



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W POZNANIU**

Poznań, 25 sierpnia 2025 roku



UNP: 3001-25-134440

Sprawa: Kontrola w trybie zwykłym
WUCS Poznań

Znak sprawy: **3001-IWW1.0921.31.2024**

Pan

Piotr Zawada

Naczelnik

Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego
w Poznaniu

Ul. Krańcowa 28

61-037 Poznań

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

Nazwa i adres kontrolowanego urzędu

398000 Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu
ul. Krańcowa 28,
61-037 Poznań

Naczelnik kontrolowanego urzędu

Pan Rafał Ratajczak (do 22 kwietnia 2024 r.)
Pan Piotr Zawada (od 23 kwietnia 2024 r.)

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli

Nr 39/2024 z 18 lipca 2024 r. oraz nr 50/2024 z 21 października 2024 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Wpis do książki kontroli

Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 5/2024.

Koordynator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

—

1. Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

1. Karolina Strózczyk główny ekspert skarbowy

Data rozpoczęcia czynności kontrolnych 22 lipca 2024 r.

Data zakończenia czynności kontrolnych		13 grudnia 2024 r.
Zakres kontroli		
Przedmiot kontroli	Prawidłowość prowadzenia kontroli celno-skarbowych.	
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. Badaniem mogły zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.	
Kontrolowany obszar działalności		
Kontrola		
Cel kontroli		
Ocena terminowości i prawidłowości realizacji zadań przez Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu w zakresie prowadzonych kontroli celno-skarbowych dotyczących przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa (art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej).		
Ocena skontrolowanej działalności		
Pozytywna z nieprawidłowościami.		
DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE		

Ocenę ogólną skontrolowanej działalności ustalono w oparciu o średnią ważoną z ocen cząstkowych poszczególnych zagadnień objętych zakresem kontroli. Ustaleń dokonano na podstawie okazanej do kontroli dokumentacji 12 kontroli celno-skarbowych, obowiązujących procedur wewnętrznych oraz składanych przez Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu (dalej także NWUCS w Poznaniu lub NWUCS) w dniach 19-20 sierpnia 2024 r., 23 sierpnia 2024 r., 12 września 2024 r. oraz 5 i 6 grudnia 2024 r. wyjaśnień. Naczelnik WUCS w Poznaniu po zakończeniu czynności kontrolnych na wniosek kontrolera¹ złożył 28 stycznia 2025 r. dodatkowe wyjaśnienia dotyczące zakresu kontroli.

I. Rozwiązania organizacyjne przyjęte w zakresie objętym kontrolą

a. Organizacja pracy w kontrolowanym zakresie

W Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu (dalej także WUCS w Poznaniu lub WUCS) w kontrolowanym okresie strukturę organizacyjną, zakres zadań komórek organizacyjnych, zasady organizacji pracy, zakres nadzoru sprawowanego przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego i Zastępców, zakres stałych uprawnień i zakres upoważnień określały:

- Regulamin Organizacyjny Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu wprowadzony Zarządzeniem nr 178/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 września 2021 r.² w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Wielkopolskiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu w Poznaniu (Zarządzenie utraciło moc z dniem 1 lutego 2023 r.).
- Regulamin Organizacyjny Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu wprowadzony zarządzeniem nr 11/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 1 lutego 2023 r.

¹ Po wyrażeniu zgody przez kierownika komórki IWW1.

² Zmienione zarządzeniem nr 80/2022 z dnia 5 maja 2022 r.

w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Wielkopolskiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu w Poznaniu (Zarządzenie weszło w życie 1 lutego 2023 r.).

Zadania w kontrolowanym zakresie realizowane były do 31 stycznia 2023 r. w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki (CZNKA), a następnie w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej (CZNIK).

Komórki realizujące kontrolę celno-skarbową:

Do 31 stycznia 2023 r. (Pion Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki (CZNKA)):

a) Pierwszy Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-1),

w skład którego wchodziły:

- Pierwszy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-11),
- Drugi Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-12),
- Trzeci Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-13),

b) Drugi Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-2),

w skład którego wchodziły:

- Czwarty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-21),
- Piąty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-22),

c) Trzeci Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-3),

w skład którego wchodziły:

- Szósty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-31),
- Siódmy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-32),
- Ósmy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-33),

d) Czwarty Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-4).

Od 1 lutego 2023 r. (Pion Kontroli Celno-Skarbowej (CZNIK)):

a) Pierwszy Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-1), w skład którego wchodziły:

- Pierwszy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-11),
- Drugi Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-12),
- Trzeci Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-13),
- Czwarty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-14),

b) Drugi Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-2),

c) Trzeci Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-3), w skład którego wchodziły:

- Piąty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-31),
- Szósty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-32),
- Siódmy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-33),

d) Czwarty Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-4).

Komórki kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego zadania realizują w kilku lokalizacjach tj. Poznań, Leszno, Kalisz, Konin i Piła.

Do zadań komórek CKK w zakresie objętym kontrolą DIAS w Poznaniu należały w szczególności:

- kontrola celno-skarbowa w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych;

- ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej;
- kontrola celno-skarbowa źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
- badanie cen transakcyjnych stosowanych w transakcjach między podmiotami powiązanymi pod kątem wykorzystania ich do zaniżania podstaw opodatkowania;
- prowadzenie postępowań w zakresie dokonywania zabezpieczenia na majątku kontrolowanego.

b. Osoby odpowiedzialne za realizację zadań i nadzór (m.in. liczba pracowników, podział zadań, kompetencje i uprawnienia, upoważnienia i pełnomocnictwa do działania w imieniu naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz osoby nadzorujące pracę).

W kontrolowanym okresie Wielkopolskim Urzędem Celno-Skarbowym w Poznaniu kierował Naczelnik Urzędu Rafał Ratajczak (do 22 kwietnia 2024 r.)³.

Bezpośredni nadzór nad komórkami kontroli celno-skarbowej sprawowali:

- I Zastępca Naczelnika Karolina Sikora⁴ (do 1 lutego 2023 r.),
- II Zastępca Naczelnika Karol Piasecki⁵.

Na potrzeby prowadzonej kontroli szczegółową weryfikacją objęto funkcjonowanie komórek od 1 lutego 2023 r.

Osoby nadzorujące pracę:

a) Pierwszym Działem Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-1), kierował kierownik Działu (...). Podlegali mu bezpośrednio kierownicy referatów:

- Pierwszy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK 11) – Kierownik Referatu (...),
- Drugi Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-12) – Kierownik Referatu (...),
- Trzeci Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-13) – Kierownik Referatu (...),
- Czwarty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-14) – Kierownik Referatu (...),

b) Drugim Działem Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-2) kierowała p.o. Kierownika Działu (...),

c) Trzecim Działem Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-3), kierowała Kierownik Działu (...). Podlegali jej bezpośrednio kierownicy referatów:

- Piąty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-31) – Kierownik Referatu (...),
- Szósty Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-32) – p.o. Kierownika Referatu (...),
- Siódmy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-33) – kierownik Referatu (...),

d) Czwartym Działem Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK-4), kierowała Kierownik Działu (...).

³ Od 23 kwietnia 2024 r. WUCS w Poznaniu kieruje Naczelnik Urzędu Piotr Zawada.

⁴ I Zastępca Naczelnika sprawuje bezpośredni nadzór nad komórkami organizacyjnymi Pionu Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki.

⁵ II Zastępca Naczelnika sprawuje bezpośredni nadzór nad komórkami organizacyjnymi Pionu Kontroli Celno-Skarbowej.

Z informacji przekazanych przez kontrolowaną jednostkę w zakresie systemu zastępstw, wynika, że:

- Kierownika Referatu CKK-11 zastępowała pracownik (...),
- Kierownika Referatu CKK-13 zastępowała pracownik (...),
- Kierownika Referatu CKK-31 zastępowała Kierownik Działu (...),
- Kierownika Referatu CKK-33 zastępował pracownik (...), w zakresie dekretowania korespondencji przychodzącej oraz udzielania odpowiedzi na pytania statystyczne,
- kontrolowana jednostka nie wskazała osób zastępujących kierowników komórek CKK-12, CKK-14, CKK-2, CKK-32, CKK-4.

Dla pracowników zastępujących nieobecnych kierowników tj. (...), (...) i (...) nie okazano odrębnych upoważnień do działania w zastępstwie. W toku kontroli nie stwierdzono dokumentów podpisanych przez ww. osoby. Zastępstwo nie dotyczyło podpisywania pism z up. NWUCS w Poznaniu. Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 19 sierpnia 2024 r., wskazał, że w komórkach organizacyjnych CKK żadna inna osoba (poza kierownikami) nie została upoważniona do działania pod nieobecność kierownika, a wymagające podpisu dokumenty podpisywali w ramach upoważnień odpowiednio kierownik działu, zastępca naczelnika lub osoba go zastępująca.

W kontrolowanych komórkach w 2023 r. wystąpiła znaczna fluktuacja kadr⁶:

1. W komórce CKK-11 zatrudnionych było 21 osób, z tego w całym okresie 12 osób (stan osobowy zwiększył się o 8 pracowników).
2. W komórce CKK-12 zatrudnione były 23 osoby, z tego w całym okresie 16 osób (stan osobowy zwiększył się o 7 pracowników).
3. W komórce CKK-13 zatrudnionych było 21 osób, z tego w całym okresie 8 osób (stan osobowy zwiększył się o 13 pracowników).
4. W komórce CKK-14 zatrudnionych było 13 osób, z tego w całym okresie 6 osób (stan osobowy zwiększył się o 6 pracowników, zmniejszył o 1 pracownika).
5. W komórce CKK-2 zatrudnionych było 11 osób (brak zmian składu osobowego).
6. W komórce CKK-31 zatrudnionych było 26 osób, z tego w całym okresie 12 osób (7 pracowników zakończyło pracę w komórce w ciągu roku, 7 pracowników rozpoczęło pracę, z tego 1 osoba pracowała przez część roku).
7. W komórce CKK-32 zatrudnionych było 27 osób, z tego w całym okresie 9 osób (10 pracowników zakończyło pracę w komórce w ciągu roku, 9 pracowników rozpoczęło pracę, z tego 1 osoba pracowała przez część roku).
8. W komórce CKK-33 zatrudnione były 23 osoby, z tego w całym okresie 18 osób (stan osobowy zwiększył się o 5 pracowników).
9. W komórce CKK-4 zatrudnionych było 20 osób, z tego w całym okresie 13 osób (4 osoby zakończyły pracę w komórce w ciągu roku, 2 pracowników rozpoczęło pracę, 1 osoba jest długotrwale nieobecna).

Spowodowane to było zarówno zmianami organizacyjnymi, jak również naborem nowych pracowników, w szczególności pracowników z urzędów skarbowych. Część osób odeszła z pracy w WUCS w Poznaniu, w tym na emeryturę.

⁶ Ustalenia na podstawie informacji udostępnionych przez kontrolowaną jednostkę.

Upoważnienia i pełnomocnictwa

Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu uregulował kwestie upoważnień w Wewnętrznej Procedurze Postępowania nr 1/2021 z 22 grudnia 2021 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień do podejmowania czynności w imieniu Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu oraz pełnomocnictw przygotowywanych i wydawanych w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu.

Procedura NWUCS w Poznaniu wymaga aktualizacji w związku z wydaniem przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Zarządzenia Nr 119/2023 z dnia 23 października 2023 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień i pełnomocnictw wydawanych w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz podległych Urzędach woj. wielkopolskiego. Doprecyzowania wymagają m.in. kwestie terminów przekazywania egzemplarza upoważnienia do komórki kadr i administracji personalnej IAS w Poznaniu oraz przeglądu upoważnień i pełnomocnictw.

W kontrolowanej jednostce rejestr upoważnień i pełnomocnictw prowadzony był w formie elektronicznej. Upoważnienia odnotowywane były chronologicznie. Ewidencjonowano je również w Systemie Zarządzania Dokumentacją (SZD).

Pismem z 20 sierpnia 2024 r. NWUCS w Poznaniu poinformował, że kontrolujący w trakcie kontroli celno-skarbowej upoważnieni są do podpisywania pism na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r., poz. 615 ze zm.) oraz udzielonego przez Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Natomiast pisma adresowane do innych organów podatkowych oraz instytucji państwowych i samorządowych były podpisywane przez przełożonych nadzorujących kontrolujących.

Szczegółowym badaniem objęto 6 okazanych do kontroli upoważnień wydanych (udzielonych) w 2023 r. kierownikom komórek CKK⁷.

Skontrolowane upoważnienia zawierają prawidłowe podstawy prawne (oprócz 1 przypadku powołania uchylonego art. 143 § 1a O.p. opisanego niżej), zostały sporządzone zgodnie z obowiązującym wzorem oraz zarejestrowane w rejestrze upoważnień i pełnomocnictw. Upoważnienia podpisały osoby do tego umocowane tj. NWUCS w Poznaniu Rafał Ratajczak (4 upoważnienia) i wz. NWUCS w Poznaniu ZNWUCS Karolina Sikora (2 upoważnienia).

Stwierdzono, że na 6 wydanych upoważnień:

- W 1 upoważnieniu nieprawidłowo powołano uchylony przepis art. 143 § 1a O.p. (CWW-1/558/2023) – według wyjaśnienia przyczyną było przeoczenie.
- W 2 upoważnieniach powołano nieaktualne publikatory ustaw⁸. Przyczyną było przeoczenie.
- 4 upoważnienia obowiązywały wstecz, tj. data obowiązywania była wcześniejsza niż data wydania upoważnienia ((...), (...), (...), (...)). Osoba upoważniona podejmując rozstrzygnięcie lub podpisując pisma musi wiedzieć do czego została upoważniona.

Według wyjaśnienia kontrolowanej jednostki z 6 grudnia 2024 r. upoważnienie nr (...)

⁷ Kierownik (...) (2 upoważnienia), kierownik (...), p.o. kierownika (...), kierownik (...), p.o. kierownika (...).

⁸ Upoważnienie nr (...) - jako publikator ustawy k.k.s. powołano Dz.U. z 2023 r. poz. 818 ze zm., zamiast obowiązującego tekstu jednolitego ustawy. Upoważnienie nr (...) - powołano nieaktualny publikator ustawy Ordynacja podatkowa tj. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

dla kierownika (...) zostało podpisane 10 marca 2023 r., przyjęte przez Upoważnionego 13 marca 2023 r. W upoważnieniu faktycznie wskazano, że obowiązuje od 1 marca 2023 r., ale jednocześnie, że traci moc poprzednie upoważnienie, tj. nr (...) z 25 października 2021 r. Zatem kierownik do dnia otrzymania upoważnienia z 10 marca 2023 r. działał w zakresie kompetencji wyznaczonych na podstawie upoważnienia z 25 października 2021 r., bo takie do dnia 13 marca 2023 r. były mu znane.

Podobnie upoważnienia (...), (...), dla kierownika (...), zostały wydane 24 maja 2023 r. i podpisane 29 maja 2023 r. Zatem kierownik do dnia otrzymania przedmiotowych upoważnień działał w zakresie kompetencji wyznaczonych na podstawie upoważnień poprzednich.

Naczelnik dodatkowo wyjaśnił, że z uwagi na wielkość urzędu i lokalizację jego komórek na obszarze całego województwa, przyjęto założenie podpisywania upoważnień z mocą obowiązującą od daty powierzenia obowiązków na stanowisku kierowniczym. Stanowisko powyższe wynikało z interpretacji zapisów wyroku Sądu Najwyższego - Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 11 października 1996 r. (...), według którego warunkiem skutecznego upoważnienia przez piastuna organu innej osoby do wykonywania kompetencji jest bowiem określenie, do załatwienia której kategorii spraw należących do zakresu działania organu administracji publicznej upoważniony jest, wskazany z imienia i nazwiska lub pełnionej funkcji (stanowiska), pracownik urzędu obsługującego ten organ, z określeniem daty, od której upoważnienie to można uznać za skuteczne. Interpretując powyższy zapis przyjęto, że nie chodzi o datę wydania upoważnienia, a o wskazanie daty od kiedy upoważnienie obowiązuje (we wskazanych przypadkach od daty powierzenia obowiązków na stanowisku kierowniczym).

- W 1 upoważnieniu – data obowiązywania nie wynika wprost z upoważnienia, znajduje się w nim zapis, że jest ono ważne od dnia powierzenia pełnienia obowiązków na stanowisku kierownika referatu ((...)).

NWUCS w Poznaniu 6 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że pracownik został pełniącym obowiązki kierownika referatu (...) (upoważnienie nr (...)) od 1 lutego 2023 r. zgodnie z datowanym na 17 lutego 2023 r. porozumieniem w tej sprawie podpisanym przez nią 23 lutego 2023 r. Naczelnik WUCS w Poznaniu wskazał, że wydając upoważnienie w powyższym brzmieniu legitymował zatem jej działanie zgodnie z otrzymanym porozumieniem, co jest jego zdaniem w pełni dopuszczalne przez przepisy prawa.

Odnosząc się do kwestii wydawania upoważnień z mocą obowiązującą wstecz, to stanowisko NWUCS w Poznaniu jest nieprawidłowe. Zgodnie z § 49 ust. 4 Regulaminu Organizacyjnego Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego wprowadzonego Zarządzeniem Nr 11/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, kierownicy komórek organizacyjnych są uprawnieni do podejmowania rozstrzygnięć i podpisywania pism oraz zajmowania stanowiska we wszystkich sprawach z zakresu bezpośrednio nadzorowanych komórek organizacyjnych, niezastrzeżonych do ostatecznej aprobaty Naczelnika Urzędu i Zastępców Naczelnika. W ust. 5 wskazano, że szczegółowy zakres uprawnień każdego kierownika określony jest na podstawie udzielonego przez Naczelnika Urzędu upoważnienia. Czynności realizowane przez pracowników urzędu powinny wynikać z indywidualnego upoważnienia Naczelnika Urzędu udzielonego w formie pisemnej. Tylko prawidłowo udzielone upoważnienie daje pracownikowi prawo do załatwiania sprawy w imieniu organu. Działanie pracownika bez upoważnienia organu ma znamiona rażącego naruszenia prawa, powodującego nieważność danej czynności. Upoważnienie nie powinno budzić żadnych wątpliwości, co do jego prawidłowości, bowiem wywiera znaczący skutek na działalność kontrolowanej jednostki.

Pracownik nie może dokonywać czynności bez pisemnego upoważnienia, z którym się zapoznał. Wydawanie upoważnień z datą obowiązywania z przeszłości może świadczyć o sanowaniu wcześniej podjętych rozstrzygnięć (podpisania dokumentów) z up. Naczelnika Urzędu przez kierujących komórkami organizacyjnymi. Po nadaniu Urzędowi nowego Regulaminu Organizacyjnego powinna nastąpić niezwłoczna aktualizacja upoważnień wydanych kierownikom komórek.

Złożone wyjaśnienia, że kierownik do dnia otrzymania przedmiotowych upoważnień działał w zakresie kompetencji wyznaczonych na podstawie upoważnień poprzednich budzi wątpliwość. Skoro miał upoważnienie do działania w imieniu NWUCS w Poznaniu, a wydano nowe obowiązujące z datą wsteczną to w praktyce nie wiadomo na mocy którego z upoważnień podpisał dokument/dokonał rozstrzygnięcia. Wątpliwości w tym zakresie mogą mieć wpływ na działalność kontrolowanej jednostki. Udzielanie upoważnień kierownikom komórek organizacyjnych z datą obowiązywania z przeszłości stanowi nieprawidłowość. Przyczyną była niewłaściwie przyjęta praktyka przez Organ, spowodowana niewłaściwą interpretacją wyroku Sądu Najwyższego (powołanego w wyjaśnieniu). Skutki stwierdzonej nieprawidłowości są trudne do oszacowania, ale mogą w skrajnych przypadkach powodować nieważność czynności.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość: Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego Rafał Ratajczak.

Uprawnienia do systemów informatycznych

Sprawdzenia dokonano na podstawie wykazów uprawnień użytkownika w aplikacjach według stanu na 31 grudnia 2023 r. z aplikacji Qasystent. W ramach kontroli DIAS w Poznaniu skontrolowano uprawnienia nadane kierownikom oraz pracownikom komórek CKK-11, CKK-13, CKK-31 i CKK-32.

Badanie przeprowadzono na próbie 13 pracowników komórek CKK.

Stwierdzono, że w Qasystent nie odzwierciedlano wszystkich nadanych uprawnień do systemów informatycznych i/lub odzwierciedlane były tylko w ramach grupy VPN (uchybie). Dotyczy to systemów: SZD – 5 pracowników, WRO-System – 6 pracowników, CRPO – 1 pracownik, JPK_Lunetka – 2 pracowników.

Uprawnień do systemu KARTA2 nie posiadała Kierownik Referatu (...). NWUCS w Poznaniu wyjaśnił, że kierownikowi cyt. „dotychczas nie przeszkadzał brak dostępu do systemu w sprawowaniu nadzoru - aktualnie wystąpiono o dostęp”. Brak nadania uprawnień do KARTA2 kierownikowi komórki CKK w praktyce uniemożliwia prowadzenie skutecznego nadzoru nad ewidencjonowaniem kontroli celno-skarbowych.

Stwierdzono, także brak odnotowania w Qasystent odebrania uprawnień do SSP i SPED. Wystąpiono z wnioskiem o odnotowanie ich odebrania.

2 pracownikom nie nadano uprawnień do systemu EUREKA. W przyszłości należy umożliwić wszystkim pracownikom dostęp do tego systemu.

W zakresie uprawnień do e-SF, KRET, KRIT uwzględniono wyjaśnienia NWUCS w Poznaniu.

W badanej próbie nie stwierdzono nadania nadmiarowych uprawnień do systemów informatycznych. Nadane uprawnienia były zgodne z realizowanymi czynnościami przez pracowników.

Brak uaktualniania danych w Qasystent w zakresie nadawanych i odbieranych uprawnień stanowi uchybienie.

Przeglądy aktualności nadanych uprawnień do systemów informatycznych

Zgodnie z uregulowaniami Procedury zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych stanowiącej załącznik nr 1 do Instrukcji Zarządzania Systemami Informatycznymi (pkt 7), kierownicy komórek organizacyjnych jednostki nie rzadziej niż raz na pół roku dokonują przeglądu zasadności i aktualności uprawnień nadanych podległym pracownikom. Jeśli w trakcie przeglądów zostaną ujawnione jakiegokolwiek nieścisłości kierownik komórki zawiadamia IOD/Zespół IOD w celu wyjaśnienia przyczyn zaistniałych niezgodności.

