował kwoty 1.728,06 zł przychodu z lipcowego raportu fiskalnego. Ustalono, że celowo zaksięgowano zaniżoną kwotę

przychodów (poniżej 200 tys. zł), która nadal uprawniała podatnika do zwolnienia z podatku VAT. Na tą okoliczność księgowy złożył oświadczenie.

powinno być: art. 61 § 2 K.k.s. w zw. z art. 9 § 3 K.k.s.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownik komórki (...) prowadzący sprawę: (...),

Kierujący Wieloosobowym Stanowiskiem (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grała.

- stwierdzono inną kwalifikację prawną czynu odnotowaną w SI ESKS a inną wskazaną na mandacie karnym:

Lp.	Komórka organizacyjna	Nr i data nałożenia mandatu karnego	Kwalifikacja prawna podana na mandacie karnym	Kwalifikacja prawna wprowadzona do SI ESKS	Uwagi
1.	(...)	(...) z dnia 19.02.2024 r.	art. 56 § kks w zbiegu z art. 61 § 1 w zb. z art. 61 § 3 w zb. z art. 76 § 3 kks w zw. z art. 7 § 1, art. 9 § 1 kks	art. 56 § 3 kks w zb. z art. 76 § 3 kks w zw. z art. 7 § 1 kks	RMW (...)/ESKS (...) (data przyjęcia wniosku 19.02.2024 r./data wpisu 20.02.2024 r.) Opis czynu podanie nieprawdy w deklaracji PIT-36 za 2022 r. w dniu 1.09.2023 r. dla dział. gospodarczej (...) podatku dochodowego za rok 2022 r. w kwocie 3129,97 zł (w tym spowodowanie zwrotu nadpłaty w kwocie 2912,00). Kwota mandatu 1300.00 zł
2.	(...)	(...) z dnia 29.05.2024 r.	art. 56 § 4 kks w zb. z art. 61a § 3 w zw. z art. 9 § 3 kks w zw. z art. 7 § 1 kks,	art. 56 § 4 w zb. z art. 61a § 3 kks, w zw. z art. 7 § 1 kks	RMW (...)/ESKS (...) (data przyjęcia 29.05.2024 r./data wpisu 29.05.2024 r.) Opis czynu Pan R.R. (właściciel biura rachunkowego) zajmując się sprawami Sp. z o.o. (...) nie złożył JPK_V7M za styczeń 2024 r. Kwota mandatu 500.00 zł
3.	(...)	(...) z dnia 26.04.2024 r.	art. 56 § 4, art. 61a § 1w zbiegu z art. 9 § 1 kks	art. 56 § 4 kks w zb. z art. 61a § 3 w zw. z art. 9 § 3 kks w zw. z art. 7 § 1 kks,	RMW (...)/ESKS (...) (data przyjęcia 26.04.2024 r./data wpisu 29.04.2024 r.) Opis czynu –(...) nie złożyła w ustawowym terminie JPK_V7M za styczeń 2024 r. Kwota mandatu 600.00 zł

- rejestracja mandatów karnych w systemie PoltaxPlus - KAR-KS - decyzja o nałożeniu kary na podstawie k.k.s.

Lp.	Komórka organizacyjna	Nr mandatu karnego	Data wprowadzenia/zatwierdzenia decyzji KAR-KS w systemie
1	SKP	(...)	20.02.2024 r./20.02.2024 r.
2	SKP	(...)	29.05.2024 r./29.05.2024 r.
3	SKP	(...)	29.04.2024 r./29.04.2024 r.
4	SEW	(...)	30.04.2024 r./30.04.2024 r.

Podsumowując należy wskazać, że SI ESKS jest jednym z głównych źródeł informacji dla jednostek KAS, w tym dla jednostek nadzorczych, tym samym terminowe i rzetelne wprowadzanie danych zapewnia prawidłowy pobór danych statystycznych. Prawidłowość, kompletność i bieżące wprowadzanie danych ma wpływ na dalsze ich wykorzystanie i przetwarzanie np. w procesach analitycznych, sprawozdawczych. Zatem, stwierdzone nierzetelne wprowadzenie do systemu danych dotyczących poddanych kontroli spraw nie powinno mieć miejsca.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownik komórki (...) – (...),

Kierujący Wieloosobowym Stanowiskiem (...) pełniący bezpośredni nadzór nad podległymi pracownikami: (...),

Z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nadzorujący Pion Kontroli Barbara Grała.

W złożonych wyjaśnieniach organ podniósł, że trudności związane z realizacją zadań związanych z zastosowaniem środków o charakterze represyjnym wynikają z braku posiadania przez pracowników wykształcenia prawniczego oraz z tego, że sprawy karne skarbowe stanowią jedynie wycinek wykonywanych zadań. Podkreślono, że sprawy karne skarbowe stanowią dla tych osób nowe zadanie, w którym nie posiadają doświadczenia. Osoba doświadczona w tym obszarze aktualnie jest pracownikiem wyznaczonego Urzędu. W kontekście powyższego należy wyjaśnić, że po centralizacji komórek SKK naczelnicy pozostali finansowymi organami postępowania przygotowawczego tylko z ograniczonymi uprawnieniami.

Jednocześnie należy podkreślić, że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu organizował i prowadził szkolenia w zakresie wynikającym z potrzeb wdrożenia centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych w tym m.in. w zakresie prowadzenia postępowań mandatowych.

I tak, 25 czerwca 2024 r. w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu odbyło się szkolenie prowadzone przez pracowników Działu Spraw Karnych Skarbowych IAS w Poznaniu. Głównym tematem spotkania w formie praktycznych warsztatów było omówienie przypadków najczęściej popełnianych wykroczeń skarbowych występujących w urzędach, postępowanie mandatowe w praktyce oraz ocena i poprawne stosowanie kwalifikacji prawnej czynów zabronionych. W szkoleniu uczestniczyła jedna pracownica z Urzędu Skarbowego w Czarnkowie z komórki (...). Z przesłanych wyjaśnień organu wynika, że materiały ze szkolenia przesłano do Urzędu 12 lipca 2024 r. i w tym samym dniu zostały przekazane kierownikom i osobom kierującym komórkami organizacyjnymi. Doprecyzowano, że z przesłanych materiałów mogą na bieżąco korzystać również wszyscy pracownicy Urzędu,