Kwestie dokonywania przeglądów uprawnień reguluje także Zarządzenie Nr 127/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 września 2018 r. w sprawie wykorzystania systemu Qasystent do realizacji procesu zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych funkcjonujących w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych urzędach. Zgodnie z § 10 ust. 1 zarządzenia, DIAS w Poznaniu, kierującym komórkami nakazał przeprowadzanie, minimum raz na pół roku, kontroli w zakresie przydzielania uprawnień do systemów informatycznych (...).

Na podstawie okazanych *Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej* obejmujących weryfikację nadanych uprawnień do systemów informatycznych, stwierdzono, że kierownicy większości komórek CKK Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu przeprowadzili przeglądy uprawnień w wymaganych okresach.

Kontroli funkcjonalnej w zakresie weryfikacji uprawnień nie przeprowadził kierownik (...) w zakresie kierowników podległych mu komórek oraz kierownicy komórek (...) i (...), a kierownik (...) przeprowadził kontrolę jednokrotnie.

NWUCS w Poznaniu 6 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że pełniąc obowiązki kierownika komórki (...) w 2023 roku wdrażała się na zajmowanym stanowisku (była „p.o.” kierownika działu). Stąd, biorąc pod okoliczności związane ze zmianą struktury organizacyjnej urzędu nie miała wiedzy, że ciąży na niej taki obowiązek.

Według wyjaśnienia, Kierownik Działu (...) przeprowadziła jedną kontrolę funkcjonalną, obejmującą system SERCE i WRO-System za okres od 1 lipca 2023 r. do 31 stycznia 2024 r. W zakresie weryfikacji uprawnień do systemów informatycznych podległych pracowników w 2023 r., kierownik Działu (...) realizowała zlecone czynności weryfikacyjne (nie w formie kontroli funkcjonalnej) dotyczące systemów KARTA, BPS, STIR, WRO-System, ALINA, ARIADNA2, CRMS2, ZISAR, ARANEA, ARANEUM, MZA, KSEF, JPK_LUNETKA, CRPO. Naczelnik wyjaśnił, że w związku z tak licznymi zleconymi weryfikacjami dostępów do systemów (...) kierownik nie przeprowadził ponownej weryfikacji w ramach kontroli funkcjonalnej.

Z powyższego wynika, że Kierownik (...) prowadził także inne weryfikacje dostępów do systemów na zlecenie komórek – ale nie w formie usystematyzowanej weryfikacji, tylko ad hoc na wniosek (odpowiedzi udzielano komórce CAS).

Wyjaśnienia te nie zmieniają ustaleń kontroli. Przegląd powinien być realizowany nie rzadziej niż raz na pół roku i dotyczyć wszystkich pracowników komórki i wszystkich uprawnień im nadanych pod kątem aktualności i zasadności ich nadania.

Na 2023 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu wyznaczył priorytet kierownictwa Izby celem uwzględnienia w ramach wykonywania czynności kontroli funkcjonalnej - temat „Zasadność udzielania i wykorzystania dostępu do systemów informatycznych”.

Badane *Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej* najczęściej ograniczają się do wniosku, że uprawnienia w Qasystent są zgodne ze stanem faktycznym, a nie temu ma służyć przegląd uprawnień. Kierownicy powinni oprócz weryfikacji aktualności uprawnień, sprawdzić zasadność ich nadania, w rozumieniu zgodności z wykonywanymi na danym stanowisku zadaniami służbowymi. Zasadniczo osoby wykonujące zadania w zakresie realizacji kontroli celno-skarbowej powinny mieć nadane tożsame uprawnienia do systemów.

W ramach kontroli funkcjonalnej kierownicy komórek CKK sprawdzali także wykorzystanie poszczególnych systemów przez pracowników komórek (kontrole przeprowadzone za 2023 r. – w 2023 r. i/lub w 2024 r.) – zgodnie z priorytetem kontroli funkcjonalnej DIAS w Poznaniu. Weryfikacja dotyczyła systemów SeRCe, WRO-System i Podatnik360. Nie stwierdzono nieprawidłowości w ww. zakresie.

Ww. przeglądy mogły być realizowane w ramach priorytetu kierownictwa Izby w temacie „Zasadności udzielania i wykorzystania dostępu do systemów informatycznych”. Weryfikacja dotyczyła jednak tylko niektórych systemów⁹, nie wypełniała zatem obowiązków nałożonych ww. Zarządzeniami DIAS w Poznaniu odnośnie do Procedury zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych i wykorzystania systemu Qasystent do realizacji procesu zarządzania uprawnieniami.

Dokonywane przeglądy powinny cechować się większą szczegółowością i odnosić także do terminowości odbierania uprawnień pracownikom kończącym pracę w WUCS w Poznaniu. Wskazane jest dokumentowanie ich wydrukami m.in. z aplikacji Qasystent.

Brak przeprowadzenia raz na pół roku przeglądu zasadności i aktualności uprawnień nadanych podległym pracownikom stanowi uchybienie.

Plany pracy

W Planie pracy Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu na rok 2023 wystąpił cel i mierniki stopnia realizacji celu, które miały bezpośredni związek z kontrolowanym tematem:

Kierunek: Zapewnienie stabilnych finansów publicznych.

Cel: Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS.

Miernik stopnia realizacji celu:

- 1.2.1. Efektywność kontroli podatków.
- 1.2.2. Realizacja kontroli wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
- 1.2.4. Realizacja kontroli celno-skarbowych.

Ze sprawozdania z wykonania Planu pracy wynika, że wartości planowane zostały osiągnięte.

c. Uregulowania wewnętrzne

W Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym została wprowadzona aktem wewnętrznym procedura prowadzenia kontroli celno-skarbowych. Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu wydał Wytyczne w zakresie realizacji czynności w toku kontroli celno-skarbowej, wykonywanej przez pracowników i funkcjonariuszy komórek kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego CKK

⁹ SeRCe, WRO-System i Podatnik360.

w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu stanowiące Załącznik do Zarządzenia Nr 3/2022 z dnia 10 października 2022 r. (dalej: Wytyczne), co oceniono pozytywnie.

Celem wydania Wytycznych było ujednolicenie wykonywania kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa (art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS) przez pracowników i funkcjonariuszy WUCS. Wytyczne dotyczyły kontroli celno-skarbowych realizowanych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki (od 1 lutego 2023 r. Pionie Kontroli Celno-Skarbowej). W zakresie nieuregulowanym w Wytycznych, ich zapisy odsyłały do innych obowiązujących w WUCS regulacji. Na dzień ich wydania regulacje były zgodne z przepisami prawa.

Na dzień kontroli część zapisów wymagała uaktualnienia np.:

W pkt 27.9 (dot. zabezpieczania przyszłych zobowiązań podatkowych) zapisano, że w decyzji zabezpieczającej, poza zobowiązaniem podatkowym i kwotą odsetek za zwłokę dokonuje się również zabezpieczenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oraz podatku do zapłaty, o którym mowa w art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. W związku z Uchwałą Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2023 r. I FPS 1/23, cyt.:

Przedmiotem decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na podstawie w art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) nie może być dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).

W pkt 16.2 ppkt 16 wskazano, że w toku kontroli celno-skarbowej postanowienia wydaje się w przypadkach:

Niezakończenia kontroli celno-skarbowej w terminie (art. 63 ust. 2 ustawy o KAS).

W tym przypadku wskazane byłoby uzupełnienie podstawy prawnej podanej w nawiasie o art. 216 § 1 O.p., co byłoby zgodne z zaleceniami DNK przekazanymi w piśmie z 11 grudnia 2019 r. znak sprawy DNK8.892.96.2019, w zakresie formy zawiadamiania kontrolowanego o terminie zakończenia kontroli celno-skarbowej, w przypadku niezakończenia kontroli w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia, o którym mowa w art. 63 ust. 2 ustawy o KAS. Zgodnie z tym stanowiskiem, właściwym rodzajem dokumentu zawiadamiającego niekontrolowanego o terminie zakończenia kontroli celno-skarbowej, jest postanowienie wydane w trybie art. 216 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 63 ust. 2 i art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Wytyczne w kilku zapisach odnosiły się do uchylonych już przepisów prawa wewnętrznego, m.in.:

- pkt 19.10 odwołuje się do uchylonego Zarządzenia DIAS w Poznaniu nr 12/2022,
- pkt 23.9 odwołuje się do uchylonego Zarządzenia DIAS w Poznaniu nr 136/2020,
- pkt 27.2 odwołuje się do uchylonej Decyzji NWUCS w Poznaniu nr 16/2021,
- pkt 37.1 odwołuje się do uchylonego Zarządzenia DIAS w Poznaniu nr 127/2017.

Wytyczne określały sposób działania kontrolujących i regulowały większość zagadnień, z którymi wiąże się prowadzenie kontroli celno-skarbowej. Stanowiły pomoc w realizacji kontroli nie tylko dla nowych pracowników, ale także pracowników z długim stażem. Regulowały wykonywanie kontroli celno-skarbowej od wydania upoważnienia do kontroli do przechowywania akt kontroli celno-skarbowej. Opisywały kwestie wszczęcia, pełnomocnictw, doręczeń, czynności kontrolnych i ich dokumentowania, wezwań, zawiadomień, wydawanie postanowień w toku kontroli, anonimizacji

dokumentów, wyłączenia dokumentów z akt sprawy, wykorzystania elektronicznych baz danych, pobierania i wykorzystywania plików JPK, postępowania z danymi elektronicznymi, pomocy prawnej, zabezpieczania dowodów, wydawania dokumentów z akt kontroli na wniosek kontrolowanego, udostępniania akt i informacji, nadawania klauzuli „tajemnica skarbową”, zabezpieczania przyszłych zobowiązań podatkowych, zawiadamiania o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, wyłączenia pracownika organu, skarg, ponagień, dokumentów kończących kontrolę, sprawozdawczości, przekazywania wyniku kontroli do właściwego organu podatkowego, kierowania zawiadomień do wydziału dochodzeniowo-śledczego, organów ścigania i innych organów państwowych, a także kwestii zachowania drogi służbowej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 6 grudnia 2024 r. poinformował, że Wytyczne zostały wprowadzone w związku z planowanym przeniesieniem do komórek kontrolnych dużej liczby pracowników urzędów skarbowych, w celu zaznajomienia ich z zadaniami komórek kontrolnych w WUCS. Celem wprowadzenia dokumentu było również odciążenie pracowników Urzędu od nadmiernego angażowania w wyjaśnianie podstawowych zagadnień nowym pracownikom i utrzymania nałożonych na komórki kontrolne mierników. Naczelnik podkreślił, że w samym dokumencie wskazano, że stanowią one jedynie uzupełnienie unormowań zawartych w ustawie o KAS, Ordynacji podatkowej, aktach wewnętrznych wydanych przez DIAS, NWUCS oraz wyjaśnieniach MF. Pierwszeństwo w zastosowaniu mają zawsze aktualnie obowiązujące przepisy prawa. Wytyczne powinny być stosowane pomocniczo i odpowiednio do potrzeb zaistniałych w konkretnych kontrolach celno-skarbowych. Naczelnik wskazał, że wytyczne nie stanowiły źródła prawa. Ponadto wyjaśnił, że odstępstwa od zasad w nich uregulowanych były i są dopuszczalne o ile nie naruszają obowiązujących przepisów. Według Naczelnika WUCS w Poznaniu, komórki CKK nie prowadzą i nie prowadziły analiz Wytycznych pod kątem aktualności zawartych w nich zapisów. Wytyczne, stanowiły wskazanie kierunków działania dotyczących kontroli celno-skarbowych spełniły swoją rolę w odniesieniu do przeniesionych pracowników z urzędów skarbowych. Planowane jest zatem uchylene tej „procedury”.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w myśl zapisów Regulaminu Organizacyjnego Naczelnik Urzędu reguluje sposób realizacji należących do niego zadań oraz związany z tym obieg dokumentów w drodze decyzji, poleceń służbowych, wewnętrznych procedur postępowania i innych dokumentów o charakterze organizacyjnym skierowanych do obsługujących go pracowników. Wytyczne stanowiły przepis prawa wewnętrznego, który podlega kontroli instytucjonalnej pod względem legalności, zarówno w aspekcie prawidłowości stanowienia przepisów wewnętrznych, jak również zgodności działania z przepisami wewnętrznymi.

W kontrolowanym zakresie obowiązywały także inne uregulowania wewnętrzne Naczelnika WUCS w Poznaniu, w tym:

- Decyzja nr 16/2021 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 2 września 2021 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa (do 29 grudnia 2023 r.).
- Decyzja nr 20/2023 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 29 grudnia 2023 r. dotycząca wprowadzenia Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu.

- Decyzja nr 6/2018 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 17 stycznia 2018 r. w sprawie wewnętrznej procedury postępowania dotyczącej anulowania upoważnień do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej.
- Decyzja nr 18/2023 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu zmieniająca Decyzję nr 6/2018 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 17 stycznia 2018 r. w sprawie wewnętrznej procedury postępowania dotyczącej anulowania upoważnień do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej.
- Decyzja nr 20/2019 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 6 listopada 2019 r. w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK) Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu.

Załącznik do Decyzji stanowi Instrukcja w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK) Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu. Celem wprowadzenia instrukcji było określenie zasad nadzoru sprawowanego w Urzędzie przez Zastępcę Naczelnika, Kierowników Działów i Kierowników Referatów w zakresie prawidłowej, efektywnej, skutecznej i terminowej realizacji zadań przez pracowników komórek organizacyjnych.

Zgodnie z § 3 sprawowany nadzór powinien zapewniać m.in. zgodność działania pracowników z przepisami prawa powszechnie obowiązującego oraz procedurami wewnętrznymi obowiązującymi w Urzędzie, skuteczność, efektywność i terminowość działania pracowników. Ustalenia kontroli DIAS w Poznaniu wskazują, że mimo wdrożenia regulacji wstąpiły przypadki działania niezgodnie z przepisami powszechnie obowiązującymi oraz regulacjami wewnętrznymi oraz przypadki nieterminowego działania pracowników.

- Decyzja Nr 1/2018 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 2 stycznia 2018 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania Instrukcji w sprawie zawiadamiania o podejrzeniu popełnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz przestępstw lub wykroczeń ujawnionych w toku czynności kontrolnych realizowanych w pionie kontroli Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu.

Załącznik do Decyzji stanowi Instrukcja w sprawie zawiadamiania o podejrzeniu popełnienia przestępstw lub wykroczeń skarbowych oraz przestępstw lub wykroczeń ujawnionych w toku czynności kontrolnych realizowanych w pionie kontroli Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu.

- Decyzja Nr 37/2018 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania Instrukcji w sprawie czynności podejmowanych w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu w zakresie zawiadamiania podatników w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej.
- Decyzja nr 11/2017 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 9 listopada 2017 r. w sprawie wewnętrznej procedury postępowania dotyczącej wykorzystania Jednolitego Pliku Kontrolnego w toku kontroli celno-skarbowej w Pionie Kontroli WUCS w Poznaniu.

Zapisy tej procedury w znacznej mierze są nieaktualne np. odwołują się do uchylonego przepisu art. 81 § 1b O.p., wskazują na pobieranie samodzielnie plików przy wykorzystaniu platformy „WRO system”, co jest niezgodnie z aktualnymi zaleceniami dot. pobierania plików stanowiących dowód z JPK_LUNETKA. Generalnie kwestie poboru, zabezpieczenia i wykorzystania plików JPK

uregulowano w pkt 20.1-20.10 Wytycznych NWUCS w Poznaniu stanowiących załącznik Zarządzenia Nr 3/2022 z dnia 10 października 2022 r. Jednak pkt 20.11 w zakresie nieuregulowanym w Wytycznych odsyła w szczególności do ww. Decyzji nr 11/2017.

NWUCS w Poznaniu pismem z 12 września 2024 r. poinformował, że planowane jest uchylenie ww. procedury.

Zawiadomienia o popełnieniu czynów zabronionych k.k.s.

W 2022 r. w WUCS w Poznaniu Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu przeprowadził kontrolę w zakresie „Przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych do finansowych organów postępowania przygotowawczego”.

Wydano m.in. następujące zalecenia:

- Sporządzać i przekazywać zawiadomienia do komórek dochodzeniowo-śledczych bez zbędnej zwłoki. Doprecyzować „Instrukcję w sprawie zawiadamiania o podejrzeniu popełnienia przestępstw lub wykroczeń skarbowych oraz przestępstw lub wykroczeń ujawnionych w toku czynności kontrolnych realizowanych w pionie kontroli Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu” w odniesieniu do terminów sporządzania tych zawiadomień. Powyższe wyeliminuje ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego, z uwagi na późne sporządzenie i przekazanie zawiadomień przez komórki celno-skarbowe do Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego.
- Stosować „Instrukcję w sprawie zawiadamiania o podejrzeniu popełnienia przestępstw lub wykroczeń skarbowych oraz przestępstw lub wykroczeń ujawnionych w toku czynności kontrolnych realizowanych w pionie kontroli Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu”. Na przekazanych zawiadomieniach odnotowywać wpływ dokumentów do komórki dochodzeniowo-śledczej.

Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu w związku z wydanym zaleceniem w Informacji o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych wskazał, że z uwagi na zmianę struktury organizacyjnej Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu, w tym w związku z powołaniem Pionu Zwalczania Przestępczości Podatkowej, tematyka związana z reakcją na stwierdzone w toku kontroli celno-skarbowej uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa dotyczy funkcjonowania trzech różnych pionów jednostki. Wskazał, że trwają uzgodnienia dotyczące modelu przekazywania zawiadomień. Uzgodnienia zmierzają do powołania nowej instrukcji, która uwzględni wszystkie zalecenia zawarte w wystąpieniu pokontrolnym. Według informacji, planowany termin wprowadzenia nowej instrukcji to 13 października 2023 r.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniach z 12 września 2024 r. wskazał, że nad instrukcją pracowano w drugiej połowie 2023 r. Jednakże, po konsultacjach z ówczesnym Naczelnikiem, ostatecznie odstąpiono od zmiany instrukcji z uwagi na planowane zmiany struktury organizacyjnej jednostki z początkiem 2024 r. i konieczność wypracowania wspólnej instrukcji w tym zakresie dla wszystkich komórek realizujących te zadania w różnych pionach. Naczelnik wyjaśnił, że wprowadzenie przedmiotowych zmian w drugiej części 2023 r. byłoby rozwiązaniem chwilowym, wymagającym kolejnych zmian w 2024 r.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, zalecenie pokontrolne w zakresie aktualizacji Instrukcji odnośnie do terminów przekazywania zawiadomień nadal nie zostało wykonane. W toku niniejszej kontroli DIAS w Poznaniu, również stwierdzono opóźnienia w przekazywaniu zawiadomień (ustalenia

opisane w dalszej części). Zapobiec temu mogło uregulowanie tej kwestii w Instrukcji.

Ogólnie zagadnienie rozwiązań organizacyjnych przyjętych w zakresie objętym kontrolą oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami. Niewłaściwe działanie stwierdzono w zakresie udzielania upoważnień kierownikom komórek organizacyjnych z datą obowiązywania z przeszłości (nieprawidłowość) oraz braku cyklicznego dokonywania przeglądów uprawnień do systemów informatycznych (uchybiecie). Stwierdzono również nieodzwierciedlanie w Qasystent wszystkich nadanych uprawnień do systemów informatycznych i/lub odzwierciedlanie ich tylko w ramach grupy VPN (uchybiecie). Ustalono również, że stosowane Wytyczne w zakresie realizacji czynności w toku kontroli celno-skarbowej, wykonywanej przez pracowników i funkcjonariuszy komórek kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego CKK w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu stanowiących Załącznik do Zarządzenia Nr 3/2022 z dnia 10 października 2022 r. nie były aktualizowane. Nie sformułowano w tym zakresie uchybiecia w związku z zamiarem uchylenia tych przepisów przez NWUCS w Poznaniu. Obowiązujące przepisy wewnętrzne wymagają przeglądu i uaktualnienia (kwestie pełnomocnictw, zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego k.k.s. – tutaj nie zrealizowano zalecenia pokontrolnego po kontroli w zakresie „Przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych do finansowych organów postępowania przygotowawczego” przeprowadzonej w 2022 r.).

II. Prawidłowość prowadzenia kontroli celno-skarbowej

Według danych z systemu KARTA2 w komórkach CKK WUCS w Poznaniu w 2023 r. w 179 sprawach doręczono kontrolowanemu wynik kontroli, a w 228 sprawach kontrole zakończyły się w trybie art. 62 ust. 4 ustawy o KAS.

Weryfikacją objęto 12 kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez komórki CKK WUCS w Poznaniu, w których kontrolowanemu doręczono wynik kontroli (12 z 179 spraw tj. 7 % populacji), z tego 3 kontrole w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁰, 3 w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹¹, 6 w zakresie podatku od towarów i usług¹².

a. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej

Weryfikacją objęto prawidłowość sporządzenia i doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Datą wszczęcia kontroli jest dzień doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej.

Kwestie doręczenia upoważnienia osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej lub zakładom podmiotu zagranicznego uregulowane zostały przepisami art. 62 ust. 2a i 2b ustawy o KAS.

Kontrola celno-skarbowa może być także wszczęta na podstawie okazanej legitymacji służbowej (art. 62 ust. 3 i 3a ustawy o KAS). W tych przypadkach upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej doręcza się kontrolowanemu bez zbędnej zwłoki (art. 62 ust. 3b ustawy o KAS).

¹⁰ Kontrole celno-skarbowe: (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak (...)).

¹¹ Kontrole celno-skarbowe: (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak sprawy (...)).

¹² Kontrole celno-skarbowe: (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak sprawy (...)), (...) (znak sprawy (...)).

Upoważnienie powinno zawierać elementy, o których mowa w art. 62 ust. 8 ustawy o KAS oraz zostać sporządzone na wzorze zgodnym z Rozporządzeniem Ministra Finansów wydanym na podstawie art. 62 ust. 16 ustawy o KAS. Zweryfikowano prawidłowość doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej (wszczęcia kontroli celno-skarbowej). Zgodnie z pkt 9.2 Wytycznych, kontrolujący zobowiązany jest każdorazowo weryfikować prawidłowość doręczenia. W myśl pkt 9.3 lit. a) w przypadku pism doręczanych przez operatora pocztowego weryfikacja polega na sprawdzeniu, czy pismo zostało odebrane przez osobę uprawnioną. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowego wypełnienia przez operatora pocztowego ZPO (...) kontrolujący składa reklamację za pośrednictwem strony internetowej tego operatora (pkt 9.5 Wytycznych).

Przed wszczęciem kontroli celno-skarbowej trzeba przeprowadzić weryfikację, czy wobec danego podatnika nie są już prowadzone czynności lub kontrole. Takiej weryfikacji należy dokonać w:

- a) ZISAR Plus – system źródłowy, w którym obecnie rejestrowane są czynności sprawdzające i kontrole podatkowe,
- b) Karta2 (moduł „Kontrole podatnika”) – system pomocniczy, w którym prezentowane są ww. informacje pochodzące z ZISAR Plus.

Zalecenia w tym zakresie zostały przekazane m.in. pismami (...) z 17 lutego 2023 r., (...)z 31 marca 2023 r. oraz (...) z 16 czerwca 2023 r.

W badanych sprawach z okazanej dokumentacji nie wynika, czy przed rozpoczęciem kontroli celno-skarbowej dokonano weryfikacji, czy wobec danego podatnika są prowadzone czynności sprawdzające lub kontrole podatkowe.

NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. poinformował, że nałożony na Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu obowiązek weryfikacji w dostępnych bazach, czy wobec danego podatnika nie są już prowadzone czynności sprawdzające lub kontrole podatkowe, wykonywany jest przez komórkę właściwą do spraw analiz – przygotowującą raport szczegółowy – czyli analizę – przekazującą podmiot do kontroli, a ściślej przez pracownika komórki analitycznej, który sporządza analizę i rejestruje zainteresowanie (planowaną kontrolę) w systemie KARTA2. Dodatkowo bezpośrednio przed zaewidencjonowaniem upoważnienia w systemie KARTA2, pracownik komórki właściwej do spraw sprawozdawczości ponownie dokonuje weryfikacji w dostępnych bazach.

Uwzględniono złożone wyjaśnienie. Należy jednak zwrócić uwagę na dokumentowanie takiego sprawdzenia ze wskazaniem systemów, w których zostało ono dokonane i daty sprawdzenia.

W badanej próbie 12 spraw, wszystkie wydane upoważnienia zawierały elementy, o których mowa w art. 62 ust. 8 ustawy o KAS oraz zostały sporządzone na wzorze zgodnym z Rozporządzeniem Ministra Finansów wydanym na podstawie art. 62 ust. 16 ustawy o KAS. Upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podpisały osoby do tego upoważnione przez Naczelnika WUCS w Poznaniu. W 8 sprawach doręczenie upoważnienia zostało prawidłowo udokumentowane.

W 2 kontrolach celno-skarbowych potwierdzenia odbioru upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej są nieprawidłowe i nie pozwalają na jednoznaczne ustalenie daty doręczenia przesyłki, a tym samym daty wszczęcia kontroli celno-skarbowej (1 kontrola) oraz skuteczności doręczenia osobie upoważnionej do odbioru pisma (1 kontrola):

a) Sprawa (...)

Upoważnienie z (...) r. nr (...) zostało doręczone poprzez operatora pocztowego. Na potwierdzeniu odbioru wydający przesyłkę wpisał datę wydania i się podpisał (na dole "zwrotki") – wskazał datę (...) r. - podpis doręczającego nieczytelny. Odbierający adresat podpisał się w górnej części "zwrotki", ale

przy podpisie nie wpisał daty.

Tak wypełnione potwierdzenie odbioru nie jest kompletne. W przypadku doręczenia w sposób, o którym mowa w art. 144 § 1b i 1c Ordynacji podatkowej, doręczenie jest skuteczne, jeżeli odbierający pismo potwierdzi doręczenie mu pisma swoim podpisem ze wskazaniem daty doręczenia (art. 144a § 3 Ordynacji podatkowej).

Podobnie zmiana upoważnienia nr (...) do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej z (...) r. (zmiana kontrolującego). Pismo doręczono (...) r. (operator pocztowy). W tym przypadku na zwrotce nieczytelny podpis odbiorcy, brak oznaczenia, że pismo doręczono adresatowi, brak daty i podpisu doręczającego/wydającego pismo.

Tak wypełnione potwierdzenie odbioru nie pozwala na jednoznaczne ustalenie skuteczności doręczenia przesyłki. W tym przypadku organ powinien być zwrócić się do operatora pocztowego o udzielenie stosownych informacji w zakresie osoby, która pokwitowała odbiór oraz daty doręczenia przesyłki.

NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. wskazał m.in., że status i fakt doręczenia dokumentu weryfikowano na bieżąco na stronie Poczty Polskiej. Według wyjaśnienia kontrolowany brał czynny udział w czynnościach kontrolnych, nie kwestionował faktu doręczenia korespondencji. Zdaniem NWUCS w Poznaniu pozwoliło to działać kontrolującym bez zbędnej zwłoki z poszanowaniem zasady zaufania do organu oraz szybkości postępowania. Naczelnik dodał, że operator pocztowy rozpatruje reklamacje w terminie 30 dni.

b) Sprawa (...)

Upoważnienie wysłano na adres siedziby kontrolowanej spółki z o.o. za pośrednictwem operatora pocztowego. Upoważnienie zostało doręczone poprzez pocztę (...) r. Na potwierdzeniu odbioru wydający przesyłkę oznaczył, że pismo doręczono „pełnoletniemu domownikowi”. Na ZPO podpis odbiorcy: (...) ze wskazaniem daty. Na zwrotce brak pieczęci firmy.

Potwierdzenie odbioru upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej nie pozwala na ustalenie, czy zostało doręczone osobie do tego uprawnionej. Według orzecznictwa, potwierdzenie odbioru jest dokumentem urzędowym korzystającym z domniemania wiarygodności, dość powiedzieć, że tylko prawidłowo wypełnione potwierdzenie odbioru przesyłki korzysta z tego domniemania (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 sierpnia 2024 r. III FSK 1620/23). W ww. sprawach uchybiono przepisom postępowania w zakresie doręczeń.

NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. przedstawił przepisy prawa regulujące doręczenie pism osobom prawnym oraz poinformował, że upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej zostało doręczone skutecznie pod adresem siedziby spółki. Do wadliwego zwrotnego potwierdzenia odbioru, w którym oznaczono, że pismo adresowane do spółki z o.o. doręczono pełnoletniemu domownikowi, Naczelnik WUCS w Poznaniu nie odniósł się.

Należy zauważyć, że pod tym samym adresem mogą mieścić się siedziby kilku spółek. Oznaczenie na „zwrotce”, że pismo doręczono „pełnoletniemu domownikowi” sugeruje, że przesyłki nie doręczono adresatowi (pole „adresatowi” nie zostało zaznaczone).

Złożone wyjaśnienia nie zmieniają zatem ustaleń kontroli. Zwrotne potwierdzenia odbioru upoważnienia są wadliwe i istniało ryzyko kwestionowania przez kontrolowanego prawidłowości wszczęcia kontroli celno-skarbowej. W przypadku doręczeń przez operatora pocztowego to na

kontrolującym spoczywa obowiązek zweryfikowania poprawności udokumentowania doręczenia, które nie powinno budzić żadnych wątpliwości.

Naczelnik WUCS w Poznaniu poinformował, że dostrzeżono potrzebę nadzoru nad prawidłowością doręczania korespondencji i uzupełniania danych na zwrotnych potwierdzeniach odbioru. Od 29 stycznia 2024 r. wprowadzono zasadę dodatkowej weryfikacji ZPO przez kierownika komórki. Na dowód powyższego NWUCS w Poznaniu przesłał e-mail skierowany w ww. zakresie przez Kierownika Działu (...) do podległych kierowników. Wdrożenie działań zaradczych w kwestii dokumentowania doręczania pism oceniono pozytywnie.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Pracownicy (kontrolujący):

(...) - Lider zespołu¹³, (...), (...), (...), (...) - Lider zespołu¹⁴, (...).

W 2 sprawach brak jest udokumentowania okoliczności doręczenia upoważnienia do kontroli osobiście przez kontrolujących. Dotyczy to kontroli celno-skarbowych:

- (...) – upoważnienie doręczono osobiście kontrolowanej,
- (...) – upoważnienie doręczono osobiście Prezesowi Zarządu.

Z dokumentacji nie wynika, kto i gdzie doręczył upoważnienie do kontroli. Nie sporządzono na tę okoliczność adnotacji.

Naczelnik WUCS w Poznaniu złożył w tej sprawie wyjaśnienia. W wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. wskazał, że w pierwszej kontroli doręczenie nastąpiło zgodnie z przepisami art. 62 § 1 i 2 ustawy o KAS, osobiście kontrolowanej. W drugiej kontroli brak możliwości pobrania wyjaśnień od kontrolującego w związku z ustaniem stosunku pracy. Naczelnik dodał, że przepisy Ordynacji podatkowej ani ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej nie wymagają sporządzenia adnotacji z czynności osobistego doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Brak takiej adnotacji nie wywołuje tym samym negatywnych skutków prawnych np. w postaci braku skutecznego jej wszczęcia. Kontrolowana Spółka na żadnym etapie nie podnosiła zarzutu nieprawidłowego doręczenia upoważnienia.

Odnosząc się do powyższego, w przypadku doręczania upoważnienia osobiście przez kontrolujących, rekomendowane jest udokumentowanie tego faktu w formie adnotacji, tak aby wynikało z niej m.in. kto i gdzie doręczył upoważnienie do kontroli celno-skarbowej, w celu zapewnienia niepodważalnego dowodu na prawidłowość jego doręczenia, mając na uwadze przepisy art. 144 § 1b pkt 2 i art. 148 § 2 lub art. 151 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. W badanych sprawach kontrolowani nie kwestionowali prawidłowości wszczęcia kontroli celno-skarbowej, co jednak nie zwalnia kontrolujących od należytego udokumentowania doręczenia upoważnienia do kontroli.

W 3 kontrolowanych sprawach¹⁵ Naczelnik WUCS w Poznaniu zmienił upoważnienie do kontroli.

O każdej zmianie upoważnienia kontrolowani zostali zawiadomieni, co oceniono pozytywnie.

Ogólnie zagadnienie wszczęcia kontroli celno-skarbowej oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

¹³ Kontrola: (...).

¹⁴ Kontrola: (...).

¹⁵ Kontrole: (...), (...), (...).

Stwierdzono nieprawidłowość polegającą na wadliwym udokumentowaniu doręczenia upoważnienia do kontroli w przypadku doręczenia przez operatora pocztowego. Zwrotne potwierdzenia odbioru 2 upoważnień do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, nie pozwalają na jednoznaczne:

- ustalenie odbiorcy pisma i daty doręczenia przesyłki, a tym samym skuteczności doręczenia (1 kontrola),
- potwierdzenie skuteczności doręczenia osobie upoważnionej do odbioru pisma (1 kontrola) – doręczenie upoważnienia spółce z o.o. „pełnoletniemu domownikowi”.

W związku z ryzykiem kwestionowania poprawności doręczeń, a tym samym wszczęcia kontroli celno-skarbowej, wskutek wadliwie sporządzonych ZPO, wymagane jest podejmowanie działań przez NWUCS (kontrolujących) z operatorem pocztowym (reklamacje). W ww. 2 kontrolach, kontrolowani do tej pory nie zakwestionowali doręczenia dokumentów, stąd nieprawidłowość nie wywołała negatywnych skutków dla organu.

Pozytywnie oceniono skuteczne wszczęcie kontroli w 10 sprawach. Rekomendowane jest jedynie dokumentowanie w formie adnotacji doręczenia upoważnienia osobiście kontrolowanemu przez pracowników WUCS w Poznaniu. Pozytywnie oceniono również wzmocnienie nadzoru nad prawidłowością doręczania pism w kontrolach celno-skarbowych, przez kierowników komórek (od stycznia 2024 r.).

b. Przestrzeganie zasad określonych przepisami ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie:

- **prawidłowego doręczania pism kontrolowanemu/pełnomocnikowi,**
- **zawiadamiania o niezakończeniu kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie (art. 63 ust. 2 ustawy o KAS).**

Szczegółowe wymogi dotyczące prawidłowego doręczania pism zostały określone przepisami art. 144-154 ustawy Ordynacja podatkowa. Przepisy te stosowane są do kontroli celno-skarbowej na mocy odniesienia z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Naruszenie przepisów w zakresie doręczeń, może powodować dalsze implikacje procesowe, zależnie od tego, co było przedmiotem doręczenia.

W przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie, organ podatkowy powinien zawiadomić kontrolowanego o terminie zakończenia kontroli celno-skarbowej w formie postanowienia wydanego w trybie art. 216 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 63 ust. 2 i art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS; postanowienie powinno wskazywać konkretny nowy termin zakończenia kontroli celno-skarbowej. W WUCS w Poznaniu przedłużenie terminu realizacji kontroli celno-skarbowej uregulowano w pkt 13 Wytocznych.

W 9 kontrolach¹⁶ kontrolowani nie ustanowili pełnomocnika (ogólnego ani szczególnego). W 3 kontrolach¹⁷ kontrolowani ustanowili pełnomocników.

Obowiązkiem organów podatkowych jest każdorazowe weryfikowanie czy podatnik ustanowił pełnomocnika ogólnego. Wskazana jest konieczność zachowania staranności w zakresie prowadzonych spraw, tak aby wszelką korespondencję kierowaną do kontrolowanych, doręczać

¹⁶ Kontrole: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...)

¹⁷ Kontrole: (...) – pełnomocnik szczególny, (...) – pełnomocnik ogólny i szczególny, (...) – pełnomocnik szczególny.

prawidłowo, zgodnie z zasadami doręczania przewidzianymi w Ordynacji podatkowej¹⁸.

Przed wysłaniem pisma do kontrolowanego, kontrolujący powinien zweryfikować w CRPO, czy podatnik ustanowił pełnomocnika ogólnego oraz sprawdzić w dostępnych systemach aktualne adresy podmiotu. W przypadku osób prawnych właściwe jest także sprawdzenie aktualnych danych w KRS.

W części skontrolowanych akt kontroli celno-skarbowej brak udokumentowania sprawdzenia w CRPO, czy podmiot ustanowił pełnomocnika ogólnego oraz czy kontrolowany nie zmienił adresu, na który kierowano korespondencję. Brak udokumentowania stwierdzono w 5 kontrolach¹⁹.

W niektórych sprawach dokumentowanie weryfikacji w CRPO dotyczyło tylko części pism np.:

- w sprawie (...) na potwierdzenie weryfikacji pełnomocnictw ogólnych w CRPO w aktach znajduje się wyłącznie wydruk z PUE z 16 listopada 2022 r. (akta wewnętrzne),
- w sprawie (...) w aktach kontroli (akta dodatkowe) udokumentowano weryfikację danych z CRPO, CRP KEP, KRS dokonaną w dniu sporządzenia upoważnienia do kontroli, brak natomiast udokumentowania takiej weryfikacji przed wysłaniem do podatnika kolejnych pism (wezwań, wyniku kontroli).

W badanej próbie kontrolnej, nie stwierdzono pominięcia pełnomocnika ogólnego ani wysyłania pisma na nieprawidłowe adresy. W przyszłości należy pamiętać, aby taką weryfikację przeprowadzać i dokumentować przed wysłaniem każdego pisma. Pisma w formie elektronicznej doręczano kontrolowanym (pełnomocnikom kontrolowanego) prawidłowo, chociaż wystąpiły przypadki nieudokumentowania doręczenia w aktach kontroli celno-skarbowej (brak UPD).

W kwestii weryfikacji pełnomocnictw ogólnych i aktualnych adresów kontrolowanych podmiotów wypowiedział się NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. Naczelnik wskazał m.in., że zespoły kontrolne są obowiązane do każdorazowej weryfikacji przed wysyłką, czy podatnik nie ustanowił pełnomocnika ogólnego. Poinformował, że taka weryfikacja następuje. Podkreślił czasochłonność sporządzania adnotacji na tę okoliczność. Naczelnik wyjaśnił, że do sprawy należy załączyć wydruk pełnomocnictwa PPO-1 z CRPO jedynie w sytuacji, gdy podatnik takiego pełnomocnika ustanowił. Naczelnik wskazał, że konieczność każdorazowego dokumentowania tej czynności nie wynika z przepisów prawa. Niektóre sprawdzenia w CRPO kontrolujący ma zapisane na dysku komputera. W wyjaśnieniach wskazano, że dokumentowanie w formie pisemnej następuje przy wysyłce istotnych pism np. upoważnienia do kontroli.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w toku kontroli DIAS w Poznaniu nie stwierdzono pominięcia pełnomocnika ogólnego. Należy jednak zauważyć, że dokumentowanie weryfikacji w CRPO pełni funkcję ochronną dla kontrolujących i świadczy o dochowaniu należytej staranności. W przypadku zakwestionowania przez kontrolowanego prawidłowości doręczenia poprzez pominięcie pełnomocnika ogólnego, stanowić będzie dowód na prawidłowość działania kontrolujących.

W badanych sprawach stwierdzono wady i braki w zakresie dokumentowania doręczenia pism:

a) Sprawa (...)

Zwrotne potwierdzenia odbioru nie zawierają wymaganych informacji tj. w przypadku doręczania pism przez pocztę na potwierdzeniach odbioru wydający przesyłkę wskazał datę wydania i się podpisał (na dole „zwrotki”), natomiast odbierający adresat tylko podpisał się w górnej części „zwrotki”, ale przy

¹⁸ M.in. pismo MF Departament Orzecznictwa Podatkowego (...) z (...) r. przekazane do WUCS w Poznaniu (...) r. (...).

¹⁹ Kontrole: (...), (...), (...), (...), (...).

podpisie nie wpisał daty. Dotyczy to wezwań z (...) r., (...) r., (...) r., (...) r. i (...) r.

b) Sprawa (...)

Wezwanie z (...) r. do przedłożenia dokumentów – wyznaczono czas na dokonanie czynności w terminie 3 dni od otrzymania wezwania. Na potwierdzeniu odbioru widnieje tylko podpis adresata, bez wskazania daty, zatem dokument nie zawiera wszystkich wymaganych prawem elementów. Wydający przesyłkę wskazał na ZPO datę wydania pisma tj. (...) r.

c) Sprawa (...)

W aktach sprawy znajduje się postanowienie z (...) r. o włączeniu dowodów do akt sprawy wysłane na adres elektroniczny profesjonalnego pełnomocnika. Brak udokumentowania doręczenia. W aktach wyłącznie zrzut z ekranu z ePUAP – nie wynika z niego data doręczenia postanowienia – brak UPD. Braki uzupełniono w toku kontroli DIAS w Poznaniu. 5 grudnia 2024 r. przedstawiono do kontroli wymagane UPD (data uznania pisma za doręczone: (...) r.).

d) Sprawa (...)

W 3 przypadkach na ZPO widnieje informacja, że pisma kierowane do spółki z o.o. doręczono „pełnoletniemu domownikowi”:

- Wezwanie z (...) r. – doręczone (...) r. (odbierająca (...)),
- Wezwanie z (...) r. – doręczone (...) r. (odbierający (...)),
- Wezwanie z (...) r. – doręczone (...) r. (odbierająca (...)).

e) Sprawa (...)

W przypadku postanowień i wezwań sporządzonych w lipcu 2022 r., w związku z odwołaniem pełnomocnictwa ogólnego w dniu (...) r. tj. w okresie awizowania przesyłki, wystąpiła konieczność ich ponownego sporządzenia (zmiana adresata z pełnomocnika ogólnego reprezentującego spółkę na spółkę/osobę wzywaną) oraz wysłania (postanowienia i wezwania sporządzone (...)r.).

Odbiór 3 postanowień i 1 wezwania sporządzonych (...) r., potwierdziła (...) r. (...) (data, podpis, pieczęć spółki). Z doręczenia nie sporządzono adnotacji, z której wynikałoby kto, gdzie i komu (umocowanie do doręczeń) doręczył ww. pisma. Według KRS pani (...) nie była upoważniona do reprezentowania Spółki z o.o.

Naczelnik WUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że korespondencja doręczona została w siedzibie spółki z o.o. przez kontrolującego. Wyjaśniono, że ww. osoba posiadała upoważnienie do odbioru korespondencji, którego jednak nie pobrano do akt sprawy. Doręczenie nie było przez spółkę kwestionowane.

Odnosząc się do wyjaśnienia, sporządzenie adnotacji na okoliczność doręczenia byłoby w tej sprawie wystarczające.

g) Sprawa (...)

Ponowne wezwanie z (...) r. o udzielenie wyjaśnień i przekazanie dokumentacji – wyznaczono termin 7 dni od dnia doręczenia, w aktach brak UPD dot. tego pisma²⁰.

Ze złożonego 5 grudnia 2024 r. przez NWUCS w Poznaniu wyjaśnienia wynika, że błąd powstał przez przeoczenie.

Każde doręczenie powinno zostać właściwie udokumentowane. Nieakceptowalne jest udokumentowanie doręczenia zwrotnym potwierdzeniem odbioru (ZPO), które jest błędnie

²⁰ Uwaga: wg pisma UNP (...), wg spisu akt UNP (...).

wypełnione (odbior pisma skierowanego do spółki przez „pełnoletniego domownika”) lub nie zawiera wymaganych informacji (niewskazanie daty doręczenia).

W przypadku doręczenia w sposób, o którym mowa w art. 144 § 1b i 1c Ordynacji podatkowej, doręczenie jest skuteczne, jeżeli odbierający pismo potwierdzi doręczenie mu pisma swoim podpisem ze wskazaniem daty doręczenia (art. 144a § 3 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z obowiązującymi Wytycznymi (pkt 9.2 i 9.3) kontrolujący zobowiązany był weryfikować każdorazowo prawidłowość doręczenia pisma, a w przypadku pism doręczanych przez operatora pocztowego weryfikacja powinna polegać na sprawdzeniu m.in. czy zwrotne potwierdzenie odbioru (ZPO) zostało prawidłowo wypełnione, m.in. zawiera oznaczenie osoby, której doręczono pismo, jej czytelny podpis z podaniem imienia i nazwiska, datę doręczenia. W przypadku stwierdzenia, nieprawidłowego wypełnienia przez operatora pocztowego zwrotnego potwierdzenia odbioru, kontrolujący składa reklamację za pośrednictwem strony internetowej tego operatora (pkt 9.5).

Z okazanej dokumentacji wynika, że w części spraw taka weryfikacja nie była prowadzona, o czym świadczą braki na zwrotnych potwierdzeniach odbioru pism wystosowanych w toku kontroli celno-skarbowej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w 2 sprawach wskazał w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r., że kontrolowani reagowali na wezwania i przedkładali wymagane dokumenty, co pozwoliło działać kontrolującym bez zbędnej zwłoki²¹. Wskazuje również, że takie działanie umożliwiło kontrolującym niezwłoczne zakończenie kontroli. Naczelnik wyjaśnił, że status i fakt doręczenia weryfikowano na bieżąco na stronie Poczty Polskiej („śledzenie przesyłek”).