gdyż zostały zamieszczone na ogólnie dostępnym dysku wspólnym w folderze prezentacje z porad i szkoleń. Jednocześnie wskazano, że w 2022 roku odbyły się szkolenia w zakresie „Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez KAS” oraz objaśnienia Kart informacyjnych o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego. W przedmiotowych szkoleniach przeprowadzonych przez pracownika wyznaczonego Urzędu uczestniczyli pracownicy z komórek (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...) w ilości 35 osób. Należy wskazać, że ujawnienie podejrzenia popełnienia czynu zabronionego w toku realizacji zadań komórek merytorycznych Urzędu, rodzi obowiązek analizy stwierdzonych naruszeń w celu skierowania sprawy do odpowiedniego trybu postępowania (odstąpienie od ukarania, wnioski o przeprowadzenie postępowania mandatowego, skierowanie zawiadomienia), co zostało wyszczególnione w Rozdziale 4 § 8 Wytycznych. Jako nowe zadanie od 2023 r. wprowadzono obowiązek przeprowadzenia postępowania mandatowego przez Naczelnika niewyznaczonego urzędu skarbowego. W odniesieniu zatem do sytuacji, gdy realizacja niniejszego zadania stanowi trudność i wymaga wsparcia w postaci szkoleń należy wystąpić do Dyrektora IAS w Poznaniu o szkolenia w tym zakresie. Jak ustalono, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Czarnkowie nie zwrócił się z prośbą o szkolenia w tym obszarze oraz nie wnosił uwag do Wytycznych na etapie prowadzonych konsultacji. Ostatnio w dniu 2 grudnia 2024 r. odbyło się szkolenie zorganizowane przez pracowników komórki nadzorującej zadania z obszaru kontrolowanej tematyki dot. postępowań mandatowych w praktyce oraz oceny i kwalifikacji czynu zabronionego, w którym uczestniczyło 10 pracowników Urzędu Skarbowego w Czarnkowie.

Ponadto organ miał możliwość sygnalizować występujące problemy w realizacji zadań wynikających z Wytycznych, w szczególności w zakresie ujawniania czynów zabronionych oraz prowadzenia postępowań mandatowych:

- pismem nr (...) z 1 sierpnia 2023 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zwrócił się do podległych organów podatkowych z prośbą o przekazanie problemów i wątpliwości, które pojawiły się w trakcie stosowania wytycznych i nie zostały dotychczas rozwiązane,
- pismem nr (...) z 19 stycznia 2023 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zwrócił się z prośbą o zapoznanie się z wprowadzonymi Wytycznymi w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego oraz zgłoszenie ewentualnych pytań i wątpliwości na planowaną naradę Dyrektora Izby z Naczelnikami Urzędów.

W prezentacji szkolenia „Kodeks karny skarbowy - Postępowania mandatowe w praktyce oraz ocena i kwalifikacja prawna czynu zabronionego” zostały sformułowane zalecenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu dot. kontrolowanego obszaru: prowadzenie cyklicznych kontroli funkcjonalnych przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie: odstępowania od wdrożenia procedury karnej, prawidłowości i terminowości prowadzenia postępowań mandatowych i ewidencjonowania w systemie.

Organ wyjaśnił, że w komórce (...) w toku wykonywanych czynności służbowych w związku z ujawnieniem naruszenia przepisów prawa przeprowadzono analizy stwierdzonych naruszeń, co skutkowało nałożeniem na sprawców 3 mandatów karnych w IV kwartale 2024r.:

- nr (...) z 18 listopada 2024 r. za nieterminowe złożenie plików JPK-V7M za okres od lutego do maja 2024 r.,
- nr (...) z 18 listopada 2024 r. za nieterminowe złożenie plików JPK-V7M za okres od stycznia do maja 2024 r.,
- nr (...) z 19 listopada 2024 r. za nieterminowe złożenie plików JPK-V7M za okres od stycznia do maja 2024 r.

6. Uprawnienia do systemów informatycznych Urzędu

W nawiązaniu do pisma Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr (...) z 12 kwietnia 2022 r., w sprawie Centralizacji komórek KKS rekomendowano, aby postępowania mandatowe prowadzone były przez co najmniej 2 pracowników danego urzędu skarbowego. Niemniej, decyzję o wyborze konkretnych pracowników i ich liczbie do stosowania postępowania mandatowego podejmuje naczelnik urzędu skarbowego. Jednocześnie podkreślono, że zasadnym jest skoncentrowanie realizacji postępowania mandatowego i wyznaczenia do jego realizacji niewielkiej grupy pracowników (w zależności od wielkości urzędu i ilości wymierzonych mandatów). Z uwagi na powyższe Naczelnik Urzędu Skarbowego w Czarnkowie wskazał, że ograniczenie to wiązało się z ograniczonym dostępem do SI ESKS oraz nadanych uprawnień w tym systemie. W Urzędzie przyjęto rozwiązanie, że wprowadzaniem do SI ESKS zajmuje się od 1 czerwca 2022 r. dwóch pracowników komórki (...) z nadanymi uprawnieniami – jeden „kierownika referatu KS w US/UCS” a drugi z przypisaną rolą „rola mocnego operatora zatwierdzającego w US/UCS”. Wśród pozostałych pracowników uprawnienia do systemu SI ESKS posiadali: Z-ca Naczelnika – rola „kierownika referatu KS w US/UCS” od 25 maja 2021 r., pracownik komórki (...) rola „kierownika referatu KS w US/UCS” od 12 grudnia 2022 r.

Dwóch pozostałych pracowników komórek (...), (...) posiada uprawnienie – rola pracownika – „mocnego operatora zatwierdzającego” w US/UCS od 12 grudnia 2022 r.

Wyjaśniono, że w przypadku nieobecności pracowników z komórki (...) dane do SI ESKS wczytują pozostali wyznaczeni przez kierownictwo organu pracownicy posiadający uprawnienia. Odnośnie wprowadzania danych do systemu PoltaxPlus (KAR-KS - decyzja o nałożeniu kary na podstawie K.k.s.) decyzje wprowadzało dwóch pracowników, jedna osoba z komórki (...) oraz jedna osoba z komórki (...) z nadanymi uprawnieniami ewidencjonowania decyzji wymiarowych.

W związku ze zmianą od 2 lipca 2024 r. miejsca pracy jednego pracownika komórki (...) zawnioskowano o odbiór nadanych uprawnień w Urzędzie. Według wyjaśnień kierownika komórki (...) uprawnienia pracownika obowiązujące w okresie od 1 stycznia 2024 r. do 2 lipca 2024 r. zostały odebrane.

7. Upoważnienia

Zgodnie z art. 136 § 1 K.k.s. finansowy organ dochodzenia prowadzi postępowanie mandatowe. Na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe do wymierzenia kary grzywny w drodze mandatu karnego upoważnieni są m.in. pracownicy urzędów skarbowych. W toku przedmiotowej kontroli ustalono, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w Czarnkowie w kontrolowanym okresie udzielił stosownych upoważnień

do nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe popełnione na obszarze działania Urzędu Skarbowego w Czarnkowie (2 pracownikom komórki (...), 4 pracownikom komórki (...), 2 pracownikom komórki (...), 2 pracownikom komórki (...) i 1 pracownikowi komórki (...)). Wśród upoważnionych pracowników organu czterech z nich z komórki (...) posiadało dodatkowe upoważnienie na obszarze całego terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie nabycia sprawdzającego, o którym mowa w art. 94k ustawy z dnia 16 listopada 2021 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.).

W nawiązaniu do obowiązujących przepisów zgodnie z art. 11a ust. 1, 3, 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.) organ KAS może upoważnić do wykonywania zadań w jego imieniu osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS obsługujące ten organ. Upoważnienie jest udzielane na piśmie w drodze imiennego upoważnienia.

W toku przedmiotowej kontroli weryfikacji poddano upoważnienia udzielone osobom zatrudnionym w ww. komórkach organizacyjnych realizujących zadania w badanym obszarze.

Wszystkie badane upoważnienia w ilości 13 sztuk:

- wydane zostały w oparciu o podstawę prawną wynikającą z § 3 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1160);
- były zaewidencjonowane w papierowych rejestrach upoważnień do nakładania kary grzywny w drodze mandatu od 1.01.2022 r. do 31.12.2022 r. oraz od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r. (odrębnie za każdy rok); w przesłanych skanach rejestrów upoważnień w kolumnie zakres wpisano – „do nakładania kary grzywny” lub „do nakładania kary grzywny na terenie całego kraju, nabycia sprawdzające”;
- zostały podpisane przez osobę do tego upoważnioną, tj. Naczelnika Urzędu. Ogólnie upoważnienia do nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego były podpisane przez organ, który je wydał oraz opatrzone odciskiem pieczęci urzędowej;
- zawierały czasookres obowiązywania upoważnienia tj.
 - od 3 listopada 2022 r. do 31 grudnia 2026 r. (w 4 przypadkach dla pracowników komórek (...), (...), (...), (...)),
 - od 7 grudnia 2022 r. do 30 listopada 2027 r. (w 4 przypadkach dla pracowników komórek (...), (...), (...), (...)),
 - od 4 stycznia 2023 r. do 30 listopada 2027 r. (w 1 przypadku dla pracownika komórki (...)),
 - od 4 stycznia 2023 r. do 31 lipca 2026 r. (w 1 przypadku dla pracownika komórki (...)),
 - od 31 marca 2023 r. do 29 lutego 2028 r. (w 2 przypadkach dla pracowników komórek (...), (...)),
 - od 4 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2026 r. (w 1 przypadku dla pracownika komórki (...)).

Jednocześnie w treści kolejnych wydawanych upoważnień wskazywano upoważnienie poprzednie, które traciło moc.

Badane upoważnienia były aktualne. Zawierały potwierdzenie przyjęcia papierowych upoważnień przez złożenie podpisu i podanie daty przez osobę potwierdzającą przyjęcie w dniu następnym od sporządzenia dokumentu lub w dniu sporządzenia. Tylko w przypadku

pani (...) pracownika komórki (...) potwierdzenie odbioru upoważnienia odnotowano 15 listopada 2024 r. (12 dni od dnia wydania dokumentu).

W toku przedmiotowej kontroli, na prośbę kontrolującej, przedłożono wydane 25 października 2024 r. upoważnienia do akceptacji, w obrębie nadzorowanej komórki, odstąpić od ścigania, od przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego udzielone pięciu kierownikom komórek merytorycznych oraz jednemu kierującemu Wieloosobowym Stanowiskiem. Niniejsze upoważnienia zostały wydane na podstawie art. 11a ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej i podpisane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czarnkowie. Przedłożone skany przedmiotowych upoważnień zawierały potwierdzenie przyjęcia papierowych upoważnień przez złożenie podpisu i podanie daty przez osobę potwierdzającą przyjęcie w dniu sporządzenia dokumentu lub w dniu 30 października 2024 r. w przypadku kierownika komórki (...).

8. 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 „Procedury kontroli funkcjonalnej” – komórka ds. kontroli wewnętrznej w dokumentach pokontrolnych, sporządzanych w wyniku przeprowadzonych kontroli wewnętrznych, zawiera ocenę kontroli funkcjonalnych, przeprowadzonych w kontrolowanej jednostce w odniesieniu do obszaru objętego kontrolą wewnętrzną.

Wg procedury kontrola funkcjonalna, powinna być dokonywana z uwzględnieniem specyfiki zadań realizowanych przez daną komórkę organizacyjną. W komórkach organizacyjnych urzędu winien być określony podstawowy zakres i minimalna częstotliwość wykonywanych kontroli w ramach kontroli funkcjonalnej, uwzględniając zidentyfikowane ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Wskazać należy, że kontrola funkcjonalna to działanie wykonywane na każdym etapie zarządzania, realizowane 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 piśmie nr (...) z 25 marca 2024 r. kierownictwo Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu określiło priorytety kontroli funkcjonalnej do uwzględnienia w ramach wykonywania tej kontroli przez zobowiązane osoby w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego. Ustalone na 2024 r. priorytety – 17 pozycji dotyczyły tematów obarczonych najważniejszymi ryzykami, wpływającymi na osiągnięcie celów i realizację zadań.

Wśród określonych priorytetów dotyczących kontrolowanego obszaru zidentyfikowano m.in.

- Zasadność i terminowość przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawach o wykroczenia skarbowe, kierowanych do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego,
- Zasadność odstępowania od ścigania lub odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego,

- Uprawnienia do systemów informatycznych.

W kontrolowanym okresie tj. od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2024 r. stwierdzono, że w Urzędzie Skarbowym w Czarnkowie przeprowadzono 13 kontroli funkcjonalnych obejmujących tematykę związaną z kontrolowanym obszarem:

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 5 lipca 2024 r. w zakresie:

„Zasadność odstąpienia od ścigania lub odstąpienia od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego”, „Zasadność i terminowość przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawach o wykroczenia skarbowe, kierowanych do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego”, okres objęty kontrolą: od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2024 r. Przedmiotowa kontrola została przeprowadzona przez Kierownika (...) dot. spraw prowadzonych przez dwóch wskazanych pracowników (...);

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 11 marca 2024 r. w zakresie: „Zasadność odstąpienia od ścigania lub odstąpienia od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego”, okres objęty kontrolą: od 1 stycznia 2024 r. do 31 marca 2024 r.

Przedmiotowa kontrola została przeprowadzona przez Kierującego Wieloosobowym Stanowiskiem (...) w zakresie zbadania zasadności odstąpienia od ukarania po kontroli podatkowej przeprowadzonej u wskazanego podatnika;

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 18 czerwca 2024 r. w zakresie: „Odstąpienie od ścigania lub odstąpienia od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego”, okres objęty kontrolą 1 kwietnia 2024 r. do 30 czerwca 2024 r.