W 1 sprawie Organ poinformował, że pisma doręczone „pełnoletniemu domownikowi” w spółce z o.o. (informacje na ZPO)²², jego zdaniem były skutecznie doręczone pod adresem siedziby spółki.

Złożone wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli. ZPO w tych sprawach zostały wadliwie wypełnione i mogą stanowić podstawę do kwestionowania prawidłowości doręczenia pisma. Korzystanie z możliwości śledzenia przesyłek za pomocą strony Poczty Polskiej, jest udogodnieniem, ale prawidłowość doręczenia trzeba ustalić na podstawie oryginału ZPO i podejmować na bieżąco ewentualne działania w celu skorygowania potwierdzenia odbioru (reklamacje).

Nieprawidłowe udokumentowanie doręczenia stanowi nieprawidłowość. Przyczyną było niedochowanie należytej staranności przez kontrolujących. W badanych sprawach nie stwierdzono negatywnych skutków wadliwych doręczeń, co nie oznacza, że nie mogły one wystąpić (np. doręczenia mogą być kwestionowane przez kontrolowanych).

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość:

Pracownicy (kontrolujący):

- (...), (...), (...), (...), (...),²³
- (...), (...),²⁴
- (...), (...),²⁵

²¹ Kontrole: (...), (...).

²² Kontrola: (...).

²³ Kontrola: (...).

²⁴ Kontrola: (...).

²⁵ Kontrola: (...).

- (...), (...).²⁶

W 2 sprawach kontrolowana jednostka przedstawiła brakujące dowody doręczenia, a w 1 poinformowała, że brak udokumentowania wynikał z przeoczenia.

Jak wcześniej wskazano, kierownictwo jednostki zauważyło potrzebę zwiększenia nadzoru nad prawidłowością doręczania pism i wprowadzono zasadę dodatkowej weryfikacji ZPO przez kierowników komórek (począwszy od 2024 r.), co oceniono pozytywnie.

Postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej wydano w 9 kontrolach celno-skarbowych²⁷.

Postanowienia doręczano kontrolowanym zarówno przed upływem terminu wynikającego z upoważnienia lub poprzednio wydanego postanowienia, jak również po upływie tego terminu.

W kwestii doręczania postanowień o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej po upływie terminu wynikającego z upoważnienia lub wcześniejszego postanowienia uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki z 5 grudnia 2024 r. (po wyrażeniu opinii w tym zakresie przez Dział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi ICK1).

Rekomendowane jest jednak możliwie wczesne informowanie kontrolowanego o tym, że kontrola celno-skarbowa nie zakończy się w terminie – oczywiście jeżeli stan sprawy na to wskazuje.

W próbie kontrolnej w zakresie postanowień o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia kontroli stwierdzono:

- przypadki niewłaściwego udokumentowania doręczenia postanowienia kontrolowanemu,
- naruszenie obowiązujących Wytycznych, w zakresie terminu, do którego należało wyznaczyć nowy termin zakończenia kontroli celno-skarbowej,
- niewskazywanie w postanowieniach rzeczywistej i uzasadnionej przyczyny niezakończenia kontroli celno-skarbowej w terminie.

Szczegóły:

a) Sprawa (...)

(...) r. NWUCS w Poznaniu wydał postanowienie o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej, do (...) r. Na potwierdzeniu odbioru widnieje tylko podpis adresata, bez wskazania daty. Dodatkowo na ZPO wydający przesyłkę nie wskazał daty wydania i nie podpisał się (na dole „zwrotki”).

Naczelnik WUCS w Poznaniu nie odniósł się do ww. ustaleń. Wadliwe udokumentowanie doręczenia postanowienia, co oceniono jako nieprawidłowość. Osoby odpowiedzialne – pracownicy (kontrolujący) - (...), (...), (...), (...), (...).

b) Sprawa (...)

Postanowienie o zmianie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej z (...) r.

Jako przyczynę zwłoki wskazano konieczność kontynuowania czynności kontrolnych mających na celu m.in. weryfikację prawidłowości ustalonych przez kontrolowanego kosztów uzyskania przychodów,

²⁶ Kontrola: (...).

²⁷ Kontrole: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).

przychodów oraz wysokości dochodu. Było to sformułowanie zbyt ogólne, w zgromadzonym materiale brak dowodów uzasadniających, dlatego kontroli nie można było zakończyć w przepisowym czasie.

NWUCS w Poznaniu w piśmie z 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że w postanowieniu z (...) r. w sprawie wyznaczenia nowego terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej zgodnie z zapisem art. 63 ust. 2 ustawy o KAS oraz art. 140 Ordynacji podatkowej wskazano w sposób konkretny rzeczywistą przyczynę niezakończenia kontroli tj. weryfikację prawidłowości ustalonych przez kontrolowanego kosztów uzyskania przychodów, przychodów oraz wysokości dochodu. Z uwagi na fakt, że opisana weryfikacja była prowadzona w całości w siedzibie podmiotu kontrolowanego kontrolujący nie sporządził wezwań do Spółki. Przeglądał i analizował obszerną dokumentację księgowo-podatkową przedłożoną w siedzibie Spółki. Stąd brak jest dowodów wskazujących na realizację tej analizy.

c) Sprawa (...)

Postanowieniem z (...) r. termin przedłużono o 3 miesiące. Było to niezgodne z pkt 13.3 Wytycznych (obowiązujących od 10 października 2022 r.) – z przepisu wynika, że przedłużenia należało dokonywać co 2 miesiące.

NWUCS w Poznaniu wyjaśnił 5 grudnia 2024 r., że w tym konkretnym przypadku kontrolująca poinformowała, że zakończy kontrolę do końca marca 2023 r., stąd decyzja o przedłużeniu o trzy miesiące (aby uniknąć konieczności wydania kolejnego postanowienia).

Naczelnik zwrócił uwagę na zapis w punkcie I.4 Wytycznych, zgodnie z którym, cyt.: „Wytyczne stanowią jedynie uzupełnienie unormowań zawartych w ustawie o KAS, Ordynacja podatkowa, aktach wewnętrznych wydanych przez Dyrektora IAS i Naczelnika WUCS oraz wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów. Pierwszeństwo zawsze mają aktualnie obowiązujące przepisy prawa.” Z kolei zgodnie z pkt. I.5, cyt.: „Wytyczne powinny być stosowane pomocniczo i odpowiednio do potrzeb zaistniałych w konkretnych kontrolach celno-skarbowych”.

Odnosząc się do tych wyjaśnień, informacja kontrolującej z WUCS, że kontrola zakończy się do marca 2023 r. nie zmaterializowała się. W sprawie wydano kolejne postanowienie, a kontrola zakończyła się w kwietniu 2023 r. Celem wprowadzenia Wytycznych było ujednolicenie wykonywania kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa (...) przez pracowników i funkcjonariuszy WUCS (pkt I.1 Wytycznych). Zatem zasady wynikające z Wytycznych powinny być jednolicie stosowane w całej jednostce.

Wydane postanowienia w kontroli (...) zawierają lakoniczną przyczynę niezakończenia tj.:

- konieczność zgromadzenia materiału dowodowego (postanowienie z (...) r.),
- konieczność dokonania analizy materiału dowodowego w celu ustalenia stanu faktycznego (postanowienie z (...) r.),
- konieczność przeprowadzenia kolejnych czynności dowodowych (postanowienie z (...) r.),
- konieczność przeprowadzenia analiz zebranego materiału dowodowego (postanowienie z (...) r.).

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że zgodnie z art. 63 ust 2 ustawy o KAS o każdym przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie zawiadamia się pisemnie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia zakończenia kontroli celno-skarbowej wskazując nowy termin jej zakończenia. Według Naczelnika w postanowieniach, przyczyny przedłużenia zakończenia kontroli celno-skarbowej zostały wskazane, co jest zgodne z obowiązującymi przepisami.

Naczelnik zauważył, że prowadzenie kontroli celno-skarbowej, jak i postępowania podatkowego jest

procesem dynamicznym, niektóre zaplanowane wątki w trakcie gromadzonych dowodów okazują się nieistotne, wręcz chybione, a inne, które początkowo nie budzą żadnych wątpliwości stają się kluczowe.

Zdaniem Naczelnika, szczegółowe opisywanie przyczyn przedłużenia sprawy (miesiąc przed planowanym jej zakończeniem) jest materiałem do niepotrzebnych (niewnoszących merytorycznie nic do prowadzonych spraw) sporów i skarg kontrolowanego.

Odnosząc się do złożonych wyjaśnień: przedłużenie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej wymaga właściwego uzasadnienia. Wskazane powinny być m.in. przyczyny niezakończenia sprawy w terminie, podjęte dotychczas działania, ale też działania, których nie udało się wykonać mimo ich planowania. Postanowienia powinny spełniać wymogi zasady przekonywania tj. uzasadniać przesłanki jakimi kieruje się Organ poprzez opis podjętych czynności, wskazanie ich przebiegu i celu, wskazanie okoliczności wymagających zbadania oraz planowanych czynności, które mają temu służyć. Wskazane przez Naczelnika w wyjaśnieniu okoliczności nie zwalniają Organu z obowiązku respektowania terminów określonych przepisami prawa.

d) Sprawa (...)

Postanowieniem z (...) r. termin przedłużono o ponad 2 miesiące. Było to niezgodne z pkt 13.3 Wytycznych (obowiązujących od 10 października 2022 r.) – z przepisu wynika, że przedłużenia należało dokonywać co 2 miesiące, zatem w postanowieniu należało wykazać inny, krótszy termin.

Wyjaśnienia w tej sprawie złożył NWUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. Wskazał m.in. na ustalone w toku kontroli okoliczności, skomplikowany charakter sprawy, stan wiedzy Kontrolujących i przełożonego na dzień wnioskowania ((...) r.) i zaplanowane do wykonania czynności, pozwalały uznać, że nie ma możliwości zakończenia sprawy w ciągu kolejnych dwóch miesięcy. Według NWUCS wyznaczanie terminu zakończenia sprawy na dzień (...) r. było niezgodne z przewidywaniami (i de facto z prawdą). Zarówno Kontrolujący, jak i ich przełożony mieli bowiem wiedzę, że przy zastosowaniu zasad legalizmu (art. 120 oraz art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej) oraz zasady prawdy obiektywnej (art. 122 O.p.), nie ma realnej możliwości zakończenia kontroli w tym terminie z uwagi na konieczność realizacji zaplanowanych do wykonania czynności. Naczelnik wskazuje, że obowiązujące przepisy prawne (ustawa o KAS, Ordynacja podatkowa), nie precyzują terminu co jaki należy dokonywać „przedłużenia” terminów załatwienia spraw. Z ich brzmienia wynika, że jeśli organ podatkowy nie zakończy sprawy w podstawowym terminie, zawiadamia o tym stronę (kontrolowanego), wskazując nowy termin jej zakończenia. Sformułowanie „wskazując nowy termin jej zakończenia” należy rozumieć wprost. Nie ma uzasadnienia dla wywodzenia z tego dalej idących wniosków – np., że ustawodawca miał na myśli „wskazując dwumiesięczny termin przedłużenia”. Jak z kolei wynika bezpośrednio z Wytycznych (obowiązujących od 10 października 2022 r.), „stanowią one jedynie uzupełnienie unormowań zawartych w ustawie o KAS, Ordynacja podatkowa, aktach wewnętrznych wydanych przez Dyrektora IAS i Naczelnika WUCS oraz wyjaśnieniach Ministra Finansów. Pierwszeństwo w zastosowaniu mają zawsze aktualnie obowiązujące przepisy prawa. Wytyczne powinny być stosowane pomocniczo i odpowiednio do potrzeb zaistniałych w konkretnych kontrolach celno-skarbowych.”

Dodatkowo wyjaśniono, że w toku jednej z narad kierownictwa WUCS ustalono, iż w zależności od okoliczności faktycznych danej sprawy, termin wydłużenia kontroli oraz postępowań może ulegać zmianie – a decyzja w tej sprawie należy do osoby upoważnionej przez Naczelnika do podpisania dokumentu i podejmowana jest po zapoznaniu się z argumentami (ilością i prężnością)

zaplanowanych do wykonania czynności) przedstawionymi w karcie kontroli oraz we wniosku o przedłużenie czasu trwania sprawy.

Według Naczelnika, z powyższego wynika, że w ww. przypadku nie doszło do popełnienia błędu, czy niewłaściwego działania. Nie doszło bowiem ani do naruszenia obowiązujących unormowań zawartych w ustawie o KAS, Ordynacja podatkowa, ani też obowiązujących Wytycznych.

Odnosząc się do tych wyjaśnień, kontrola celno-skarbowa nie tylko nie zakończyła się w terminie wskazanym w postanowieniu z (...) r., ale została przedłużona jeszcze dwukrotnie – w tych przypadkach termin wynikający z Wytycznych został zachowany. Ostatecznie kontrola zakończyła się w maju 2023 r. Należy mieć na uwadze cel wprowadzenia Wytycznych, którym było ujednolicenie wykonywania kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa (...) przez pracowników i funkcjonariuszy WUCS (pkt I.1 Wytycznych). Zatem zasady wynikające z Wytycznych powinny być jednolicie stosowane w całej jednostce. Należy dodać, że wskazywanie dwumiesięcznego terminu do wyznaczenia nowego terminu zakończenia kontroli pełni funkcję zapobiegającą przewlekłości prowadzenia kontroli celno-skarbowej, zwiększa nadzór w tym zakresie przez kierowników oraz od pewnego etapu Zastępcy NWUCS w Poznaniu. Zapobiega również pośrednio przedawnieniom zobowiązań podatkowych. Kontrolowana jednostka nie przedstawiła dowodów na ustalenia poczynione w trakcie ww. narady kierownictwa WUCS, nie wskazała również daty narady, stąd nie można ocenić, czy zalecenia zostały wydane przed (...) r.

Nie jest właściwym standardem działania, aby odmiennie regulować kwestie wyznaczania nowego terminu zakończenia kontroli w Wytycznych i naradach kierownictwa. Należy tu wskazać na cel kontroli zarządczej²⁸, którym jest zapewnienie w szczególności (...) zgodności działania z przepisami prawa oraz **procedurami wewnętrznymi**. Zgodnie z zapisami Regulaminu Organizacyjnego Naczelnik Urzędu reguluje sposób realizacji należących do niego zadań oraz związany z tym obieg dokumentów w drodze decyzji, poleceń służbowych, wewnętrznych procedur postępowania i innych dokumentów o charakterze organizacyjnym skierowanych do obsługujących go pracowników. Skoro Naczelnik uregulował kwestie kontroli celno-skarbowej w Wytycznych wprowadzonych zarządzeniem to należało ich przestrzegać.

d) Sprawa (...)

Postanowieniem z (...) r. termin przedłużono o ponad 2 miesiące. Było to niezgodne z pkt 13.3 Wytycznych (obowiązujących od 10 października 2022 r.) – z przepisu wynikało, że przedłużenia należało dokonywać co 2 miesiące, zatem w postanowieniu trzeba było wykazać inny, krótszy termin – przedłużenie o 2 miesiące.

NWUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że jego zdaniem przedłużenie o ponad 2 miesiące nie stanowi uchybienia, czy też nieprawidłowości. Według wyjaśnienia przedłużając sprawę należy brać realną możliwość zakończenia kontroli, co miało miejsce w przedmiotowej kontroli. Z uwagi na kolejną nieobecność kontrolującego kontrola i tak nie została zakończona.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli.

W kontroli celno-skarbowej (...) badane postanowienia wydawane w okresie 2 lat od wszczęcia kontroli celno-skarbowej, jako przyczynę zwłoki wskazywały głównie:

²⁸ W kontrolowanym okresie § 3 Zarządzenia Nr 82/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2021 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych Urzędach woj. wielkopolskiego (obowiązujące do 31 grudnia 2023 r.).

- analizę materiału źródłowego pod kątem kompletności opodatkowania i zasadności przeprowadzenia dowodów u kontrahentów kontrolowanego,
- konieczność przeprowadzenia innych niezbędnych czynności mających na celu zweryfikowanie prawidłowości rozliczeń podatkowych kontrolowanego,
- utrudnienia w zakresie przeprowadzania dowodów z przesłuchania świadków z powodu trwającej sytuacji epidemiologicznej (postanowienie z (...) r.),
- konieczność przeprowadzenia analizy materiału dowodowego oraz jego uzupełnienia o dowody z przesłuchania świadków (postanowienie z (...)r.),
- konieczność zebrania dowodów, które nie zostało jeszcze zakończone (postanowienie z (...) r.),
- oczekiwanie na przekazanie materiałów dowodowych od innych organów podatkowych oraz ich bieżącą analizę pod kątem zasadności podjęcia dalszych czynności dowodowych (postanowienie z (...) r.).

Takie sformułowania były niewystarczające. W okresie od wszczęcia kontroli celno-skarbowej 25 czerwca 2020 r. do marca 2022 r. oprócz pobrania dokumentacji rachunkowej od kontrolowanego (2 segregatory) i pobrania plików JPK_VAT nie stwierdzono gromadzenia dowodów (prowadzenia czynności kontrolnych).

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. poinformował, że wskazywane powody przedłużenia były adekwatne do stanu sprawy. Według wyjaśnienia, nie jest praktyką, by jako powody przedłużania czasu zakończenia sprawy wskazywać nieobecności pracowników, konieczność załatwiania innych spraw, czy nawet opieszałość w prowadzeniu kontroli.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, powody przedłużenia w rzeczywistości nie były adekwatne do stanu sprawy. Powody wskazane w postanowieniach wydanych w 2021 r. nie mają odzwierciedlenia w okazanej dokumentacji. Nie mogą stanowić podstawy przedłużenia cyt. „utrudnienia w zakresie przeprowadzania dowodów z przesłuchania świadków” skoro żadnego świadka nie wezwano na przesłuchanie (np. postanowienie z (...) r.), a faktycznie nawet nie ustalono jakich świadków należy przesłuchać (nie pozyskano danych (...)). Dokumentację od kontrolowanego otrzymano w sierpniu 2020 r. – w aktach brak jakichkolwiek dowodów na prowadzone analizy – jak wskazywano kontrolujący był długotrwale nieobecny. W tej sprawie bezpośrednią przyczyną wskazywania przyczyn przedłużenia załatwiania sprawy nieznanających oparcia w dokumentacji była bezczynność kontrolujących. W sprawie w długiej perspektywie czasowej nie podejmowano żadnych czynności kontrolnych. Osoby nadzorujące nie wdrożyły działań zaradczych w celu zakończenia sprawy. Niewłaściwe i niecelowe jest wyznaczanie kolejnych terminów zakończenia kontroli celno-skarbowej przy jednoczesnym braku podejmowania czynności zmierzających do jej zakończenia.

Złożone wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli.

Postanowienie powinno wskazywać rzeczywistą i uzasadnioną przyczynę zwłoki (załatwienie sprawy musi być oparte na w pełni racjonalnych przesłankach i podstawach). Ogólne i często lakonicznie wskazywane powody niezakończenia kontroli nieznanające oparcia w stanie faktycznym sprawy naruszają zasadę zaufania do organów (art. 121 O.p.), co stanowi nieprawidłowość. Została ona stwierdzona w 3 sprawach²⁹.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość:

²⁹ Kontrole: (...), (...), (...).

- Pracownicy (kontrolujący) (...), (...) oraz Kierownik Referatu (...), Kierownik Działu (...), Naczelnik WUCS w Poznaniu Rafał Ratajczak, którzy podpisali postanowienia o zmianie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej,³⁰
- Pracownicy (kontrolujący) (...), (...), (...), (...), (...) oraz Kierownik Referatu (...) i p.o. Kierownika Działu (...), którzy podpisali postanowienia o zmianie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej,³¹
- Pracownik (kontrolujący) (...) oraz p.o. kierownika Referatu (...), która podpisała postanowienie³².

Ogólnie, zagadnienie przestrzegania zasad określonych przepisami ustawy o KAS oraz ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie doręczania pism kontrolowanemu/pełnomocnikowi i zawiadamiania o niezakończeniu kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie, oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

W badanych sprawach nie pominięto pełnomocników, co oceniono pozytywnie. Stwierdzono, że część doręczeń została wadliwie udokumentowana (nieprawidłowość). Pozytywnie oceniono wydawanie w każdym wymaganym przypadku postanowienia o niezakończeniu kontroli celno-skarbowej w terminie i wskazywanie konkretnej daty, do której kontrola powinna zostać zakończona. Stwierdzono, że w części spraw wskazywane w postanowieniach powody niezakończenia kontroli nie znajdowały oparcia w stanie faktycznym sprawy i nie wskazywały rzeczywistej i uzasadnionej przyczyny zwłoki. Sformułowane były ogólnie i lakonicznie. Powyższe oceniono jako nieprawidłowość. Ustalono także 2 przypadki przedłużenia terminu niezgodnie z zapisami Wytycznych (przedłużenie powyżej 2 miesięcy), co oceniono jako uchybienie.

c. **Efektywność wykorzystania czasu na podejmowane czynności w trakcie prowadzonej kontroli celno-skarbowej i czasookres jej prowadzenia**

Kontrola celno-skarbowa powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia.

W ramach kontroli DIAS w Poznaniu oceną objęto:

- przerwy pomiędzy podejmowanymi czynnościami,
- czy podejmowane działania/czynności nie były pozornymi,
- czasookres prowadzenia kontroli celno-skarbowej.

W badanych sprawach:

- 3 kontrole zakończyły się w terminie do 3 miesięcy od dnia wszczęcia,
- 5 kontroli zakończyło się w terminie od 4 miesięcy do roku od dnia wszczęcia,
- 4 kontrole zakończyły się powyżej 1 roku od wszczęcia, z tego 1 po 3 latach.

W badanej próbie kontrole celno-skarbowe średnio trwały 305 dni (mediana 192 dni)³³.

Ustalono, że 8 kontroli celno-skarbowych prowadzonych było sprawnie. Ewentualne przerwy wynikały z obiektywnych przyczyn i nie były spowodowane działaniem kontrolujących³⁴.

W 1 z ww. spraw³⁵ stwierdzono, że (...) r. skierowano wezwanie do podatnika z żądaniem przedłożenia

³⁰ Kontrola: (...).

³¹ Kontrola: (...).

³² Kontrola: (...).

³³ Liczone, jako dni pomiędzy wszczęciem kontroli a doręczeniem wyniku kontroli.