Przedmiotowa kontrola została przeprowadzona przez Kierującego Wieloosobowym Stanowiskiem (...) i dot. zbadania zasadności odstąpienia od ukarania po kontroli podatkowej przeprowadzonej u wskazanego podatnika;

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 5 czerwca 2024 r. przez Zastępcę Naczelnika US w Czarnkowie w zakresie: „Prawidłowość zastosowania klasyfikacji prawnej czynów zabronionych (wykroczeń) w wyniku ujawnionych nieprawidłowości, poprawność prowadzenia postępowań mandatowych”, okres objęty kontrolą: styczeń - maj 2024 r. Kontrolą funkcjonalną objęto sprawy komórek (...), (...), (...);

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 8 lutego 2024 r. przez Kierownika (...) w zakresie: „Przeprowadzenie weryfikacji posiadanych uprawnień przez wskazanego z imienia i nazwiska pracownika (...) oraz pozostałych pracowników referatu”, okres objęty kontrolą – aktualny stan na dzień 8 lutego 2024 r.;

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 29 lutego 2024 r. przez Kierownika (...) w zakresie: „Przegląd uprawnień podległych pracowników w systemach informatycznych”, okres objęty kontrolą – uprawnienia według stanu na 29 lutego 2024 r.,

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 14 maja 2024 r. przez Kierownika (...) w zakresie: „Uprawnienia do systemów informatycznych”, okres objęty kontrolą w okresie od 1 stycznia 2024 r. do 14 maja 2024 r.

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 5 lipca 2024 r. przez kierującego Wieloosobowym Stanowiskiem (...) przy współudziale Z-cy Naczelnika US w Czarnkowie w zakresie „Przegląd uprawnień w systemach informatycznych Pana (...)”, okres objęty kontrolą I półrocze 2024 r. oraz stan na dzień 5 lipca 2024 r.,

- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 20 marca 2024 r. przez Kierownika Działu (...) w zakresie „Przegląd uprawnień pracownika w systemach informatycznych” – uprawnienia według stanu na dzień 20 marca 2024 r.
- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 7 czerwca 2024 r. przez kierującą Wieloosobowym Stanowiskiem (...) w zakresie „Przydzielenie uprawnień do systemów informatycznych podległych pracownikom Stanowisko pracy Pani (...) i Pani (...)”, okres objęty kontrolą od 1 stycznia 2024 r. do 7 czerwca 2024 r.
- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 16 września 2024 r. przez Kierownika (...) w zakresie „Uprawnienia do systemów informatycznych” wskazanych 4 pracowników komórki, według stanu na dzień 30 czerwca 2024 r.
- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 20 marca 2024 r. przez Zastępcę Naczelnika Urzędu w zakresie „Przegląd uprawnień pani (...) w systemach informatycznych”, według stanu na dzień 20 marca 2024 r.
- Kontrola funkcjonalna przeprowadzona 17 października 2024 r. przez Naczelnika US w Czarnkowie w zakresie „Przegląd uprawnień pracowników w systemach informatycznych”, według stanu na 17 października 2024 r.

Ustalono, że kontrole funkcjonalne z wyjątkiem kontroli przeprowadzonych przez osobę Kierującego Wieloosobowym Stanowiskiem (...) były dokumentowane prawidłowo zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik do Procedury kontroli funkcjonalnej. Należy wskazać, że podstawowy zakres i minimalna częstotliwość czynności wykonywanych w ramach kontroli funkcjonalnej została określona w załączniku do Zarządzenia Nr 211/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 25 listopada 2021 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej.

Przesłane Informacje o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych nie zostały zarejestrowane w systemie kancelaryjnym w SZD. Według złożonych wyjaśnień poinformowano, że przedmiotowe informacje zostaną wprowadzone do SZD na koniec 2024r., celem ich archiwizacji. Należy wyjaśnić, że niniejsze informacje powinny być na bieżąco ewidencjonowane w systemie kancelaryjnym w SZD w kategorii spraw o symbolu i haśle klasyfikacyjnym 093 – kontrola funkcjonalna (§ 6 Procedury kontroli funkcjonalnej stanowiącej załącznik do Zarządzenia Nr 168/2018 Dyrektora IAS w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2018 r.)

W zakresie przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych stwierdzono następujące uchybienia:

- Informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej w komórce (...) w tematach: „Zasadność odstąpienia od ścigania lub odstąpienia od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego”, „Zasadność i terminowość przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawach o wykroczenia skarbowe, kierowanych do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego” zawierała informację, że kontrolowani pracownicy w okresie od 1.01.2024 r. do 30.06.2024 r. nie prowadzili postępowań mandatowych i jak wskazano błędnie cyt. „postępowań karnych, w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o wykroczenia pospolite”. Wskazano bardzo ogólnie, że wskazani pracownicy prowadzili dwie sprawy, w których cyt. „odstąpili od wszczęcia postępowania karnego skarbowego z uwagi na złożone skutecznie korekty deklaracji i wpłacone kwoty uszczuplenia podatku w całości (...)”.

W odniesieniu do powyższego należy wskazać, że od 1 stycznia 2023 r. doszło do centralizacji komórek karnoskarbowych w urzędach skarbowych. W konsekwencji w zakresie urzędów skarbowych postępowania podatkowe i karne skarbowe nie są już prowadzone przez te same organy. Obecnie, na terenie województwa wielkopolskiego to Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce jest organem wyznaczonym do prowadzenia postępowań przygotowawczych. Bez zmian pozostało uprawnienie naczelników urzędów skarbowych, jako finansowych organów postępowania przygotowawczego, do realizowania zadania w zakresie prowadzenia postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe. Ogólnie rzecz ujmując zdiagnozowano dwie sprawy, w których odstąpiono od ukarania. Niniejsze sprawy nie zostały przywołane (nie zostały zidentyfikowane poprzez podanie nr sprawy, NIP/pesel podatnika czy inne oznaczenie) w związku z powyższym nie wiadomo, jakie sprawy poddano kontroli. W złożonych wyjaśnieniach uzasadniono, że wystąpiły przesłanki do odstąpienia od ukarania z uwagi na złożone skutecznie deklaracje oraz wpłacone w całości należności publicznoprawne. Wskazano, że przedmiotowe sprawy objęte kontrolą funkcjonalną zostały przedstawione w „Kartach informacyjnych dotyczących odstąpienia od ukarania” z 18 kwietnia 2024 r. i 20 maja 2024 r. Powyższe karty informacyjne nie zostały załączone do informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej - zostały wyłonię wśród spraw objętych próbą kontrolną. Analiza ujawnionych nieprawidłowości podatkowych (podanie nieprawdy w złożonych deklaracjach) wiązała się z uszczupleniem należności publicznoprawnych w obu sprawach, które przy złożonych korektach deklaracji zostały w całości zapłacone wraz z odsetkami. Końcowo podjęto rozstrzygnięcia w postaci odstąpienia od ukarania ze wskazaniem negatywnej przesłanki procesowej art. 17 § 1 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 16a K.k.s. Przesłane karty informacyjne zawierały szczegółowe opisy przedstawiające analizę ujawnionych nieprawidłowości, podano przyczyny odstąpienia od ukarania, daty złożonych korekt deklaracji, daty dokonanych wpłat oraz daty wydanych rozstrzygnięć. Powyższe karty informacyjne podpisane przez osoby sporządzające kartę oraz kierownika komórki, podlegały akceptacji Naczelnika Urzędu w datach sporządzenia kart informacyjnych. Końcowo dokonano oceny, że w ramach kontroli funkcjonalnej nieprawidłowości nie stwierdzono. Natomiast przeprowadzona kontrola funkcjonalna w zakresie zasadności posiadania uprawnień przez podległych pracowników do systemów informatycznych została przedstawiona w informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej z 16 września 2024 r. Przedmiotową kontrolą objęto uprawnienia 4 pracowników wskazanych z imienia i nazwiska i przeprowadzono ją w oparciu o wydruki sporządzone z aplikacji Qasystent „wykaz uprawnień użytkownika w aplikacjach” oraz wydruki sporządzone z CSU (Panel Samoobsługi OIM). Według opisu dokonane ustalenia kontrolne pozwoliły na końcowe stwierdzenie, że weryfikowani użytkownicy aplikacji/systemów informatycznych posiadali aktualne i zasadne uprawnienia, niezbędne do wykonywania powierzonych zadań wynikających z zakresu czynności. Do przedmiotowej informacji załączono wydruki z ww. aplikacji z wykazem uprawnień użytkowników w aplikacjach;

- Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej w komórce (...) - Kontrole funkcjonalne przeprowadzono 11 marca 2024 r. i 18 czerwca 2024 r. w zakresie zasadności odstąpienia od ścigania lub odstąpienia od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego. W przedmiotowych opisach obu kontroli wskazano dokładnie datę

przeprowadzenia kontroli oraz datę sporządzenia karty informacyjnej dotyczącej odstąpienia od ukarania po przeprowadzonych kontrolach podatkowych we wskazanych podmiotach. Opisy odnosiły się do konkretnej kontroli podatkowej. Wskazano na stwierdzone w kontroli nieprawidłowości związane, w jednym przypadku z zawyżeniem podatku naliczonego nad należnym, poprzez wykazanie nieprawidłowej kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z poprzedniej deklaracji, a w drugim przypadku wskazano na nieprawidłowość w postaci zaniżenia przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Po zakończeniu przedmiotowych kontroli kontrolowane podmioty złożyły prawnie skuteczne korekty deklaracji za określone okresy rozliczeniowe zgodnie z ustaleniami kontroli. Dodatkowo w jednej z kontroli dokonano zapisu, że podatnik wpłacił należny podatek VAT wraz z należnymi odsetkami za zwłokę ze wskazaniem daty wpłaty. Wyjaśniono, że dane szczegółowe o stwierdzonych nieprawidłowościach w przeprowadzonych kontrolach uwidocznione są w systemie ZISAR. Ostatecznie w obu sprawach wskazano, że z uwagi na powyższe odstąpiono od ukarania na podstawie istnienia przesłanek-art. 17 § 1 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 16a K.k.s. Zawarto również informację (z podaniem daty akceptacji) o akceptacji powyższych kart informacyjnych o odstąpieniu od skierowania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego przez Zastępcę, czy Naczelnika US w Czarnkowie. W końcowych wnioskach wskazano, że z uwagi na fakt, iż w wyniku przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej nie stwierdzono nieprawidłowości, odstąpiono od wydawania zaleceń pokontrolnych. Obie kontrole funkcjonalne zostały sporządzone na nieaktualnym formularzu. Powyższe uchybienie tłumaczono różnorodnością wykonywanych zadań kierującego komórką (...) oraz podziałem wykonywanej pracy w biurze i w terenie. Z kolei w kontroli funkcjonalnej przeprowadzonej 5 lipca 2024 r. dokonano przeglądu uprawnień w systemach informatycznych wskazanego pracownika, który od 2 lipca 2024 r. zakończył pracę w Urzędzie. Kontrolę tę przeprowadzono przy współudziale Z-cy Naczelnika US w Czarnkowie (kierujący komórką (...) nie posiada bezpośredniego wglądu do uprawnień podległych pracowników). Weryfikacji uprawnień dokonano w oparciu o dane zawarte w systemie Qasystent. Stwierdzono, że w związku ze zmianą miejsca pracy i stanowiska służbowego wskazanego pracownika złożone zostały wnioski o odebranie uprawnień, które były w większości przetwarzane przez lokalnych administratorów lub uprawnienia na złożony wniosek zostały odebrane (...);

- Informacja o przeprowadzonej 5 czerwca 2024 r. kontroli funkcjonalnej przez Zastępcę Naczelnika US w Czarnkowie w komórkach (...), (...), (...) w zakresie prawidłowości stosowania klasyfikacji prawnej czynów zabronionych (wykroczeń) w wyniku ujawnionych nieprawidłowości, poprawność prowadzenia postępowań mandatowych. Okres objęty kontrolą styczeń–maj 2024 r. Kontrolą objęto poprawność stosowania klasyfikacji prawnej czynów zabronionych (wykroczeń) w wyniku ujawnionych nieprawidłowości w toku kontroli, czynności sprawdzających i postępowań podatkowych. W tym celu przeanalizowano akta spraw oraz zgromadzone dokumenty, na podstawie których przeprowadzono postępowania mandatowe zakończone nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego. Przywołano numery (RMW) kontrolowanych 4 przeprowadzonych postępowań mandatowych i ogólnie wskazano, że wszystkie weryfikowane sprawy zostały przeprowadzone zgodnie z Wytycznymi. Jednocześnie podkreślono, że pracownicy w przeprowadzonych postępowaniach mandatowych nałożyli grzywny w drodze mandatu karnego stosując

poprawną klasyfikację prawną czynów zabronionych. Końcowo wskazano, że nieprawidłowości nie stwierdzono.

W ocenie kontrolującej zawarto zbyt ogólne informacje, które nie pozwalają na weryfikację podjętych działań i dokonania oceny weryfikowanych zadań. Jednocześnie, brakuje porównania/odniesienia się przy ocenie badanego stanu faktycznego poszczególnych spraw do stanu pożądanego, określonego przez wytyczne, przepisy prawa.

W złożonych wyjaśnieniach organ wskazał, że w przypadku kontroli, w której nie stwierdzono nieprawidłowości nie wydaje się zaleceń do realizacji a szczegółowe opisywanie badanego stanu faktycznego poszczególnych spraw i porównywanie ich do stanu pożądanego nie uważa za niekonieczne. Podkreślono, że w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w toku kontroli przyjęto za zasadne szczegółowe ich opisanie i wskazanie niewłaściwego postępowania, czy stosowania przepisów. Końcowo dodano, że opisanie zaleceń pozwoli w przyszłości wyeliminować popełnienie stwierdzonych nieprawidłowości.

W tym miejscu należy wyjaśnić, że jednym z najistotniejszych elementów kontroli jest zapobieganie odchyleniom między stanem faktycznym a oczekiwanym. Powyższe nieodzownie wiąże się z identyfikacją przyczyn prowadzących do powstawania błędów.