³⁴ Uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki w sprawie (...).

³⁵ Sprawa (...).

dokumentów – wyznaczono termin 3 dni (doręczono (...) r.) – z okazanej dokumentacji nie wynika bezpośrednio, kiedy kontrolowany dostarczył dokumenty tj. według spisu akt sprawy dokumenty zostały przekazane przez kontrolowanego (...) r. po ponad 3 tygodniach od wyznaczonego terminu – brak działań dyscyplinujących podatnika do złożenia dokumentów (według wyniku kontroli 1 dokument został przekazany (...) r.). NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. wskazał, że kontrolowany brał czynny udział w czynnościach kontrolnych, nie kwestionował faktu doręczenia korespondencji. Zareagował także na odbiór ww. przesyłki kontaktując się z kontrolującym w sprawie złożenia dokumentów.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, fakt uzgodnień dot. terminów przekazania dokumentacji nie został udokumentowany w adnotacji (w trybie art. 177 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS), co było obowiązkiem kontrolującego. Z wyjaśnienia wynika, że opóźnienie powstało z winy kontrolowanego. Mimo to kontrolę zakończono w terminie wynikającym z upoważnienia, co oceniono pozytywnie.

W 1 sprawie³⁶ uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki. Stwierdzono jedynie opóźnienie w zakresie pobrania plików JPK_VAT po ponad 2 miesiącach od wszczęcia kontroli (kontrola w zakresie podatku od towarów i usług). Plik JPK_VAT jest podstawą do dokonywania ustaleń w ramach kontroli VAT i jego pobranie powinno stanowić jedną z pierwszych czynności kontrolnych.

W 4 na 12 skontrolowanych spraw stwierdzono nieznajdujące odzwierciedlenia w zgromadzonym materiale dowodowym przerwy w prowadzeniu kontroli celno-skarbowych, a także inne błędy, np. gromadzenie (sporządzanie) dowodów już po zakończeniu kontroli celno-skarbowej, brak dyscyplinowania kontrolowanych w sytuacji niezastosowania się do wezwania (niedostarczenia dokumentów i/lub złożenia wyjaśnień) oraz brak kierowania kolejnych wezwań. Przerwy oraz niepodejmowanie właściwych działań przekładały się na długotrwałość prowadzenia kontroli celno-skarbowych.

Dotyczy to niżej wymienionych kontroli celno-skarbowych:

1. Sprawa (...)

- a) Wezwanie kontrolowanego z (...) r. do dostarczenia dowodów – plików elektronicznych – ksiąg podatkowych – wyznaczono termin 14 dni od dnia następującego po dniu otrzymania wezwania (doręczono (...) r.) – pliki elektroniczne otrzymano dopiero (...) r. (co wynika z adnotacji na wezwaniu). Brak ponownego wezwania i podjęcia działań dyscyplinujących podatnika.

NWUCS w Poznaniu wyjaśnił, że w okresie od (...) r. do (...) r. pracownik był nieobecny w pracy, co według Naczelnika spowodowało brak dyscyplinowania podatnika do dokonania ww. czynności. Przekazanie kontroli w czasie nieobecności kontrolującego było niemożliwe z uwagi na duże obciążenie pracą pozostałych pracowników. Obecnie brak możliwości pobrania wyjaśnienia od kontrolującego, ponieważ ustał z nim stosunek pracy. NWUCS podkreślił, że brak dyscyplinowania kontrolowanej spółki nie wpłynął negatywnie ani na sposób zakończenia kontroli ani na jej długość, gdyż kontrola zakończyła się w terminie 6 miesięcy.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, kontrolę prowadziło 2 pracowników. W sytuacji nieobecności lidera kontroli, czynności powinien przejąć drugi kontrolujący. W tej sprawie kontrola mogła zakończyć się w terminie wskazanym w upoważnieniu.

³⁶ Sprawa (...).

b) Brak dowodów na podejmowanie czynności kontrolnych w nw. okresach:

- od 23 sierpnia 2022 r. do 10 października 2022 r.
- od 12 października 2022 r. do 2 listopada 2022 r.
- od 5 listopada 2022 r. do 31 stycznia 2023 r.

Z akt nie wynika, aby była to sprawa o skomplikowanym stanie faktycznym, w której zachodziła konieczność przeprowadzenia wielu dowodów.

Naczelnik w wyjaśnieniu wskazał na nieobecność pracownika (lidera kontroli) w okresach od (...) r. do (...) r., od (...) r. do (...) r. oraz (...) r., a także od (...) r. do (...) r. Ponadto wykonywał on pracę w 7 godzinnym czasie pracy i prowadził jednocześnie inną kontrolę celno-skarbową o skomplikowanym stanie prawnym, która wymagała dużego nakładu pracy.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, wcześniej w wyjaśnieniu Naczelnik wskazywał, że kontrola prowadzona była w całości w siedzibie spółki, gdzie kontrolujący przeglądał i analizował obszerną dokumentację księgowo-podatkową. W zestawieniu z okresami nieobecności pracownika wynika, że faktycznie kontrola prowadzona była dopiero od 15 października 2022 r. tj. po powrocie lidera kontroli do pracy. W wyjaśnieniu nie podano w jakich konkretnie dniach kontrolujący przebywał w siedzibie spółki, a skoro prowadził jednocześnie inną kontrolę to nie realizował czynności w miejscu kontroli każdego dnia. Wskazuje to, że kontrola nie była realizowana sprawnie i wystąpiły okresy bezczynności.

2. Sprawa (...)

Brak dowodów na podejmowanie czynności kontrolnych (poza wydawaniem postanowień w sprawie wyznaczenia nowego terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej) w nw. okresach:

- od (...) r. (upływ terminu do złożenia wyjaśnień z wezwania z (...) r.) do (...) r. (wezwanie ponowne do dostarczenia JPK_FA, kopii faktur i złożenia oświadczenia ORD-HZ),
- od (...)r. (włączenie dokumentów do akt sprawy) do (...)r. (pismo do NUS, wezwanie na przesłuchanie w charakterze świadka, zawiadomienie strony o przeprowadzeniu dowodu),
- od (...) r. (przesłuchanie świadka) do (...)r. (włączenie dokumentacji do akt sprawy).

W badanej sprawie kontrolowany unikał kontaktu, nie odbierał korespondencji (doręczenia zastępcze w części pism), co częściowo uzasadnia prowadzenie kontroli celno-skarbowej przez ponad 1 rok. Nie stwierdzono natomiast, aby Organ podejmował działania w celu zdyscyplinowania podatnika lub świadka. Brak nałożenia kary z art. 262 O.p., brak skierowania zawiadomienia z art. 83 k.k.s. dot. utrudniania czynności kontrolnych itp. Na podstawie okazanego materiału stwierdzono nieuzasadnione przerwy w prowadzeniu czynności kontrolnych. Wezwania ponawiano po znacznym upływie czasu od doręczenia poprzedniego. Nie podejmowano prób osobistego doręczenia pism np. wezwań. Nie dokonano oględzin miejsca wykonywania działalności gospodarczej Spółki. Kontrolę wszczęto (...) r., ale pliki JPK_VAT za kontrolowany okres pobrano dopiero po miesiącu od wszczęcia.

W badanej sprawie stwierdzono przerwy w prowadzeniu czynności kontrolnych (okresy bezczynności), które nie znajdują uzasadnienia w zgromadzonym materiale dowodowym.

Do powyższego odniósł się NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. Według wyjaśnienia kontrolująca przeprowadziła szereg czynności pomiędzy 13 czerwca 2022 r. a 31 marca 2023 r. Wskazano, że nie każda czynność przeprowadzona w trakcie kontroli celno-skarbowej znajduje swoje odzwierciedlenie w spisie akt sprawy np. analiza dokumentów kontrolowanego, sporządzanie zestawień, dokonywanie rozliczeń, czytanie orzecznictwa. Naczelnik podkreślił, że

kontrolująca prowadziła w tym czasie kilka spraw, którym musiała poświęcić uwagę.

Naczelnik poinformował, że nakładanie kary porządkowej z art. 262 O.p. na kontrolowanego, który co do zasady nie odbiera korespondencji jest problematyczne i mało efektywne. W zakresie osobistego doręczania wezwań i dokonania oględzin, Naczelnik wskazał, że była to kolejna sprawa prowadzona wobec podmiotów gospodarczych, w których zarządzającym była ta sama osoba. Według wyjaśnienia w siedzibach tych firm (inne niż kontrolowana spółka) kontrolująca była kilkakrotnie, gdzie przeprowadziła rozmowy z ww. osobą zarządzającą. Po „rozpracowaniu” w toku kontroli mechanizmu wykorzystywania firm do korzystania ze zwrotów podatku VAT, czyli nadużycia prawa podatkowego, siedziba tych firm była nieczynna – stąd doręczenie pism odbywało się za pośrednictwem operatora pocztowego, co jak wskazuje Naczelnik jest zgodne z przepisami O.p.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, Naczelnik nie odniósł się szczegółowo do wskazanych powyżej przerw. W każdej kontroli występują okresy np. analizy dokumentacji, ale należy zauważyć, że ww. 3 okresy bez udokumentowanych działań trwały po 2-2,5 miesiąca, co wskazuje, że kontrola celno-skarbowa nie była prowadzona sprawnie. Naczelnik potwierdził, że w badanej kontroli celno-skarbowej nie próbowano doręczać korespondencji osobiście przez kontrolującego, jak również nie podjęto działań w celu przeprowadzenia oględzin siedziby. Przyjmowanie założenia, że nałożenie kary porządkowej nie przyniesie spodziewanego efektu w postaci wykonania żądania skierowanego do kontrolowanego jest niewłaściwe. Każda sprawa jest odmienna i nie można z góry przypuszczać, jaki będzie efekt konkretnego działania.

3. Sprawa (...)

- a) W okresie od 29 września 2023 r. do 21 listopada 2023 r. nie stwierdzono podejmowania czynności kontrolnych. Ta przerwa w prowadzeniu czynności kontrolnych, nie znajduje uzasadnienia w zgromadzonym materiale dowodowym.
- b) Stwierdzono, że dowody w sprawie zbierano już po sporządzeniu wyniku kontroli – dotyczy to pozyskania informacji z UFG z 1 grudnia 2023 r. W badanej sprawie termin zakończenia kontroli upływał 29 listopada 2023 r. Wynik kontroli wydano 28 listopada 2023 r.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że kontrolujący prowadził jednocześnie od kilku do kilkunastu kontroli celno-skarbowych. Zgromadzony w sprawie materiał wymagał analizy i sporządzenia wyniku kontroli, co wymagało czasu i zaangażowania. Naczelnik podkreślił, że do czasu prowadzenia kontroli celno-skarbowej zalicza się czas na analizę zebranych dowodów, która jest niezbędna do prawidłowego wydania wyniku kontroli, z ustaleniami którego podatnik może się zgodzić – składając korektę i płacąc podatek wraz z odsetkami lub nie – co generuje obowiązek przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe i dalsze prowadzenie sprawy. Według wyjaśnienia w tej sprawie kontrola celno-skarbowa zakończyła się w terminie 3 miesięcy od daty wszczęcia złożeniem przez kontrolowanego korekty i zapłatą podatku wraz z odsetkami.

Naczelnik zaprzeczył, aby w sprawie zbierano dowody po wydaniu wyniku kontroli. Wydruk dokonany po dacie wyniku, według wyjaśnienia jest jedynie formalnym potwierdzeniem ustaleń dokonanych w toku kontroli celno-skarbowej. NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu wskazał, że w tej sprawie weryfikacja w sieci Internet została dokonana w chwili sporządzenia dokumentu w SZD tj. 21 listopada 2023 r. Kontrolujący nie wykonał na tę okoliczność koniecznego wydruku. Został on wykonany 1 grudnia 2023 r., czyli już po wydaniu wyniku kontroli i upływie terminu zakończenia

kontroli.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w okresie od 29 września 2023 r. do 21 listopada 2023 r. nie stwierdzono podejmowania czynności kontrolnych. Na początku października 2023 r. kontrolujący był w posiadaniu dokumentacji umożliwiającej wydanie wyniku kontroli (informacje z sieci Internet są dostępne w każdym momencie). Kontrola celno-skarbowa dotyczyła WNT od nabycia jednego nowego środka transportu. Nie wymagała czasochłonnych analiz. Kontrola prowadzona była opieszale. Nie można się również zgodzić ze stanowiskiem, że dowody nie były gromadzone po wydaniu wyniku kontroli, ponieważ w aktach sprawy znajduje się dokument (wydruk) datowany na 1 grudnia 2023 r. Nawet jeżeli kontrolujący dokonał sprawdzenia w UFG przed wydaniem wyniku kontroli, to dokument na potwierdzenie sprawdzenia sporządzony został po wydaniu wyniku kontroli.

Złożone wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli.

4. Sprawa (...)

Pomiędzy pobraniem 25 września 2020 r. plików JPK_VAT a marcem 2022 r. brak udokumentowanych czynności kontrolnych. Od marca 2022 r. stwierdzono podejmowanie licznych czynności dowodowych w celu przesłuchania świadków, strony (wezwania, przesłuchania, zawiadomienia itp.). Przesłuchania odbywały się na terenie całego kraju ((...) mieszkali w innych województwach). Czynności podejmowano do 12 sierpnia 2022 r. Następnie do 20 stycznia 2023 r. ponownie brak udokumentowanych czynności kontrolnych.

Kontrola trwała 3 lata od (...) r. do (...) r. (doręczenie wyniku kontroli), z tego w okresie od 25 września 2020 r. do marca 2022 r. tj. przez 1,5 roku, oraz od 12 sierpnia 2022 r. do 20 stycznia 2023 r. tj. przez 5 miesięcy w okazanej dokumentacji kontrolnej brak udokumentowanych czynności kontrolnych.

Stan ten był znany przełożonym, o czym świadczą zapisy na Kartach kontroli. Przykładowo 22 grudnia 2020 r. Kierownik Referatu (...) napisał, że części czynności nie zrealizowano z powodu długotrwałej nieobecności pracownika, 23 czerwca 2021 r. napisał, że czynności nie zostały zrealizowane z uwagi na absencję (...) oraz pilne inne czynności. 23 września 2021 r. wpisał ponownie, że zaplanowane czynności nie zostały zrealizowane i zalecił pilną intensyfikację w zakresie realizacji czynności dowodowych. W innych kartach już osoba sporządzająca wpisywała, że czynności nie zostały wykonane ze względu na zwolnienie chorobowe oraz konieczność prowadzenia innych czynności.

Kwestię przewlekłości zauważyła także Zastępca NWUCS w Poznaniu Karolina Sikora, kierując e-mail do Kierownika Referatu (...) o wyjaśnienia w zakresie prowadzenia kontroli przez 2 lata. Wyjaśnienia złożył kontrolujący pracownik. Wskazał on, że był długotrwale nieobecny od marca 2021 r. do kwietnia 2021 r. oraz od listopada 2021 r. do stycznia 2022 r., a także prowadził równolegle inne czynności i po każdej nieobecności konieczne było ponowne „wdrażanie – analizowanie dokumentów firmy”.

Na innej karcie kontroli znajduje się adnotacja z 24 października 2022 r. Kierownika Działu (...), według której kontrolujący mieli przedstawić szczegółowy harmonogram koniecznych czynności oraz przedłożyć projekt wyniku kontroli najpóźniej do końca listopada 2022 r. Powyższe zatwierdziła ZNWUCS Karolina Sikora tego samego dnia.

Na wniosku o przedłużenie czasu trwania kontroli celno-skarbowej z 24 lutego 2023 r. znajduje się dopisek Kierownika Działu (...) „Proszę o przekazanie akt do kontroli funkcjonalnej. Proszę również o przedłożenie projektu wyniku kontroli do 30 marca 2023 r.”. Kontrolujący wyjaśnił przyczyny

nieobecności w okresie od 8 listopada 2022 r. do 2 stycznia 2023 r. oraz wskazał kolejne czynności, które musi wykonać (wystąpienie do banku z prośbą uzupełnienie informacji).

Na innej karcie 27 kwietnia 2023 r. Kierownik Działu (...) poleciła niezwłoczne kończenie czynności dowodowych i sporządzenie wyniku kontroli.

W tej sprawie stwierdzono, że kontrola prowadzona była opieszale i mimo, że kierownictwu znany był fakt niepodejmowania czynności, to nie wdrożyli rozwiązań, aby zapobiec przewlekłości i okresom bezczynności w toku kontroli celno-skarbowej. Długotrwałe prowadzenie kontroli celno-skarbowej narusza zasadę zaufania do organów. Szkodzi nie tylko interesom budżetu Państwa (zagrożenie przedawnienia zobowiązania podatkowego), ale także kontrolowanemu (konieczność zapłaty wyższych odsetek).

Wyjaśnienia w tym zakresie złożył 5 grudnia 2024 r. Naczelnik WUCS w Poznaniu. Jako przyczynę NWUCS wskazał m.in. liczne absencje kontrolującego, stan pandemii i możliwość podejmowania czynności dowodowych w ograniczonym zakresie, pracę w trybie zdalnym, równoległe prowadzenie przez pracownika innych kontroli i postępowań podatkowych. W zakresie badanej kontroli jako przyczynę wymieniano wieloetapową weryfikację dokumentów zakupu i sprzedaży (...) w systemach informatycznych i dokumentach rejestracyjnych (...) uzyskanych z (...). Wskazywano także na nieodbieranie wezwań i niestawianie się na przesłuchanie przez świadków.

Kierownik Referatu (...), która objęła tę funkcję w (...) r. nie przeprowadziła poleconej kontroli funkcjonalnej (niewykonanie polecenia przełożonego). Według złożonych wyjaśnień cyt. „wykorzystując swoje zdolności menedżerskie starała się wpłynąć na realizującego kontrolę (...) celem zakończenia sprawy jak najszybciej”. Naczelnik wskazuje na brak możliwości przekazania sprawy innemu pracownikowi ze względu na duże obciążenie pracą. NWUCS w Poznaniu przedstawił wyjaśnienia otrzymane od ówczesnego kierownika referatu. Wynika z nich m.in., że omówienie spraw oraz ustalenia dalszych czynności odbywało się w formie bezpośrednich rozmów, a każdorazowo przy przedłużaniu terminu kontroli pracownicy przedkładali kartę kontroli, którą przed akceptacją Kierownik analizowała i dokonywała przeglądu akt oraz omawiała zasadność podejmowanych czynności z prowadzącym sprawę.

Wyjaśnienia potwierdzają ustalenia kontroli. Przez 17 miesięcy (w okresie październik 2020 r. - luty 2022 r.) w sprawie nie podejmowano żadnych czynności. Część czynności kontrolnych można było przeprowadzić bez kontaktu z innymi osobami. Przykładowo, nie wystąpiono do (...) w celu pozyskania informacji. Tych działań nie utrudniała pandemia COVID. Ponadto 18 maja 2020 r. komórka IWH wydała Wytyczne mające na celu ograniczenie rozprzestrzeniania się wirusa SARS-CoV-2 w miejscu pracy (UNP (...), znak sprawy: (...)) przekazane do WUCS w Poznaniu, które zawierały zalecenia dot. przeprowadzania dowodów z przesłuchania, które były możliwe do zrealizowania. W toku czynności należało zachować zasady, o których mowa w ww. piśmie. Jednakże w okresie 17 miesięcy, żadnego wezwania na przesłuchanie nie wysłano, zatem wyjaśnienia w tym zakresie nie zostały uwzględnione.

Kontrola celno-skarbowa powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia. O każdym przypadku niezakończenia kontroli we właściwym terminie należy zawiadomić kontrolowanego.

Długość prowadzonej kontroli celno-skarbowej powinna znajdować odzwierciedlenie w zebranych materiale dowodowym. Negatywnie należy ocenić przewlekłość kontroli nieadekwatną do podjętych czynności, nieuzasadnione odstępstwa czasu pomiędzy czynnościami, podejmowanie działań krótko przed

upływem terminu zakończenia kontroli wskazanego w upoważnieniu.

Obowiązkiem organu jest sprawne przeprowadzenie postępowania dowodowego, zmierzającego do ustalenia stanu faktycznego pozwalającego na prawidłowe rozstrzygnięcie sprawy.

W przypadku braku reakcji kontrolowanego na wezwanie, należy skierować ponowne wezwanie, a w przypadku braku reakcji na kolejne wezwanie, podejmować działania dyscyplinujące podatnika (m.in. kara porządkowa).

Niewłaściwe jest pobieranie plików JPK_VAT po upływie znacznego czasu od rozpoczęcia kontroli celno-skarbowej. Są to dowody, do których kontrolujący mają ciągły i prosty dostęp, zatem brak uzasadnienia dla opóźnień w tym zakresie.

W 4 kontrolach celno-skarbowych stwierdzono nieefektywne wykorzystanie czasu na podejmowanie czynności. Ustalono długi czasookres prowadzenia kontroli nieznajdujący uzasadnienia w okazanej dokumentacji kontrolnej. Wystąpiły:

- przewlekłość kontroli nieadekwatna do podjętych czynności³⁷,
- opieszałe prowadzenie kontroli³⁸,
- okresy bezczynności (w skrajnym przypadku przez 17 miesięcy)³⁹,
- brak wdrożenia przez kierownictwo rozwiązań, aby zapobiec przewlekłości i okresom bezczynności w toku kontroli celno-skarbowej⁴⁰,
- nieuzasadnione przerwy pomiędzy czynnościami kontrolnymi⁴¹.

Powyższe stanowi nieprawidłowość.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość:

pracownicy komórek CKK upoważnieni do prowadzenia kontroli: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...)- Lider zespołu, (...),

oraz w trybie nadzoru kierownicy referatów i działów: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...) i (...).

W 1 sprawie⁴² dowody w sprawie sporządzano już po wydaniu wyniku kontroli (i upływie terminu zakończenia kontroli) – wydruk z sieci Internet z UFG.

Zbieranie dowodów i/lub sporządzenie dowodu po upływie terminu zakończenia kontroli (a także po wydaniu wyniku kontroli) stanowi nieprawidłowość. Takie dokumenty nie mogą stanowić dowodu (art. 63 ust. 4 ustawy o KAS). Dokumentacja, na której opierają się ustalenia kontroli celno-skarbowej musi być kompletna na dzień wydania wyniku kontroli, co w badanej sprawie nie miało miejsca.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość pracownik (...) oraz w trybie nadzoru kierownik referatu (...).

Stwierdzono również uchybienia:

- Brak udokumentowania w formie adnotacji uzgodnień telefonicznych z kontrolowanym dot. terminów przekazania dokumentacji (art. 177 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS)⁴³.