Mając zatem na uwadze wyniki przeprowadzonej niniejszej kontroli instytucjonalnej w obszarze prowadzonego postępowania mandatowego, uwagi poczyniono nie tylko do zastosowanej kwalifikacji prawnej czynów zabronionych, ale i innych kwestii ujętych w części dot. przedmiotowego zagadnienia. Wobec powyższego właściwym jest opisywanie badanego stanu faktycznego kontrolowanych spraw i porównanie ich do stanu pożądanego. Podkreślić należy, że kontrola funkcjonalna „na bieżąco” reaguje na zaistniałe odchylenia, nieprawidłowości i zjawiska niepożądane. Każdy akt kontroli funkcjonalnej powinien kończyć się nie tylko oceną działań (pod względem formalnym i merytorycznym) i wskazaniem wniosków pokontrolnych, a w przypadku tego wymagającym sformułowaniem nakazów podjęcia określonych działań (polecenie). Powyższe wskazuje, że prowadzony nadzór w tym zakresie był niewystarczający.

Kolejna informacja o przeprowadzonej 20 marca 2024 r. kontroli funkcjonalnej objęła swoim zakresem „Przegląd uprawnień pani (...) w systemach informatycznych” według stanu na 20 marca 2024 r. Opisano, że dokonano weryfikacji uprawnień pod względem celowości ich posiadania przez pracownika na zajmowanym stanowisku. Kontrolę przeprowadzono w oparciu o wydruk z systemu Qasystent „Wykaz uprawnień użytkownika w aplikacjach” załączony do informacji. W wyniku analizy uprawnień zarejestrowanych w systemach informatycznych podsumowano, że pracownik posiada tylko niezbędne uprawnienia i wykorzystuje je do realizacji zadań na zajmowanym stanowisku;

- Informacja o przeprowadzonej na dzień 8 lutego 2024 r. kontroli funkcjonalnej przez kierownika komórki (...) w zakresie weryfikacji posiadanych uprawnień przez wskazanego z imienia i nazwiska pracownika Referatu (...) oraz pozostałych pracowników referatu.

W przedmiotowej karcie informacyjnej wskazano, że dokonano weryfikacji posiadanych uprawnień przez pracownika wskazanego z imienia i nazwiska w związku z wyrażoną zgodą Dyrektora IAS w Poznaniu na przejście ww. pracownika na emeryturę z dniem 22 lutego 2024 r. oraz przebywaniem na urlopie od 3 stycznia 2024 r. do dnia przejścia na emeryturę. W związku z powyższym 8 lutego 2024 r. przekazano do realizacji w Qasystencie wnioski wraz załącznikami (...) dotyczący odebrania wszystkich skonfigurowanych w systemie uprawnień

jakie posiadał pracownik. Ponadto na panelu OIM (systemie teleinformatycznym CSU) zgłoszono wnioski o odebranie ról, uprawnień, cofnięcie kont które zostały przydzielone (z wyjątkiem ostatecznego zamknięcia konta przez kadry, po zamknięciu wszystkich spraw pracownika w SyKaP). Uprawnienia pozostałych pracowników zweryfikowano jako zasadne. Jako zalecenie z przedmiotowej kontroli funkcjonalnej wskazano kontynuowanie monitorowania na bieżąco zgodności i zasadności posiadanych uprawnień w systemach pracowników (...) przez Kierownika (...).

W złożonych wyjaśnieniach wskazano, że 7 lutego 2024 r. sporządzono raporty dotyczące dostępu użytkownika-pracownika przechodzącego na emeryturę do aplikacji oraz wykaz posiadanych uprawnień w dostępnych aplikacjach/systemach informatycznych. Po ich analizie wygenerowano 7 lutego 2024 r. wniosek nr (...) po sporządzeniu wszystkich koniecznych załączników np. dot. odbioru uprawnień do aplikacji SeRCe. W systemie teleinformatycznym CSU sporządzono 4 wnioski w celu odebrania wszystkich ról, uprawnień i po ich zatwierdzeniu zawnioskowano o zamknięcie konta wskazanemu pracownikowi. Na potwierdzenie powyższego przesłano skany przedmiotowych dokumentów. W przypadku pozostałych pracowników argumentowano, że weryfikacji uprawnień dokonano na 8 lutego 2024 r. na podstawie przeglądu uprawnień w systemie Qasystent oraz w panelu OIM. Kontrolę funkcjonalną przeprowadzono w oparciu o zasoby informatyczne bez drukowania raportów oraz szczegółowego opisu wszystkich analizowanych uprawnień z uwagi na ich dużą liczbę. Na podstawie dokonanej analizy ustalono zasadność posiadanych uprawnień pracowników komórki (...) w celu realizacji nałożonych zadań;

- W przedmiotowej karcie informacyjnej komórki (...) wskazano, że weryfikacji uprawnień w systemach informatycznych posiadanych przez pracowników (...) dokonano według stanu na 29 lutego 2024 r. pod względem celowości ich posiadania. Kontrolę funkcjonalną przeprowadzono w oparciu o posiadane zasoby informatyczne. Weryfikacji dokonano na podstawie przeglądu uprawnień w systemach informatycznych zarejestrowanych w aplikacji Qasystent za badany okres nie sporządzając ich papierowych wydruków. W związku z powyższym zaleca się, aby przedmiotowe raporty zostały w jakikolwiek trwały sposób zapisane i istniała możliwość ich otworzenia do uwierzytelnienia przekazywanych informacji. W efekcie dokonanego przeglądu wskazanemu z imienia i nazwiska pracownikowi z komórki (...) uprawnienie „sekretariat” w systemie kancelaryjnym SZD, które stwierdzono, jako zbędne przy wykonywaniu obowiązków służbowych. Wyjaśniono, że ze względu na znaczną ilość weryfikowanych systemów/aplikacji oraz jeszcze większą ilość posiadanych uprawnień przez pracowników nie opisano szczegółowo w informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej. Ograniczono się jedynie do opisanie zmian, które zostały dokonane w wyniku tej kontroli. Zaleceń pokontrolnych nie sformułowano, tłumacząc powyższe faktem zasadności posiadania przez pracowników nadanych uprawnień do obsługiwanych systemów/aplikacji. Dodatkowo wskazano, że dodatkowe uprawnienia do istniejących aplikacji/systemów informatycznych, celem zwiększenia efektywności realizacji zadań nadawane są na bieżąco w trakcie wykonywania codziennych obowiązków i zadań, gdy zaistnieje taka konieczność zasygnalizowana przez pracownika lub wynika to z bieżącej analizy kierownika;

- Informacja o przeprowadzonej 14 maja 2024 r. kontroli funkcjonalnej za okres od 1 stycznia 2024 r. do 14 maja 2024 r. przez Kierownika (...) w zakresie uprawnień

podległych pracowników do systemów informatycznych. Według treści sporządzonej karty informatycznej kontrolą objęto zasadność udzielonych i wykorzystywanych dostępów pracowników do systemów informatycznych. Ponadto wskazano, że kontrolę uprawnień pracowników komórki (...) do systemów informatycznych przeprowadzono w oparciu o wydruki raportów sporządzonych z aplikacji Qasystent, wydruki sporządzone z systemu CSU (panel OIM). W wyniku przeprowadzonej weryfikacji oceniono, że posiadane przez pracowników uprawnienia są aktualne, zasadne i niezbędne przy wykonywaniu zadań służbowych wynikających z zakresów czynności służbowych;

- Informacja o przeprowadzonej 7 czerwca 2024 r. kontroli funkcjonalnej w zakresie przydzielenia uprawnień do systemów informatycznych dwóm podległym pracownikom komórki (...) wskazanym z imienia i nazwiska. Kontrolę przeprowadzono w zakresie przydzielania uprawnień do systemów informatycznych i nadanych uprawnień do przetwarzania danych osobowych wskazanych pracowników na podstawie danych z systemu Qasystent. Kierownik komórki (...) kontrolą funkcjonalną objął okres od 1 stycznia 2024 r. do 7 czerwca 2024 r. Sprawdzono aktualność nadanych uprawnień do aplikacji SeRCe, sprawdzono zasadność posiadania szerszych uprawnień nadanych jednemu z pracowników uzasadniając powyższe faktem obsługi wniosków CEDIG skierowanych na obsługę ręczną. Z kolei drugi pracownik (na czas zastępstwa) w związku z tym, że nie obsługuje przedmiotowych wniosków (krótki staż pracy), uprawnień takich nie posiada. Ogólnie podsumowano, że pracownicy posiadają aktualne uprawnienia zgodne z zakresem zadań wykonywanych w komórce (...) oraz zgodnie z zakresem czynności. Końcowo wskazano, że w wyniku kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości;

- Dwie Informacje o kontroli funkcjonalnej w zakresie przeglądu uprawnień pracownika w systemach informatycznych przeprowadzonej 20 marca 2024 r. przez kierownika komórki (...). Okres objęty kontrolą-uprawnienia według stanu na 20 marca 2024 r. Przedmiotem niniejszych kontroli funkcjonalnych przeprowadzonych przez kierownika komórki (...) była weryfikacja posiadanych uprawnień w systemach informatycznych wskazanych z imienia i nazwiska pracowników na 20 marca 2024 r. w US w Czarńkowie. Weryfikacji uprawnień dokonano pod względem celowości ich posiadania na zajmowanym stanowisku. Kontrole przeprowadzono w oparciu o wydruki z systemu Qasystent "Wykaz uprawnień użytkownika w aplikacjach", które zostały załączone do przedmiotowych informacji. Podsumowując wskazano, że w wyniku analizy ustalono, że pracownicy posiadali tylko niezbędne uprawnienia do systemów informatycznych, które wykorzystuje się do pracy na zajmowanym stanowisku;

- Informacja o przeprowadzonej 17 października 2024 r. kontroli funkcjonalnej w zakresie „Przegląd uprawnień pracowników w systemach informatycznych” – uprawnienia według stanu na 17 października 2024 r.

Kontrolę funkcjonalną przeprowadził Naczelnik Urzędu Skarbowego w Czarńkowie Krzysztof Fajok obejmując kontrolą posiadane uprawnienia w systemach informatycznych przez kierowników komórek organizacyjnych Urzędu Skarbowego w Czarńkowie. Weryfikacji uprawnień dokonano pod względem celowości ich posiadania przez poszczególnych pracowników na zajmowanych przez nich stanowiskach. Kontrolę przeprowadzono w oparciu o wydruki z systemu Qasystent – „Wykaz uprawnień użytkownika w aplikacjach”, z systemu CSU dot. aplikacji „okołopoltaxowskich” Wydruki z systemów zostały załączone

do przedmiotowej kontroli funkcjonalnej. W opisie niniejszej kontroli przy wyszczególnionych kierownikach poszczególnych komórek przywoływano numery wydruków z Qasystenta, w oparciu o które przeprowadzono kontrole. W przypadku braku uwag na podstawie przeprowadzonej analizy wskazano, że pracownik posiada tylko niezbędne uprawnienia do systemów informatycznych, które wykorzystuje na zajmowanym stanowisku. Natomiast w przypadku kierowników/osób kierujących komórek (...), (...), (...), (...) w wyniku dokonanych analiz, wskazano na konieczność odebrania uprawnień do wymienionych aplikacji/systemów informatycznych. W zaleceniach pokontrolnych z terminem realizacji do 15 listopada 2024 r. wymieniono poszczególnych kierowników z koniecznością odebrania uprawnień do wskazanych aplikacji/systemów informatycznych.

Podsumowując, należy podkreślić, że kontrole funkcjonalne realizowane są w ramach nadzoru służbowego i służą identyfikacji błędów w ciągu roku. Powinny służyć sprawdzeniu, czy dany obszar funkcjonuje prawidłowo. Kontrola funkcjonalna z uwzględnieniem specyfiki zadań realizowanych przez daną komórkę organizacyjną powinna koncentrować się, w szczególności na ocenie realizacji zadań i czynności wynikających z regulaminów organizacyjnych, procedur, instrukcji, bieżącej wykonywanych przez pracownika. Ustosunkowując się do poczynionych uwag, co do przedstawienia opisu z przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej należy wskazać przede wszystkim na cel kontroli funkcjonalnej. Celem kontroli funkcjonalnej jest zapewnienie zgodności wykonywanych czynności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi oraz bieżące oddziaływanie i reagowanie na uchybienia, a także monitorowanie efektywności wdrożonych mechanizmów kontrolnych. Kontrola uprawnień powinna obejmować przede wszystkim badanie aktualności nadanych uprawnień do aplikacji, systemów informatycznych, a także weryfikować czy wszystkie uprawnienia są wymagane w związku z realizowanymi czynnościami służbowymi, albo czy nie należałoby nadać pracownikom kolejnych uprawnień. Ocenie podlegają wykonywane czynności i procesy. Podkreślić należy, że przedstawione opisy w informacjach o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych w znacznej części zawierały bardzo ogólne informacje, które nie pozwalały na weryfikację podjętych działań i dokonania oceny weryfikowanych zadań. Przede wszystkim w udostępnionych opisach brakowało odniesienia się przy ocenie badanego stanu faktycznego poszczególnych spraw do stanu pożądanego określanego przez wytyczne, przepisy prawa, następnie ich porównanie i zaznaczenie różnic, jeżeli wystąpiły, aż w końcu tam gdzie wystąpiła taka konieczność ustalenie przyczyn tych różnic i przedstawienie zaleceń w celu usunięcia nieprawidłowości. Podkreślić należy, że atrybutem tej kontroli jest możliwość oddziaływania w celu skorygowania działań podległych pracownikom. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości/uchybień, w trakcie sprawowania kontroli funkcjonalnej należy podjąć działania, w ramach posiadanych kompetencji, zmierzające do ich usunięcia oraz zapobiegające ich powstaniu w przyszłości. Z uwagi na powyższe często kontrola funkcjonalna połączona jest z instruktażem, poprawianiem i korygowaniem działań.