³⁷ Sprawa (...).

³⁸ Sprawy (...), (...).

³⁹ Sprawy (...), (...), (...).

⁴⁰ Sprawy (...), (...).

⁴¹ Sprawy (...), (...).

⁴² Sprawa (...).

⁴³ Sprawa (...).

- Pobranie plików JPK_VAT z opóźnieniem po ponad 2 miesiącach od wszczęcia kontroli⁴⁴.
- Brak ponownego wezwania i podjęcia działań dyscyplinujących podatnika m.in. do dostarczenia dokumentacji (w szczególności plików JPK na żądanie)⁴⁵.

Podsumowując, kwestia efektywności wykorzystania czasu na podejmowanie czynności w trakcie kontroli celno-skarbowej wymaga poprawy. W 33% badanych spraw wystąpiły przerwy w prowadzeniu czynności kontrolnych (okresy bezczynności), które nie znajdują uzasadnienia w zgromadzonym materiale dowodowym. Z akt kontroli powinno wynikać czym spowodowane są przerwy (także dowody na prowadzenie analiz dokumentacji). Kontrola powinna być prowadzona sprawnie, a rolą kierowników jest sprawowanie nadzoru nad terminowością prowadzenia spraw. Dotyczy to nie tylko spraw skomplikowanych, ale także innych, które mogłyby zakończyć się szybciej, niż tuż przed upływem terminu wskazanego w upoważnieniu do kontroli. Negatywnie oceniono przewlekłe i opieszale prowadzenie kontroli celno-skarbowych, szczególnie w 1 sprawie, w której stwierdzono bezczynność przez 17 miesięcy (poza wydawaniem kolejnych postanowień o zmianie terminu zakończenia kontroli nie stwierdzono innych działań). Ogólnie zagadnienie efektywności wykorzystania czasu na podejmowanie czynności w trakcie prowadzonej kontroli celno-skarbowej i czasookres jej prowadzenia oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

d. Zastosowanie instytucji zabezpieczenia na majątku podatnika przyszłych zobowiązań podatkowych w przypadku zaistnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązań podatkowych oraz podejmowanie czynności w przedmiocie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

W myśl art. 80 ust. 1 ustawy o KAS w ramach prowadzonej kontroli celno-skarbowej naczelnik urzędu celno-skarbowego może, w drodze decyzji dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego. Przepisy art. 33-33g i art. 200 § 2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa stosuje się odpowiednio.

Zgodnie z art. 33 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

Organ podatkowy na podstawie posiadanych danych, co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu:

- 1) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w § 2 pkt 1;

⁴⁴ Sprawa (...).

⁴⁵ Sprawy (...), (...).

2) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w § 2 pkt 2.

Naczelnik WUCS w Poznaniu uregulował zakres czynności niezbędnych do wykonania przed wydaniem decyzji o zabezpieczeniu oraz terminy podejmowania tych czynności w Decyzji nr 16/2021 z 2 września 2021 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa, zastąpionej Decyzją nr 20/2023 z 29 grudnia 2023 r. dotyczącą wprowadzenia Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu. Stosowanie instrukcji jest obligatoryjne, gdy przewidywana kwota należności głównej jest wyższa lub równa (...) zł i zachodzi prawdopodobieństwo wystąpienia przesłanek, o których mowa w art. 33 O.p. W pozostałych przypadkach zastosowanie instrukcji jest fakultatywne.

Najczęstszym powodem zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest wszczęte postępowanie karne skarbowe. Przekazanie wniosków o wszczęcie postępowania karnego skarbowego w okresie bezpośrednio poprzedzającym termin przedawnienia zobowiązania podatkowego może być oceniane jako podjęte wyłącznie w celu zapobieżenia przedawnieniu, a tym samym budzić wątpliwość, co do zasadności tej przesłanki. Przekazywanie do właściwych komórek Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz przestępstw lub wykroczeń ujawnionych w toku czynności kontrolnych realizowanych w pionie kontroli WUCS w Poznaniu, powinno nastąpić niezwłocznie w przypadku stwierdzenia, że istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa.

Istotne jest prawidłowe sporządzenie i skuteczne doręczenie zawiadomienia z art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa, z uwzględnieniem przepisów wewnętrznych wprowadzonych:

- Decyzją nr 37/2018 NWUCS w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania instrukcji w sprawie czynności podejmowanych w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu w zakresie zawiadamiania podatników w trybie art. 70c O.p.,
- Zarządzeniem nr 166/2020 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 grudnia 2020 r. w sprawie wprowadzenia Procedury postępowania w sprawie podejmowania działań, o których mowa w art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

W kontrolowanej próbie 12 kontroli celno-skarbowych, ⁴⁶ dotyczyły zobowiązań zagrożonych przedawnieniem tj. do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostało mniej niż 2 lata.

W toku 5 kontroli celno-skarbowych przeprowadzono analizę danych dotyczących składników majątkowych, w celu zbadania przesłanek zabezpieczenia⁴⁷.

Decyzję o zabezpieczeniu wydano w 2 sprawach:

⁴⁶ (...), (...), (...), (...) (w tej sprawie w dniu wszczęcia kontroli (...) r. zobowiązania za kontrolowane okresy nie były zagrożone przedawnieniem – upływ terminu przedawnienia za 2017 r. 31 grudnia 2023 r., a za 2018 r. 31 grudnia 2024 r.; w dniu zakończenia kontroli celno-skarbowej były już zagrożone przedawnieniem).

⁴⁷ (...) dwukrotnie – nie stwierdzono przesłanek zabezpieczenia, (...) – wystąpiły przesłanki zabezpieczenia, (...) – wystąpiły przesłanki zabezpieczenia, (...) dwukrotnie – nie stwierdzono przesłanek zabezpieczenia, (...) – na dzień analizy nie zaistniały podstawy do wszczęcia postępowania w celu wydania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku kontrolowanej ponieważ brak było niepodważalnych dowodów świadczących o zaniżeniu wartości sprzedaży lub braku jej zaewidencjonowania; kolejnej analizy nie przeprowadzono – brak obowiązku – ustalenia poniżej (...) zł.

1. W pierwszej sprawie⁴⁸ na podstawie art. 119zv § 1 O.p. Szef KAS dokonał blokady rachunków bankowych podmiotu kwalifikowanego na okres 72 godzin. Następnie postanowieniem (...) Szef KAS przedłużył termin blokady rachunków bankowych kontrolowanej spółki na czas oznaczony tj. nie dłuższy niż trzy miesiące tj. do (...) r. Naczelnik WUCS w Poznaniu (...) r. wydał decyzję, w której określił i jednocześnie dokonał zabezpieczenia na majątku kontrolowanej spółki przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku VAT oraz odsetek za zwłokę należnych na dzień wydania decyzji za miesiące (...) r., (...) r., (...) r., (...) r., (...) r. i (...) r. (doręczenie zastępcze (...) r.)⁴⁹.
2. W drugiej sprawie⁵⁰ Naczelnik WUCS w Poznaniu (...) r. wydał decyzję, w której określił i jednocześnie dokonał zabezpieczenia na majątku kontrolowanej spółki przybliżonej kwoty dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za (...) r. oraz podatku do zapłaty, o którym mowa w art. 108 ustawy o VAT za (...) r. Doręczenie zastępcze (...) r.⁵¹
Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów z (...)r. nr (...), w decyzji wydanej na podstawie art. 33 O.p. oprócz zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oraz odsetek za zwłokę można również określić i dokonać zabezpieczenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112c ustawy o VAT. Organ wydając decyzję o zabezpieczeniu działań zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów.

W dniu 29 maja 2023 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów podjął uchwałę (I FPS 1/23), w której uznał, że przedmiotem decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej nie może być dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112c ustawy o podatku od towarów i usług. Badana decyzja o zabezpieczeniu weszła do obiegu prawnego przed podjęciem uchwały.

Obie decyzje podpisały osoby do tego upoważnione.

Analizy pod kątem zabezpieczenia nie przeprowadzono w 7 sprawach⁵². W tych kontrolach szacowane ustalenia były poniżej (...) zł lub nie stwierdzono nieprawidłowości (kontrola negatywna).

W części spraw podatników wzywano do złożenia oświadczenia ORD-HZ. Wezwania zostały sporządzone prawidłowo, zawierają prawidłowe podstawy prawne oraz pouczenia (dot. prawa odmowy złożenia oświadczenia). Kontrolowani skorzystali z przysługującego im prawa, o którym mowa w art. 39 § 2 O.p. i nie złożyli ww. oświadczeń.

W 1 sprawie⁵³ w toku kontroli celno-skarbowej wszczęto postępowanie karne-skarbowe. W związku z wszczęciem przez NWUCS w Poznaniu postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe, (...) r. został zawieszony bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku VAT za (...), (...), (...) i (...) r. na skutek wystąpienia przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p.⁵⁴ Kontrolowanego zawiadomiono pismem z (...) r., które podpisała p.o. kierownika działu posiadająca do tego upoważnienie NWUCS w Poznaniu. Zawiadomienie doręczono pełnomocnikowi kontrolowanego

⁴⁸ (...).

⁴⁹ Decyzja o zabezpieczeniu wygaśa na mocy przepisu art. 33a § 1 pkt 2) O.p. w dniu (...) r.

⁵⁰ (...).

⁵¹ Decyzja o zabezpieczeniu wygaśa na mocy przepisu art. 33a § 1 pkt 1) i 2) O.p.:

- (...) r. w zakresie zobowiązania z art. 108 ustawy o VAT,

- (...) r. w zakresie dodatkowego zobowiązania, o którym mowa w art. 112c ustawy o VAT.

⁵² (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).

⁵³ (...)

⁵⁴ Zobowiązania za kontrolowane okresy były zagrożone przedawnieniem:

- za okres od stycznia 2018 r. do listopada 2018 r. – termin przedawnienia upływał 31 grudnia 2023 r.,
- za grudzień 2023 r. – termin przedawnienia upływał 31 grudnia 2024 r.

(...) r. (UPD), a także kontrolowanej spółce za pośrednictwem operatora pocztowego (ZPO) (...) r.⁵⁵ Zawiadomienie sporządzono prawidłowo. Stwierdzono upływ prawie 6 miesięcy pomiędzy wszczęciem postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe a sporządzeniem zawiadomienia z art. 70c O.p.

NWUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że informacja do komórki kontroli została przekazana pismem wewnętrznym z 7 listopada 2022 r. W dniu 1 grudnia 2022 r. zostało wystosowane do Pierwszego Referatu Dochodzeniowo-Śledczego pismo wewnętrzne m.in. o przekazanie postanowienia, na podstawie którego zostało wszczęte postępowanie przygotowawcze, w celu prawidłowego zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych tj. obowiązku wynikającego z art. 70c O.p. Referat Dochodzeniowo-Śledczy przekazał kopie dokumentów z akt postępowania pismem z 16 stycznia 2023 r. do wykorzystania w prowadzonej kontroli celno-skarbowej. Zawiadomienie z art. 70c O.p. zostało wystosowane w kwietniu 2023 r. po przejęciu tej sprawy po pracowniku, który odszedł na emeryturę.

Ze złożonego wyjaśnienia wynika, że przyczyna opóźnień w zakresie sporządzenia i wysłania zawiadomienia z art. 70c O.p. była po stronie Organu. Upoważnionych do przeprowadzenia kontroli było 5 osób⁵⁶ i każdy z nich mógł przygotować pismo. Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli.

Zawiadomienie z art. 70c O.p. sporządzono i wysłano z opóźnieniem, co stanowi uchybienie.

Uwierzytelnionej kopii zawiadomienia z art. 70c O.p. (wraz z potwierdzeniem jego doręczenia) nie przekazano Naczelnikowi (...) w W. (obowiązek wynikający z Wytycznych pkt 28.4 oraz pkt I.3 Instrukcji stanowiącej załącznik do decyzji nr 37/2018 NWUCS w Poznaniu). Według danych z Podatnik360 kontrolowany podmiot za 2018 r. nie ma odnotowanych przerw. Ponadto brak dokumentów potwierdzających przekazanie informacji o dokonaniu skutecznego zawiadomienia finansowemu organowi postępowania przygotowawczego, co również wynika z ww. zapisu.

Naczelnik w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. potwierdził, że prowadzący sprawę nie przekazali tej informacji do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Brak przekazania kopii zawiadomienia z art. 70c O.p. do właściwego dla kontrolowanego urzędu skarbowego stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiadają pracownicy (...), (...), (...), (...), (...). Błąd skutkuje tym, że właściwy NUS nie będzie posiadał bieżącej informacji o terminie przedawnienia zobowiązania. Tylko oznaczenie w systemie Poltax2bPlus przerwy na zaległości dokonane przez naczelnika urzędu skarbowego na podstawie kopii otrzymanego z urzędu celno-skarbowego zawiadomienia z art. 70c O.p. pozwala na prawidłowe ustalenie terminu przedawnienia zobowiązania.

Naczelnik wyjaśnił, że w tej sprawie materiały z kontroli celno-skarbowej przekazano do Działu Dochodzeniowo-Śledczego po przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe (Karta przekazania materiałów z (...) r. wraz z aktami sprawy). Naczelnik WUCS w Poznaniu poinformował, że akta sprawy zawierały również zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za badane miesiące oraz potwierdzenie odbioru tego zawiadomienia przez Spółkę i pełnomocnika. Opóźnienie w przekazaniu kopii zawiadomienia z art. 70c do komórki dochodzeniowo-śledczej stanowi uchybienie.

W 2 sprawach po zakończeniu kontroli celno-skarbowej sporządzono kartę przekazania materiałów do

⁵⁵ Zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi.

⁵⁶ Pracownicy: (...) - Lider zespołu, (...), (...), (...), (...).

W 6 sprawach sporządzono kartę odstąpienia od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo-śledczego (brak podstaw do ukarania – art. 16a k.k.s.⁵⁸, przedawnienie karalności – art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.⁵⁹, niestwierdzenie nieprawidłowości w kontroli celno-skarbowej⁶⁰, sprawca nie podlega karze⁶¹ - art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k.). Karty zostały zatwierdzone przez Naczelnika Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego lub osobę go zastępującą. Stwierdzono 2 przypadki sporządzenia karty odstąpienia od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo-śledczego z opóźnieniem:

1. Sprawa (...) – kontrolujący od 3 listopada 2023 r. mieli informację, że kontrolowany wpłacił uszczuploną należność oraz złożył korekty zgodne z ustaleniami kontroli; analizę pod kątem odstąpienia od ukarania k.k.s. sporządzono po prawie 6 miesiącach od pozyskania tej informacji (Karta odstąpienia z (...) r.). NWUCS w Poznaniu wyjaśnił, że zwłoka w złożeniu karty odstąpienia wynikała z konieczności pozyskania rzetelnych informacji od właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Prowadzący sprawę czekali na zapłacenie całości należności wraz z odsetkami przez kontrolowanego oraz uzyskanie w tym zakresie pełnej informacji do NUS. Uwzględniono złożone wyjaśnienie. Należy jednak zauważyć, że aby uczynić zadość instytucji z art. 16a k.k.s. wystarczające jest uiszczenie w całości (niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego) należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie, a zatem z punktu widzenia formalnoprawnego nie jest wymagane, aby sprawca czynu zabronionego dokonał wpłaty wraz z odsetkami, kosztami (ewentualnego) postępowania egzekucyjnego, itd. Sposób rozksięgowania wpłaty jest obojętny dla spełnienia obowiązku, o którym stanowi art. 16a k.k.s.
2. Sprawa (...) - kartę sporządzono i przekazano do Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego z opóźnieniem po prawie roku od zakończenia kontroli celno-skarbowej (kontrola zakończona (...)r., a kartę sporządzono (...) r.). Naczelnik WUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że przekazanie karty nastąpiło z opóźnieniem przez niedopatrzenie Kontrolującej oraz Kierownika komórki.

Zgodnie z pkt 34.6 Wytycznych NWUCS w Poznaniu w przypadku niestwierdzenia przesłanek do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie karne-skarbowe np. w związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości w toku kontroli celno-skarbowej, kontrolujący bez zbędnej zwłoki sporządza „Kartę odstąpienia od przekazania materiałów do Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego”. Opóźnienia w sporządzeniu karty odstąpienia od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo śledczego stanowią uchybienie.

W 1 sprawie⁶² w „Karcie odstąpienia od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo-śledczego” z (...) r., wskazano na brak podstaw do przekazania materiałów z kontroli celno-skarbowej do Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego w zw. z art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. – nie wymieniono jednak przepisu, który stanowi, że sprawca nie podlega karze. Naczelnik WUCS

⁵⁷ Kontrole: (...), (...). W sprawie (...) kartę sporządzono i materiały z kontroli przekazano do Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego w dniu następnym po zakończeniu kontroli celno-skarbowej. Kontrolę przekształcono w postępowanie podatkowe – zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wydano i doręczono w toku postępowania podatkowego – nie objęto badaniem - dokumenty spoza zakresu kontroli DIAS w Poznaniu).

⁵⁸ Kontrole (...), (...), (...).

⁵⁹ Kontrole (...).

⁶⁰ Kontrola (...).

⁶¹ Kontrola (...).

⁶² Kontrola (...).

w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że ostatecznej oceny i kwalifikacji danego czynu dokonuje pracownik/funkcjonariusz komórki karno-skarbowej.

W karcie znajduje się opis sprawy, ale zawiera on błędy tj. zapis, że w 2022 r. spółka z o.o. osiągnęła przychód w wysokości (...) zł, faktycznie spółka osiągnęła przychód w wys. (...) zł. Wartość (...) zł stanowiła według CIT-8 dochód. Jest to istotne, ponieważ nieprawidłowość wynikała bezpośrednio z przekroczenia kwoty przychodu uprawniającej do zastosowania stawki podatku CIT 9 % (przekroczenie limitu przychodu w 2022 r. w wys. 9.178.000 zł)⁶³. Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że była to omyłka. Podkreślił, że opis stwierdzonych nieprawidłowości jest sporządzony prawidłowo oraz wskazuje prawidłową kwotę zaniżenia zobowiązania podatkowego.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, jeśli dokonana uprzednio analiza stwierdzonych naruszeń wykazała istnienie przesłanek wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., tj. m.in., gdy ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze, np. kiedy zastosowanie znajdą przepisy art. 16a k.k.s. (prawnie skuteczna korekta), wskazane jest, aby pracownik dokonujący analiz stwierdzonych naruszeń odwołał się do konkretnego przepisu ustawy. Nie wystarczy tylko przywołać końcowego wyniku wydanego rozstrzygnięcia, należy konkretnie wskazać jakie okoliczności wpłynęły na wynik rozstrzygnięcia. Karta powinna być sporządzona starannie i wskazywać prawidłowe wartości. Powyższe błędy nie wywołały skutków.

Kart nie sporządzono i nie przekazano po zakończeniu 4 kontroli celno-skarbowych⁶⁴ w związku z przekształceniem kontroli w postępowanie podatkowe. W takich sprawach karty przekazywane są po zakończeniu lub w toku postępowania podatkowego, co nie było przedmiotem kontroli instytucjonalnej.

Pozostałe ustalenia

W 1 karcie odstąpienia od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo-śledczego⁶⁵ znajdują się nieprawidłowe dane dot. zapłaty należnego zobowiązania wraz z odsetkami.

Podatnik zapłacił odsetki według stawki podstawowej (100 %). Kontrolowany powinien zapłacić je w stawce podwyższonej (150 %), zgodnie z przepisem art. 56b pkt 3 O.p. Zatem podatnik nie uiścił całych należnych odsetek. W systemie KARTA2 zaewidencjonowane zostały odsetki w kwocie zgodnej z art. 56b pkt 3 O.p. Naczelnik właściwego dla kontrolowanego US w piśmie z (...) r. poinformował, że podatnik uiścił zobowiązanie, a częściowo zobowiązanie zostało wyegzekwowane (wpłata z egzekucji). Z przekazanej informacji wynika, że podatnik zapłacił odsetki według stawki podstawowej (100 %). Powyższe nie ma wpływu na podjętą decyzję o odstąpieniu od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo-śledczego.

Podsumowując, zagadnienie zastosowania instytucji zabezpieczenia na majątku podatnika przyszłych zobowiązań podatkowych w przypadku zaistnienia uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązań podatkowych oraz podejmowania czynności w przedmiocie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami. Naczelnik WUCS w Poznaniu w uzasadnionych przypadkach podejmował działania zmierzające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Terminowo wydał decyzje o zabezpieczeniu (art.

⁶³ Z karty wynika, że zobowiązanie powstałe w wyniku złożonej korekty zeznania CIT-8 za 2022 r. zostało przez kontrolowanego zapłacone wraz z odsetkami.

⁶⁴ (...), (...), (...), (...).

⁶⁵ Kontrola (...).

33 O.p.) – 2 kontrole, prawidłowo sporządził i skutecznie doręczył zawiadomienie z art. 70c O.p. – 1 kontrola. Stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieprzekazaniu kopii zawiadomienia z art. 70c O.p. do właściwego dla kontrolowanego urzędu skarbowego, a także uchybienia tj. opóźnienie w sporządzeniu zawiadomienia z art. 70c O.p. i opóźnienie w przekazaniu tego zawiadomienia do komórki dochodzeniowo-śledczej. Ponadto w 2 przypadkach karty odstąpienia od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo śledczego sporządzono z opóźnieniem, co stanowi uchybienie.

e. Poprawność formalna i merytoryczna dokumentów wytworzonych w trakcie kontroli celno-skarbowej

Weryfikacją objęto wydane w toku kontroli celno-skarbowej postanowienia, wezwania, protokoły z przeprowadzonych dowodów, w tym przesłuchań świadków, kontrolowanego, oględzin, włączenie dowodów z innych postępowań, anonimizację dokumentów, zawiadomienia o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodów i inne. Sprawdzono w szczególności czy dokumentacja została sporządzona zgodnie z wymogami określonymi:

- ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej,
- ustawą Ordynacja podatkowa.

Zweryfikowano także, czy sporządzone dokumenty zostały podpisane przez osoby uprawnione.

Postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej

W 4 sprawach postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej zawierały niepełną podstawę prawną. Organ wydając postanowienia działał niejednolicie. Część postanowień została sporządzona prawidłowo i zawiera właściwe podstawy prawne. Stwierdzono, że nawet w ramach jednej kontroli celno-skarbowej występują różnice w poszczególnych postanowieniach⁶⁶.

Pismem z (...) r. znak sprawy (...) Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów przedstawił stanowisko w zakresie formy zawiadamiania kontrolowanego o terminie zakończenia kontroli celno-skarbowej, w przypadku niezakończenia kontroli w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia, o którym mowa w art. 63 ust. 2 ustawy o KAS. Zgodnie z tym stanowiskiem, właściwym rodzajem dokumentu zawiadamiającego kontrolowanego o terminie zakończenia kontroli celno-skarbowej, jest postanowienie wydane w trybie art. 216 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 63 ust. 2 i art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

W wydawanych postanowieniach pomijano przepis art. 216 § 1 O.p. i/lub art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS – błąd dotyczy 8 postanowień⁶⁷. Wskazywanie niepełnej podstawy prawnej w wydawanych postanowieniach o zmianie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej stanowi nieprawidłowość (naruszenie art. 217 § 1 pkt 4 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS). Za nieprawidłowość odpowiedzialność ponoszą kierownicy podpisujący postanowienia w osobach: (...), (...), (...), (...). Odpowiedzialność ponoszą także pracownicy przygotowujący postanowienia⁶⁸.

⁶⁶ Kontrola (...).

⁶⁷ Kontrole: (...) – postanowienia z (...) r. i (...) r., (...) – postanowienia z (...) r. i (...) r., (...) – postanowienia z (...) r., (...) r., (...) r., (...) r.

⁶⁸ W postanowieniach wskazano osoby do kontaktu. Na podstawie okazanej dokumentacji brak możliwości ustalenia, który pracownik przygotował postanowienie. NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniach nie wskazał osoby odpowiedzialnej za powstałe błędy.

W 1 sprawie⁶⁹ postanowienie z 21 czerwca 2023 r. podpisał z up. NWUCS w Poznaniu p.o. Kierownika Referatu (...) w ramach posiadanego upoważnienia. Według informacji z komórki IPK1 tut. IAS, pan (...) pełnił obowiązki kierownika (p.o. Kierownika Referatu) do 30 listopada 2021 r. Po tym czasie Kierownik Referatu (...) posługiwał się pieczęcią zawierającą nieprawidłowe (nieaktualne) dane. Zgodnie z art. 217 § 1 pkt 7 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS postanowienie zawiera podpis osoby upoważnionej z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego. W badanej sprawie w wydanym postanowieniu podano nieprawidłowe stanowisko służbowe, czym naruszono ww. przepis, co stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiada kierownik referatu (...).

W złożonych 5 grudnia 2024 r. wyjaśnieniach Naczelnik WUCS w Poznaniu nie wskazał przyczyn takiego działania, a przedstawił swoje stanowisko, że niewskazanie w postanowieniach przepisów art. 94 ust. 1 ustawy o KAS i art. 216 O.p. nie powoduje nieważności tych postanowień (brak formalnego przytoczenia ww. przepisów nie ma wpływu na moc prawną tego dokumentu). Naczelnik wyjaśnił, że wskazywanie niejednorodnych podstaw prawa w ramach jednego Organu nie było zamierzone. W 1 sprawie Naczelnik, poinformował, że w Intranecie na stronie IAS w Poznaniu (po zalogowaniu) jest dostępny wzór postanowienia o niezakończeniu kontroli celno-skarbowej w terminie, w którym to nie przytoczono jako podstawy prawnej art. 216 O.p.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, wzory na ww. stronie (dostępne dla pracowników WUCS) zostały tam zamieszczone w 2017 r. tj. jeszcze przed przekazaniem stanowiska DNK i istnieje ryzyko, że część z nich jest nieaktualna. Wzorów tych nie aktualizowano. Formalne elementy postanowienia są wymienione w art. 217 powołanej ustawy. Do kontroli celno-skarbowej stosowane są one na mocy odniesienia z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. Zgodnie z art. 217 § 1 pkt 4 O.p. postanowienie zawiera powołanie podstawy prawnej. W związku z powyższym prawidłową podstawą postanowienia w sprawie przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej są przepisy wymienione w powołanym wyżej piśmie DNK.

W zakresie stosowania nieaktualnej pieczęci przez kierownika referatu, Naczelnik wyjaśnił, że kierownik 14 stycznia 2022 r. zwrócił się za pośrednictwem e-mail do komórki (...) WUCS w Poznaniu z wnioskiem o wydanie pieczętki do podpisu pism wychodzących (w uzasadnieniu wskazując na zatrudnienie od 1 grudnia 2021 r. na stanowisku kierownika referatu). Do dnia zakończenia przedmiotowej kontroli celno-skarbowej tj. 30 sierpnia 2023 r. nie została wydana uaktualniona pieczętka. Naczelnik WUCS w Poznaniu nie wskazał osoby odpowiedzialnej za rozpoznanie wniosku o wydanie pieczęci. Poinformował, że posługiwanie się nieaktualną pieczęcią nie miało wpływu na skuteczność prawną wydanego dokumentu, ponieważ kierownik nadal posiadał uprawnienia do podpisywania tego rodzaju pism.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Niedopilnowanie wymiany pieczęci świadczy o braku staranności. Nie przedstawiono dowodów na potwierdzenie monitorowania realizacji wniosku. Posługiwanie się przez kierownika referatu nieaktualną pieczęcią przez ponad 1,5 roku i niepodjęcie skutecznych działań w celu jej wymiany stanowi uchybienie.

Opatrywanie pism klauzulą „tajemnica skarbową”

Część pism sporządzanych w toku kontroli celno-skarbowych było opatrzone klauzulą „tajemnica skarbową”. Dotyczy to m.in. wezwań, postanowień, wyników kontroli i innych pism. Pisma te

⁶⁹ (...) – postanowienie z (...) r.

podpisywane były zarówno kwalifikowanym podpisem elektronicznym, jak i zwykłym podpisem i pieczęcią podpisującego.

Było to niezgodne z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów zawartymi w piśmie (...) z (...) r. przekazanymi przez DIAS w Poznaniu do m.in. Naczelnika WUCS w Poznaniu pismem z (...) r. (UNP (...)).

Takie przypadki wystąpiły m.in. w kontrolach celno-skarbowych:

- (...) m.in. postanowienie z (...) r., wezwania z (...) r., (...) r., (...) r., (...) r., zawiadomienie z (...) r., wynik kontroli z (...)r.
- (...) m.in.: postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia sprawy z (...) r., (...) r., (...) r., (...) r., (...) r., (...) r., wezwania skierowane do świadków: 5 wezwań z (...) r.⁷⁰, 3 wezwania z (...) r.⁷¹, 6 wezwań z (...) r.⁷², 1 wezwanie z (...) r.⁷³, 3 wezwania z (...) r.⁷⁴, 4 wezwania z (...) r.⁷⁵, zawiadomienia wysyłane w 2022 r. z (...) r., (...) r., (...) r., (...) r.
- (...) – wynik kontroli z (...) r., zawiadomienie o uwzględnieniu korekty z (...) r.
- (...) – zawiadomienie z (...) r. o uwzględnieniu korekty zeznania.

Według informacji przekazanych przez NWUCS w Poznaniu, dopiero z ww. wyjaśnień, wynika, że przepisy te nie mają związku z doręczaniem hybrydowym przez operatora pocztowego. Wobec powyższego oznaczanie przez pracowników pism klauzulą „tajemnica skarbową” wynikało z niezrozumienia intencji ustawodawcy i treści przekazywanych interpretacji w związku z wprowadzonym przepisem. Naczelnik wskazał, że pracownicy dla zachowania ostrożności nadal stosują przedmiotowe upoważnienie, czego, zdaniem Naczelnika, nie można uznać za jakiegokolwiek uchybienie, czy nieprawidłowość.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, klauzulą „Tajemnica skarbową” powinny być opatrywane dokumenty wymienione w przepisach Ordynacji podatkowej, tj. art. 184 § 2a, art. 297a § 4 i art. 299a. Nadużywanie tej klauzuli stanowi niewłaściwą praktykę Organu. Wskazane jest podjęcie działań w celu ujednolicenia praktyki w WUCS w Poznaniu w zakresie ograniczenia opatrywania pism klauzulą „Tajemnica skarbową” do wymaganych przepisami prawa.

Wezwania

Wezwanie zawierające braki, które nie spełnia wymogów określonych w art. 159 O.p. jest wezwaniem wadliwym. Jeśli wadliwość ta jest istotna, to można przyjąć, iż nie wywarło ono skutków prawnych, zaś osoba, która otrzymała takie wezwanie może nie wykonać nałożonego na nią obowiązku. Kwestia ta została podniesiona przykładowo w wyroku WSA w Szczecinie z 22 stycznia 2020 r. sygn. akt I SA/Sz 832/19, wskazano tam, że wezwanie może być uznane za nieprawidłowe, gdy nie spełnia ustawowych wymogów przewidzianych przepisami prawa (art. 159 O. p.), a przy tym są to istotne braki o charakterze procesowym, skutkujące negatywnym wpływem na wynik postępowania. Podobnie, WSA w Gliwicach w wyroku z 19 stycznia 2016 r. sygn. akt I SA/Gl 667/15 podkreślił, że obowiązkiem organu jest kierowanie wezwań spełniających wymagania stawiane przez art. 159 § 1 O.p.

W badanej próbie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie kierowanych do kontrolowanego i innych

⁷⁰ Wezwania: (...), (...), (...), (...), (...).

⁷¹ Wezwania: (...), (...), (...).

⁷² Wezwania: (...), (...), (...), (...), (...), (...).

⁷³ Wezwanie: (...).

⁷⁴ Wezwania: (...), (...), (...).

⁷⁵ Wezwania: (...), (...), (...), (...).

podmiotów wezwań. Błędy w różnym zakresie wystąpiły w 10 sprawach na 12 badanych.

Wezwania skierowane do kontrolowanego

a) Wskazywanie niepełnej lub błędnej podstawy prawnej wezwania (6 kontroli celno-skarbowych):

- Kontrola (...) - wezwanie z (...) r. do przedłożenia dokumentów źródłowych dotyczących wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu. W wezwaniu wskazano jako podstawę prawną przepisy art. 155 § 1 O.p. oraz art. 94 ust. 1 ustawy o KAS. Nie powołano przepisu art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS.
- Kontrola (...):
 - Wezwanie z (...) r. – do przesłania kopii dokumentów, udzielenia wyjaśnień oraz przesłania plików JPK na żądanie (JPK_WB oraz JPK_FA). W wezwaniu nie powołano przepisu art. 64 ust. 1 pkt 17 ustawy o KAS, mimo że żądano złożenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli celno-skarbowej.
 - Wezwanie z (...) r. do przesłania kopii dokumentów, JPK na żądanie tj. JPK_FA, oraz złożenia wyjaśnień w kontrolowanej sprawie. W wezwaniu wskazano jako podstawę prawną przepisy art. 155 § 1 O.p. oraz art. 94 ust. 1 ustawy o KAS. Podstawa prawna jest niepełna, należało powołać również przepisy art. 64 ust. 1 pkt 1 i pkt 17 ustawy o KAS.
- Kontrola (...) - w wezwaniach z (...) r., (...) r. nie powołano w podstawie prawnej przepisu art. 64 ust. 1 pkt 17 ustawy o KAS – żądano wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli (żądanie odpowiedzi na pytania). W wezwaniu z (...) r., którego adresatem był podmiot prowadzący księgi, nie powołano przepisu art. 72 ust. 1 pkt 11 ustawy o KAS.
- Kontrola (...) - wezwanie z (...) r. skierowane do kontrolowanego do przekazania w postaci elektronicznej ksiąg podatkowych za (...) r. za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych zostało sporządzone nieprawidłowo:
 - w wezwaniu błędnie powołano podstawę prawną tj. powołano art. 79 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, który dotyczy wystąpienia do kontrahentów kontrolowanego a nie kontrolowanego,
 - w treści wezwania odwołano się do przepisu art. 159 § 1 pkt 4a ustawy Ordynacja podatkowa, który został uchylony ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320 ze zm.), która to zmiana weszła w życie 5 października 2021 r.
- Kontrola (...):
 - Wezwanie z (...) r. do przedłożenia m.in. plików na żądanie JPK_WB, JPK_FA, dokumentacji związanej z działalnością gospodarczą spółki (faktury, umowy, kontrakty, porozumienia, akty notarialne), wyciągów bankowych dotyczących wszystkich rachunków spółki. Jako podstawę powołano art. 155 § 1, art. 189 § 1 i § 2, art. 193a O.p. oraz art. 94 ust. 2 ustawy o KAS. Podstawa prawna żądania jest niepełna należało powołać także przepis art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS oraz błędna w zakresie powołania art. 94 ust. 2 – powinien zostać powołany przepis art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. Stwierdzono ponadto, że w wezwaniu w pouczeniu błędnie wskazano przepisy art. 39 § 2 i § 3 O.p., które nie miały zastosowania, ponieważ podatnika nie wzywano do złożenia oświadczenia ORD-HZ.
 - Wezwanie ponowne z (...) r. do przedłożenia poprawnych plików na żądanie JPK_FA w zw. ze stwierdzeniem błędów w uprzednio przesłanych plikach. Jako podstawę powołano art. 155 § 1, art. 189 § 1 i § 2, art. 193a O.p. oraz art. 94 ust. 2 ustawy o KAS. Podstawa prawna

żądania jest niepełna należało powołać także przepis art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS oraz błędna w zakresie powołania przepisu art. 94 ust. 2 ustawy o KAS – powinien zostać powołany art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. Stwierdzono ponadto, że w wezwaniu w pouczeniu oprócz art. 262 § 1-4, również błędnie wskazano przepisy art. 39 § 2 i § 3 O.p., które nie miały zastosowania.

- Wezwanie z (...) r. do złożenia wyjaśnień. Jako podstawę powołano art. 155 § 1, art. 189 § 1 i § 2, art. 193a O.p. oraz art. 94 ust. 2 ustawy o KAS. Podstawa prawna żądania jest niepełna należało powołać także przepis art. 64 ust. 1 pkt 17 ustawy o KAS oraz błędna w zakresie powołania art. 94 ust. 2 – powinien zostać powołany przepis art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. Podobnie jak wcześniej w wezwaniu w pouczeniu błędnie wskazano przepisy art. 39 § 2 i § 3 O.p.
- Wezwanie z (...) r. do przedłożenia poprawnych plików JPK_FA, przesłania uwierzytelnionych kserokopii zakupu i sprzedaży, złożenia oświadczenia ORD-HZ. Wezwanie zawiera nieprawidłową podstawę prawną, tj. powołano art. 39, art. 187 § 1 oraz art. 216 § 1 O.p. oraz art. 94 ust. 2 ustawy o KAS. Prawidłową podstawę prawną wezwania stanowi art. 155 O.p., a nie art. 216 O.p., który reguluje wydawanie postanowień, natomiast przepis art. 94 ust. 2 ustawy o KAS stanowi odesłanie do przepisów O.p. w zakresie postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS. Nie powołano przepisów art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS oraz art. 193a § 1 w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. W wezwaniu można było odwołać się także do przepisów art. 180 § 1 i art. 181 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.
- Kontrola (...)
 - W wezwaniu z (...) r. do przedłożenia dokumentów wskazano niepełną podstawę prawną tj. nie powołano przepisu art. 94 ust. 1 pkt 2 O.p. oraz przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane, które określa sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej oraz wymagania techniczne dla informatycznych nośników danych, na których księgi mogą być zapisane i przekazywane. Pozostałe przepisy tj. art. 155 § 1, art. 193a § 1, art. 262 § 1 i 1a oraz art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS powołano w wezwaniu prawidłowo.
 - Wezwanie z (...) r. zawiera niepełną podstawę prawną, w zakresie niepowołania przepisu art. 94 ust. 1 pkt 2 O.p. oraz przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych (...).

Naczelnik WUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. złożył w tym zakresie wyjaśnienia, które nie zmieniają ustaleń kontroli. Naczelnik wskazywał przyczyny powstania błędów tj. pomyłki, przeoczenie itp. Podkreślił rolę kierowników komórek, którzy nadzorują treść wezwań sporządzanych przez kontrolujących, jednak ze względu na liczbę nadzorowanych pracowników nie mają możliwości weryfikacji wszystkich pism wysyłanych w ramach kontroli celno-skarbowej.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w myśl postanowień art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej, organ

podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Przepis ten nie może stanowić samodzielnej podstawy wezwania. Organ podatkowy, sporządzając pismo, powinien wskazać na dokładny przepis, który zobowiązuje podatnika do konkretnego działania. W przypadku wezwań wystosowywanych w toku kontroli celno-skarbowej wymagane jest powołanie także przepisu art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS oraz innych przepisów tej ustawy dających podstawę do konkretnego działania kontrolowanego. Odnosząc się do sprawowanego nadzoru nad prawidłowością sporządzanych pism, to w kontrolowanym okresie kierujący komórkami nie przeprowadzili żadnej kontroli funkcjonalnej w tym zakresie. Skala stwierdzonych błędów wskazuje, że nie zidentyfikowano nieprawidłowości i nie wprowadzono działań naprawczych. Zatem nadzór sprawowany był wadliwie.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości – pracownicy podpisujący wezwania: (...), (...), (...), (...), (...), (...).

b) Niewskazanie w wezwaniu⁷⁶ podstawy prawnej (1 wezwanie).

Wezwanie do przedłożenia wyjaśnień i dokumentów z (...) r. zostało sporządzone bez wskazania podstawy prawnej żądania (nie powołano przepisów ustawy Ordynacja podatkowa ani ustawy o KAS). W wezwaniu nie wskazano skutków prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 6 O.p.), w pozostałym zakresie zawiera elementy, o których mowa w art. 159 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ustawy o KAS. Z wyroku WSA w Szczecinie z dnia 22 stycznia 2020 r. I SA/Sz 832/19 wynika, że wezwanie może być uznane za nieprawidłowe, gdy nie spełnia ustawowych wymogów przewidzianych przepisami prawa (art. 159 Ordynacji podatkowej), a przy tym są to istotne braki o charakterze procesowym, skutkujące negatywnym wpływem na wynik postępowania.

Wezwanie na gruncie O.p. jest czynnością procesową organu podatkowego. Pismo urzędowe musi zawierać podstawę prawną. Samo wezwanie winno także zawierać wszystkie elementy wskazane w art. 159 O.p. Wezwania należy sporządzać starannie, z uwzględnieniem ryzyka kwestionowania jego skuteczności przez kontrolowanego. Należy tu także odwołać się do zasady legalizmu wyrażonej w art. 120 O.p., zgodnie z którą organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa oraz art. 121 § 1 i 2 O.p. (postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych; organy podatkowe obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania). Powyższe zasady mają zastosowanie do kontroli celno-skarbowej na mocy art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Na brak powołania w piśmie jakiegokolwiek podstawy prawnej legitymującej organ podatkowy do działania w zakresie określonym w wezwaniu wskazał pełnomocnik kontrolowanego w piśmie z (...) r. Podkreślił, że wezwanie niespełniające wymagań określonych w art. 159 O.p. w zw. z art. 94 ustawy o KAS czyni wezwanie nieprawidłowym i nie wywołuje skutków prawnych.

W wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. NWUCS w Poznaniu potwierdził, że w wezwaniu nie powołano konkretnych podstaw prawnych z ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy o KAS. Naczelnik nie zgodził się jednak z tym, że wezwanie jest wadliwe wskutek niewskazania przepisów stanowiących podstawę wezwania. Kontrolowany Organ podkreślił także, że braki w wezwaniu nie wpłynęły negatywnie na

⁷⁶ Kontrola: (...).

przebieg i wynik podejmowanych czynności.

Złożone wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Sporządzone bez wskazania podstawy prawnej wezwanie jest nieprawidłowe.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownik podpisany na wezwaniu: (...).

c) Wezwania nie zawierały istotnych dla kontrolowanego informacji:

- W wezwaniu nie wskazano, czy kontrolowany może przedłożyć kserokopie dokumentacji. Kontrolowany powinien zostać poinformowany, czy może przekazać uwierzytelnione za zgodność z oryginałem kopie dokumentów, czy powinien przedłożyć ich oryginały.⁷⁷ W tej sprawie w aktach kontroli znajdują się pod pozycjami 4 i 6 ze spisu akt sprawy dokumenty przekazane przez kontrolowanego. Na dokumentach tych brak prezentaty, brak potwierdzenia ich za zgodność z oryginałem, brak wskazania, czy są to kopie czy oryginały dokumentów przesłane przez kontrolowanego. Wpisano na nich jedynie odręcznie UNP i znak sprawy lub sam UNP, bez podpisu (parafki) osoby nanoszącej ten dopisek.

NWUCS w Poznaniu odniósł się do powyższego w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. Wskazał m.in., że kontrolowany brał czynny udział w czynnościach kontrolnych. Po odbiorze wezwania skontaktował się z kontrolującym.

W wyjaśnieniu Naczelnik nie odniósł się do kwestii poinformowania kontrolowanego o formie przekazania dowodów tj. uwierzytelnionych kopii lub oryginałów. Zgodnie z art. 155 § 1a O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS organ podatkowy obowiązany jest dołożyć starań, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe. W wezwaniu powinny być zawarte istotne informacje, tak aby kontrolowany nie musiał kontaktować się w celu doprecyzowania wezwania.

- Wezwanie⁷⁸ do stawienia się w charakterze Strony w celu cyt. „złożenia wyjaśnień (...)”. Z dalszej treści wezwania, w tym powołanych podstaw prawnych wynika, że dotyczy ono wezwania strony na przesłuchanie⁷⁹. Wezwanie zawiera prawidłową podstawę prawną oraz elementy, o których mowa w art. 159 § 1 i 1a O.p.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. wskazał, że według pracowników użyte w wezwaniu sformułowanie jest prawidłowe. W wyjaśnieniu odwołał się do wyroków sądów administracyjnych w tym zakresie np.:

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 10 października 2011 r. sygn. Akt I SA/Bd/11, z którego tezy wynika, że:

Określenie sprawy w jakiej jest wzywana dana osoba, oznacza obowiązek organu podania w wezwaniu sygnatury akt sprawy i przedmiotu sprawy. Określenie w jakim charakterze osoba ma się stawić oznacza iż organ winien określić w jakim charakterze procesowym dana osoba jest wzywana, a więc np. w charakterze strony, świadka, biegłego. Określenie w jakim celu dana osoba jest wzywana oznacza iż w wezwaniu organ winien wskazać cel procesowy wezwania a więc np. złożenia wyjaśnień, złożenia zeznań, złożenia wyjaśnień do opinii, czy też do uczestnictwa w oznaczonej czynności procesowej.