9. Informacje dotyczące kontroli zewnętrznych oraz informacje przesłane do wiadomości Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

Na podstawie przesłanego skanu karty książki kontroli oraz informacji pozyskanej z Działu Kontroli Wewnętrznej IAS w Poznaniu ustalono, że w badanym okresie nie były przeprowadzane kontrole zewnętrzne obejmujące tematykę kontrolną.

10. 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 11 września 2024 r., że na tablicy ogłoszeń w Urzędzie znajdowała się informacja dotycząca składania petycji, skarg i wniosków oraz informacja dotycząca przyjmowania obywateli w sprawach skarg i wniosków.

Ocena końcowa kontrolowanej działalności komórek merytorycznych w zakresie procesu ujawniania wykroczeń skarbowych oraz prowadzonego postępowania mandatowego.

Na podstawie ustaleń przedstawionych w przedmiotowym dokumencie oceniono działania Kierownika jednostki kontrolowanej w zakresie objętym niniejszą kontrolą pozytywnie z nieprawidłowościami w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami i uchybieniami. Osobami odpowiedzialnymi za powstałe nieprawidłowości i uchybienia są pracownicy i kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych oraz kierownictwo Urzędu w ramach sprawowanego nadzoru nad obszarami wymienionymi w treści dokumentu.

Powyższa ocena uwzględnia rodzaj i stopień stwierdzonych nieprawidłowości w stosunku do liczby badanych spraw.

W kontrolowanym zakresie i okresie stwierdzono:

Nieprawidłowości:

1. Niekierowanie przez komórkę (...) zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, czy wniosków o przeprowadzenie postępowania mandatowego w związku z ujawnieniem w toku przeprowadzonych czynności sprawdzających, stwierdzonych przypadków popełnienia czynów zabronionych.
2. Nieobejmowanie wnioskami o przeprowadzenie postępowania mandatowego lub zawiadomieniami do innych organów ścigania przypadków wskazujących na popełnienie czynów zabronionych.
3. Znaczne opóźnienia w przeprowadzaniu analiz stwierdzonych naruszeń przepisów prawa podatkowego.
4. Stwierdzono osiem przypadków błędnego lub niepełnego powołania kwalifikacji prawnej czynów zabronionych w mandatach karnych i kartach informacyjnych sporządzanych na okoliczność odstąpienia od ukarania.
5. Brak udokumentowania odrębną notatką służbową telefonicznego wezwania do osobistego stawiennictwa w prowadzonym postępowaniu mandatowym, co stanowi naruszenie zapisów § 20 Wytycznych.
6. Stwierdzono w 4/20 sprawach błędne uznanie „czynnego żalu” za nieskuteczny w wyniku przyjęcia niewłaściwej interpretacji warunków wyłączających karalność sprawcy czynu zabronionego.

Uchybienia:

1. Brak należytego udokumentowania analiz ujawnionych nieprawidłowości podatkowych, w przypadku stwierdzenia przesłanek do odstąpienia od ścigania, przeprowadzenia postępowania mandatowego lub od skierowania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, w zakresie przyczyny odstąpienia oraz daty wydanego rozstrzygnięcia.
2. Niewłaściwy opis w Informacjach o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych, który nie pozwolił na zidentyfikowanie kontrolowanych spraw oraz nie dawał pełnego obrazu przebiegu przeprowadzonych czynności, podejmowanych działań lub zapisów spraw zaewidencjonowanych w systemach informatycznych.
3. Niewykorzystanie możliwości kontroli funkcjonalnej dla sprawowania skutecznego nadzoru służbowego.
4. Dokumentowanie w dwóch informacjach o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych opisów przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych na nieaktualnym formularzu.
5. Brak zaewidencjonowania informacji z przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych w systemie kancelaryjnym SZD.

[dowód: akta kontroli poz. 21 w SZD]

Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Czarnkowie mailem z 28 kwietnia 2025 r. poinformował, że nie wnosi zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.
Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca: 1. Objąć nadzorem prawidłowości wykorzystania ustaleń pozytywnych z czynności sprawdzających pod kątem odpowiedzialności karnoskarbowej, zwłaszcza skutkujących uszczupleniami podatkowymi. 2. Stosować sankcje karnoskarbowe wobec podatników naruszających przepisy prawa podatkowego. 3. Realizować obowiązek dokonywania niezwłocznej analizy stwierdzonych naruszeń przepisów prawa w celu skierowania sprawy do odpowiedniego trybu postępowania tj. odstąpienia do ścigania, odstąpienia od skierowania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, skierowania wniosku do przeprowadzenia postępowania mandatowego, czy zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego lub innego organu ścigania wynikający z Wytocznych. 4. Określać w prawidłowej postaci kwalifikację prawną czynów zabronionych. 5. Utrwalać w formie notatki służbowej przeprowadzone czynności na okoliczność wezwania telefonicznego lub drogą mailową, celem dokonania ustalenia terminu stawiennictwa sprawcy w prowadzonym postępowaniu mandatowym.

6. Prawidłowo analizować przesłanki wyłączające karalność sprawcy czynu zabronionego zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego złożonych w trybie art. 16 K.k.s. na gruncie ustawy Kodeks karny skarbowy.
7. Przestrzegać przepisów obowiązujących Wytycznych w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego z 22 kwietnia 2025 r., w zakresie dokumentowania przeprowadzanych analiz ujawnionych nieprawidłowości, a w przypadku stwierdzenia przesłanek odstąpienia od ukarania, zawierać przyczynę odstąpienia i datę rozstrzygnięcia.
8. Dokonywać wnikliwej kontroli funkcjonalnej oraz opisywać jej wyniki w taki sposób, aby można było zidentyfikować sprawę oraz żeby dawała pełne wyobrażenie o toku weryfikowanych w trakcie kontroli prowadzonych czynności służbowych.
9. Wzmocnić nadzór służbowy poprzez zwiększenie bieżącej kontroli czynności wykonywanych przez pracowników w obszarze objętym kontrolą.
10. Dokumentować czynności wykonywane w ramach sprawowanej kontroli funkcjonalnej na aktualnym formularzu „Informacji o 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.).
11. Ewidencjonować na bieżąco Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej w systemie kancelaryjnym SZD w kategorii spraw o symbolu i hasle klasyfikacyjnym 093 – kontrola funkcjonalna.
12. Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 9 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych oraz zobowiązuje Naczelnika Urzędu do przekazania informacji o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych.
Ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości
-
Pouczenie
Stosownie do przepisu art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2020, poz. 224) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.
Termin złożenia informacji
W przypadku stwierdzonych uchybień bądź nieprawidłowości w terminie 30 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego należy poinformować Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, uchybień.
PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

Maciej Młodzikowski
(podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym)

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

Korespondencję otrzymują

1. Adresat - elektronicznie
2. aa

Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną

1. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
2. Z-ca DIAS – Robert Stangret
3. Z-ca DIAS – Arkadiusz Radziejewski
4. Z-ca DIAS – Agata Wciórka
5. Z-ca DIAS – Paweł Siuda
6. Dział Spraw Karnych Skarbowych (ICS)
7. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)