Wyrok WSA w Gorzowie z 5 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Go 836/08

Wezwanie może być uznane za nieprawidłowe, tylko w przypadku, gdy zawiera istotne braki, skutkujące negatywnym wpływem na wynik postępowania. Nieprecyzyjne określenie celu w jakim wezwana jest strona to jest nie jest brakiem istotnym wezwania.

⁷⁷ Kontrola: (...) – wezwanie z (...) r.

⁷⁸ Kontrola: (...) – wezwanie z (...) r.

⁷⁹ Zgodnie z art. 199 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS Organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu.

W powołanym wyroku WSA w Bydgoszczy, Sąd wskazuje na konieczność wskazania celu procesowego wezwania, w tym złożenia zeznań. Przy czym rozróżnia złożenie wyjaśnień od złożenia zeznań.

Wyroku WSA w Gorzowie nie można wprost odnieść do badanej sprawy. W ocenie Sądu nieprecyzyjne określenie celu w jakim wezwana jest strona to jest "złożenia zeznań w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym" nie jest brakiem istotnym wezwania i pozostawało bez wpływu na wynik postępowania. W badanej kontroli celno-skarbowej w wezwaniu wskazano cel tj. "złożenie wyjaśnień (...)", a nie jak w powołanym wyroku złożenie zeznań.

Złożone przez NWUCS w Poznaniu wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Wezwanie powinno wskazywać konkretny cel w jakim strona (kontrolowany) zostaje wezwany tj. złożenie zeznań przez stronę (przesłuchanie strony).

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy podpisani na wezwaniach: (...), (...).

d) Błędna informacja o kwocie kary porządkowej w pouczeniu.

W 3 wezwaniach⁸⁰ w pouczeniu z art. 262 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS powołano nieprawidłową kwotę kary porządkowej.

Wyjaśnienia w tym zakresie złożył NWUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. (tylko w 1 sprawie)⁸¹. Jako przyczynę wskazał fakt, że wezwanie sporządzono na początku roku i została w nim omyłkowo wskazana kwota kary z poprzedniego roku. Wskazano również na kwestie zmienności prawa, obciążenia pracą i spowodowanej tym omyłności.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Błąd nie wywołał negatywnych skutków.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy podpisani na wezwaniach: (...), (...), (...).

e) Brak wskazania terminu, do którego żądanie powinno być spełnione (art. 159 § 1 pkt 5 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS)⁸².

Ze złożonego 6 grudnia 2024 r. wyjaśnienia wynika, że brak wskazania terminu wynikał z omyłki Kontrolującej, która jednocześnie prowadziła kilka kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych. Naczelnik nadmienił, że przedmiotowe wezwanie nie zostało odebrane przez kontrolowanego i nie wpłynęło negatywnie na rozstrzygnięcie sprawy.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownik podpisany na wezwaniu: (...).

f) Nieprawidłowe informowanie o sposobie przekazania plików JPK, ksiąg podatkowych, w tym stosowanie błędnych pouczeń.

Pliki JPK na żądanie mogą być przekazane przez podatnika wyłącznie w formacie XML za pośrednictwem oprogramowania interfejsowego, dostępnego na stronie, której adres jest podany w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów z wykorzystaniem np. bezpłatnego

⁸⁰ Kontrola: (...) – wezwanie z (...) r. jest: 2900 zł, winno być 3000 zł, wezwanie z (...) r. jest: 2900 zł, winno być 3300 zł; kontrola: (...) – wezwanie z (...) r. jest: 2900 zł, winno być 3000 zł.

⁸¹ Kontrola: (...).

⁸² Kontrola: (...) – wezwanie z (...) r.

narzędzia Klient JPK WEB (pliki do 100 MB), które służy do wysyłania plików przygotowanych przez aplikację e-mikrofirma, formularz uproszczony oraz programy komercyjne, przy pomocy uaktualnianego programu księgowego lub jednej z komercyjnych aplikacji lub na trwałym nośniku danych typu pendrive, płyta CD/DVD, karta pamięci. Można w wezwaniu również powołać przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane.

Kontrolowanych⁸³ nie poinformowano o sposobie przekazania plików, określonym w art. 193a O.p.

W wezwaniu⁸⁴ nie wskazano sposobu przekazania plików JPK na żądanie – poinformowano tylko, że należy je przekazać za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Takie sformułowanie było niewystarczające. Błąd ten wywołał negatywny skutek, ponieważ kontrolowany przesłał pliki JPK na żądanie nieprawidłowo na adres e-mail WUCS w Poznaniu.

Wezwania⁸⁵ zawierały nieprawidłową informację o sposobie przekazania dokumentów tj. w zakresie żądanych plików JPK_KR, JPK_MG, JPK_FA, JPK_WB poinformowano, że mogą być one przekazane m.in. w formie dokumentu elektronicznego za pośrednictwem platformy usług administracji publicznej, co było niezgodne z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane (Dz.U. z 2023 r. poz. 1133). Niedopuszczalne jest wzywanie podatnika do przekazywania plików JPK na żądanie za pośrednictwem platformy e-PUAP. W wezwaniu⁸⁶ nieprecyzyjnie wskazano sposób przekazania dokumentów tj. przesłanie lub dostarczenie dokumentów na adres WUCS w Poznaniu, (...). Kontrolowany powinien zostać poinformowany o sposobie przekazania plików JPK na żądanie. W badanej sprawie wadliwe informacje o sposobie przekazania plików JPK na żądanie skutkowały tym, że kontrolowany podmiot (działający w jego imieniu pełnomocnik szczególny) przesłał żądane pliki za pośrednictwem platformy e-PUAP. W ten sposób zgromadzony dowód jest wadliwy. Dotyczy to plików: JPK_KR, JPK_WB, JPK_MAG przekazanych przez pełnomocnika szczególnego.

Stwierdzono także zawarcie w wezwaniu⁸⁷ błędnych pouczeń, np. w wezwaniu do przekazania w postaci elektronicznej ksiąg podatkowych znajduje się pouczenie o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i związana z tym możliwość niestawienia się na wezwanie – takie pouczenie stosuje się w przypadku wezwania strony na przesłuchanie (art. 159 § 1a O.p.), a nie żądania ksiąg podatkowych.

Do powyższych kwestii odniósł się NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniach z 5 i 6 grudnia 2024 r. Naczelnik wskazuje w 1 sprawie⁸⁸, że błędy powstały w wyniku pomyłek pracowników. W kolejnej⁸⁹ wyjaśnia, że pliki JPK na żądanie nie stanowiły kluczowego dowodu. Według wyjaśnienia, zagadnienie będące przedmiotem badania kontroli celno-skarbowej dotyczyło kilku faktur i polegało na zdiagnozowaniu

⁸³ Kontrola: (...) - wezwanie z (...) r.

⁸⁴ Kontrola: (...) – wezwanie z (...) r.; również w wezwaniu z (...) r. nie wskazano sposobu przekazania plików JPK na żądanie - kontrolowany nie odebrał pisma i nie przekazał wnioskowanych plików JPK_FA.

⁸⁵ Kontrola: (...) – wezwanie z (...) r. (i analogiczne z (...) r.)

⁸⁶ Kontrola: (...) – wezwanie z (...) r.

⁸⁷ Kontrola: (...) - wezwanie z (...) r.

⁸⁸ Kontrola: (...).

⁸⁹ Kontrola: (...).

powiązań pomiędzy podmiotami gospodarczymi zarządzanymi przez jedną osobę, oraz zidentyfikowaniu mechanizmu nadużycia prawa podatkowego, a nie na poprawności sporządzania plików JPK. Naczelnik wskazuje, że obowiązek przekazania poprawnych plików JPK na żądanie ciąży na podatniku. Gdyby jednak pliki te okazały się niezbędnym dowodem w sprawie, mając na uwadze niewiedzę podatnika, skierowane byłoby ponowne wezwanie z wskazaną treścią. Ze względu na główny tor sprawy uznano ww. kwestię za poboczną. W trzeciej sprawie⁹⁰, Naczelnik nie odniósł się do błędnego pouczenia o sposobie przekazania plików JPK na żądanie, a jedynie wskazał, że nieprawidłowo przesłane za pośrednictwem ePUAP pliki przed wykorzystaniem zostały poddane walidacji z wykorzystaniem aplikacji GenJPK.

Powyższe wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli. Obowiązkiem kontrolujących jest poinformowanie kontrolowanych o prawidłowym sposobie przekazania plików JPK na żądanie, ksiąg podatkowych i stosowanie prawidłowych pouczeń w wezwaniach. Wzory wezwań dot. JPK są dostępne na stronie Centrum Kompetencyjnego JPK na żądanie w zakładce materiały szkoleniowe/wzory dokumentów. Są one aktualizowane i kontrolujący mogą skorzystać z dostępnego wzoru.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości – osoby podpisane na wezwaniach: (...), (...), (...).

- g) Niewezwanie kontrolowanego⁹¹ o dostarczenie dokumentacji objętej zakresem kontroli - nie skierowano wezwania o dostarczenie dokumentacji objętej zakresem kontroli (w myśl art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS). Z wyniku kontroli wynika, że wysyłając upoważnienie do kontroli dołączono do niego prośbę o kontakt telefoniczny, lecz kontrolowana nie skontaktowała się.

Naczelnik WUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że osoby kontrolujące w celu nawiązania szybkiego bezpośredniego kontaktu podawały dane telefoniczne do kontaktu. Według NWUCS ta forma na ogół sprawdzała się, podatnik kontaktował się telefonicznie, otrzymywał wyjaśnienie powodu wszczęcia kontroli oraz uchybienia jakie popełnił – co skutkowało korektą w 14 dniach od wszczęcia kontroli. Naczelnik wskazał, że w badanej sprawie kontrolujący uznał, że zgromadził wystarczające dowody, aby zakończyć kontrolę celno-skarbową, z czym zgodziła się kontrolowana składając korektę.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Jeżeli kontrolowana nie skontaktowała się z kontrolującymi, to należało wystosować do niej wezwanie i pozyskać dokumentację kontrolną będącą w jej posiadaniu w celu dokonania rzetelnych ustaleń w kontroli celno-skarbowej.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do przeprowadzenia kontroli: (...), (...).

Wezwania skierowane do kontrahentów kontrolowanego

- a) Brak wskazania skutków prawnych niezastosowania się do wezwania, co narusza art. 159 § 1 pkt 6 O.p.⁹² w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS.

W zakresie braku wskazania skutków prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 262 O.p.) to słusznie wskazuje Naczelnik w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r., że nie dotyczy ono kontrahentów

⁹⁰ Kontrola: (...)

⁹¹ Kontrola: (...)

⁹² Kontrola: (...)- wezwanie z (...)r. do (...), sprawa (...) - wezwanie z (...)r. skierowane do (...).

kontrolowanego. W tych przypadkach ma zastosowanie przepis art. 83 k.k.s.⁹³, który powinien być wskazany jako skutek prawny niezastosowania się do wezwania.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości – pracownicy podpisani na wezwaniach: (...), (...).

- b) Błędne pouczenie o możliwości nałożenia kary porządkowej – wezwanie skierowane do kontrahenta kontrolowanego zawiera pouczenie o możliwości nałożenia kary porządkowej, o której mowa w art. 262 § 1 O.p.⁹⁴ Zgodnie z tym przepisem karą porządkową mogą zostać ukarani strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, ale nie kontrahent kontrolowanego.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że powyższe wynikało z pomyłki (niewagi) pracownika.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownik podpisujący wezwanie (...).

- c) Nieprecyzyjne wskazywanie podstaw prawnych w wezwaniach.

Wezwania do kontrahentów kontrolowanego⁹⁵ zostały skierowane na podstawie art. 155 § 1 O.p. oraz art. 79 i 94 ust. 1 ustawy o KAS. Należy zwrócić uwagę, aby podstawa prawna wezwania zawierała precyzyjnie wskazany przepis prawa, na podstawie którego Organ żąda dokonania określonej czynności. W badanych przypadkach oprócz art. 155 § 1 O.p. i art. 94 ust. 1 ustawy o KAS powinny zostać przywołane przepisy art. 79 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o KAS – ponieważ:

- nie występowało do kontrahentów o przekazanie plików JPK na żądanie (art. 79 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS),
- nie kierowano żądań do podmiotów, o których mowa w art. 79 ust. 2 ustawy o KAS.

Złożone 5 grudnia 2024 r. przez NWUCS w Poznaniu wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Naczelnik ogólnie odniósł się do powołania przepisu art. 155 § 1 O.p. W konkluzji poinformował, że wezwania winny być sporządzane ze wskazaniem precyzyjnych podstaw prawnych.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownik podpisujący wezwania: (...).

Wezwania skierowane do świadków

W wezwaniach powołano niepełną podstawę prawną tj. nie powołano przepisu art. 64 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS (cyt. w ramach kontroli celno-skarbowej przysługuje uprawnienie do przesłuchiwania kontrolowanego lub świadków)⁹⁶.

Według złożonego przez NWUCS w Poznaniu wyjaśnienia przyczyną była pomyłka pracownika.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownik podpisujący wezwanie (...).

Czynności dowodowe

⁹³ Art. 83 § 1 k.k.s.: Kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, audytu lub czynności audytowych, lub dokonania nabycia sprawdzającego udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę lub inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznymi, ukrywa lub usuwa, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

⁹⁴ Kontrola: (...) - wezwanie z (...) r. do kontrahenta kontrolowanego do udzielenia informacji oraz przedłożenia dokumentacji dot. zrealizowanych dostaw. Zgodnie z art. 79 ust. 1 ustawy o KAS, kontrolujący może wystąpić do kontrahentów kontrolowanego m.in. o dostarczenie dokumentów i udzielenie wyjaśnień.

⁹⁵ Kontrola: (...) - wezwania z (...) r. skierowane do firm (...), (...), (...), (...), z (...) r. (ponowne) do firm (...) i (...) i (...), wezwania z (...) r. do (...), (...), (...), (...).

⁹⁶ Kontrola (...) – wezwanie z (...) r. i (...) r.

Dowody z przesłuchania świadka

a) Anonimizacja danych świadka

W aktach 3 spraw znajdują się niezanonimizowane dane świadków (w wezwaniach i protokołach przesłuchania świadka)⁹⁷.

Jako interes publiczny należy rozumieć także ochronę danych osobowych świadka, co w konsekwencji będzie stanowić podstawę do wyłączenia danych osobowych świadka na podstawie art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej. Dane osobowe świadka powinny być zanonimizowane zanim dokumenty zawierające te dane zostaną włączone do akt sprawy.

Działanie kontrolujących z WUCS w Poznaniu również w tej kwestii było niejednolite i w aktach części spraw znajdują się prawidłowo zanonimizowane wezwania świadków, ZPO oraz protokoły przesłuchania⁹⁸.

Naczelnik WUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że adres świadka został ustalony m.in. w oparciu o informacje od kontrolowanego. Dane świadków (adresy) wynikały również z ogólnodostępnej bazy CEIDG. Według NWUCS nie doszło do naruszenia art. 129 O.p.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w powyższej sprawie nie wskazano na naruszenie art. 129 O.p. (zasady jawności), a na niedołożenie należytej staranności do ochrony danych osobowych świadka. W tych sprawach dane świadków, jak wskazuje NWUCS w Poznaniu, były znane kontrolowanemu lub dostępne w CEIDG, zatem błąd nie wywołał negatywnych skutków. Należy jednak dodać, że nie zanonimizowano serii i nr dowodu osobistego jednego ze świadków, które to dane nie są powszechnie dostępne w CEIDG. Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Anonimizacją obejmowane są nie tylko dane wrażliwe. Istnieje potrzeba ujednolicenia sposobu postępowania w zakresie anonimizacji danych świadków w celu ich ochrony, tym bardziej, że w części skontrolowanych spraw anonimizacja została przeprowadzona prawidłowo.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).

b) Zawiadomienia o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu

Zawiadomienia o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków zawierają nieprawidłową podstawę prawną tj. powołano przepisy art. 190 O.p. i art. 94 ust. 1 ustawy o KAS. W kontroli celno-skarbowej zawiadomienia o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków dokonuje się na podstawie art. 289 § 1 O.p. w związku z art. 94 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS. W wezwaniu ew. można było powołać przepis art. 190 § 2 O.p., zgodnie z którym strona ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia. Przepis art. 190 § 1 O.p. nie ma zastosowania do kontroli celno-skarbowej na mocy wyłączenia zawartego w art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS⁹⁹.

Ze złożonego 6 grudnia 2024 r. wyjaśnienia wynika, że błąd powstał w wyniku pomyłki, spowodowanej obciążeniem pracą i prowadzeniem jednocześnie wielu spraw. Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń

⁹⁷ Kontrola (...) (wezwanie z (...) r. – z adresem zamieszkania i zameldowania świadka); kontrola (...) – wezwanie z (...) r. skierowane do świadka (z adresem zamieszkania świadka); kontrola: (...) - wezwania na przesłuchanie z (...) r. (...), z (...) r. (...), protokół przesłuchania świadka (...) z (...) r. (dane świadka tj. adres zamieszkania oraz seria i nr dowodu osobistego).

⁹⁸ Np. w kontroli (...).

⁹⁹ Kontrola (...) - zawiadomienia z (...) r. i (...) r.

kontroli.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownik (...) podpisująca zawiadomienia.

c) Sporządzenie jednego protokołu przesłuchania świadka w dwóch sprawach dot. różnych podmiotów

Kontrola (...)

Protokół przesłuchania świadka sporządzony (...) r. Z protokołu wynika, że dotyczył on 2 spraw (kontroli celno-skarbowych) w dwóch różnych podmiotach tj. (...) oraz (...) (podmiot z próby kontrolnej).

Naczelnik WUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że obie spółki reprezentowane były przez tę samą osobę, która była również ich udziałowcem. Kontrolowana jednostka wskazała, że nie doszło do naruszenia art. 129 O.p. Według wyjaśnienia, zagadnienia będące przedmiotem zeznań dotyczyły obu (powiązanych) spółek.

Uwzględniono złożone wyjaśnienia.

d) Błędy (pomyłki) w protokołach z przesłuchania świadka

Kontrola (...)

- Stwierdzono błąd w protokole przesłuchania świadka¹⁰⁰ – widnieje w nim zapis „Protokół przesłuchania świadka sporządzony (...)r.”. Faktycznie protokół był sporządzony (...) r., co wynika z daty w nagłówku oraz daty podpisania protokołu przez świadka. Był to najprawdopodobniej błąd typu „kopiuj-wklej”.

Kontrolowana jednostka potwierdziła, że błąd powstał wskutek kopiowania.

- Protokół przesłuchania świadka¹⁰¹ z (...) r. - świadek podpisał protokół z błędną datą „(...) r.” Przesłuchujący powinni dopilnować prawidłowości udokumentowania daty i podpisu na protokole przesłuchania świadka.

NWUCS w Poznaniu nie odniósł się do tej kwestii.

Wskazanie błędnych danych w protokołach przesłuchania świadka w zakresie daty sporządzenia protokołu oraz daty podpisania protokołu przez świadka stanowi uchybienie.

Włączanie dowodów/dokumentów do akt sprawy

Włączanie (ale także wyłączanie) dokumentów do akt kontroli celno-skarbowej powinno nastąpić w drodze postanowienia, tymczasem w części spraw kontrolowany organ dokonywał tej czynności w formie adnotacji urzędowej. Zasady włączania dokumentacji do akt sprawy regulowały także Wytyczne NWUCS w Poznaniu, które wskazywały w pkt 17.3 jakie dokumenty włącza się do akt sprawy postanowieniem. Dotyczyło to dowodów pochodzących od kontrahentów kontrolowanego, z innych kontroli celno-skarbowych i/lub postępowań prowadzonych przez organ kontrolujący lub inne organy, z innych organów i odnoszących się do kontrolowanego lub innych podmiotów mających związek z kontrolowanym i prowadzoną kontrolą, wytworzonych przez te organy w toku prowadzonych lub przeprowadzonych przez nich spraw, ze źródeł ogólnodostępnych, z baz danych.

W badanych sprawach Organ włączał dowody zarówno adnotacją, jak i postanowieniem lub nie włączał ich w żaden formalny sposób.

¹⁰⁰ Świadek (...).

¹⁰¹ Świadek (...).

- a) Włączanie dokumentów/dowodów do akt sprawy adnotacją, co stanowi niewłaściwą praktykę Organu. Takie przypadki stwierdzono w 3 sprawach¹⁰².
- Adnotacja¹⁰³ z (...) r. dot. włączenia do akt kontroli wydruków dokumentów pozyskanych z Internetu i z baz danych, sporządzona w oparciu o art. 177 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ustawy o KAS. Według prowadzącej sprawę z WUCS w Poznaniu w tym przypadku nie było konieczności sporządzenia postanowienia. Nie uwzględniono złożonego wyjaśnienia.
 - Adnotacja¹⁰⁴ z (...) r., którą włączono do akt sprawy dokumentację z baz danych dostępnych on-line z Centralnej Informacji Krajowego Rejestru Sądowego dotyczącą 9 spółek z o.o. (wymienionych w adnotacji) oraz dokumentacji pozyskanej w toku kontroli celno-skarbowej wobec innego podmiotu w zakresie jednostki gospodarczej¹⁰⁵ ((...) KRS pozyskane w wyniku przeglądu sieci Internet). Było to działanie niezgodne z pkt 17.3 Wytycznych stanowiących załącznik do Zarządzenia nr 3/2022 NWUCS w Poznaniu z 10 października 2022 r. Zgodnie z przepisem wewnętrznym dowody należało włączyć postanowieniem.

NWUCS w Poznaniu nie odniósł się do tej kwestii.

Dowody włączone adnotacją do sprawy¹⁰⁶:

- adnotacja z (...) r. – informacje pobrane ze strony Ministerstwa Finansów (wykaz podatników VAT) dot. kontrahentów kontrolowanego,
- adnotacja z (...) r. – informacje z KRS,
- adnotacja z (...) r. – informacje pobrane ze strony Ministerstwa Finansów (wykaz podatników VAT) dot. pośrednich kontrahentów,
- adnotacja z (...) r. – wydruki z KRS oraz rejestru podatników VAT dot. Spółki podnajmującej od kontrolowanego lokal,
- adnotacja z (...) r. – pliki z WRO-System dot. transakcji sprzedaży, które zostały nagrane na nośniku informatycznym (nie mogą one stanowić dowodu – nie zostały pozyskane z JPK LUNETKA),
- adnotacja z (...) r. – dane z wykazu podatników VAT ze strony MF dot. 2 kontrahentów pośrednich,
- adnotacja z (...) r. – dane z wykazu podatników VAT ze strony MF dot. kontrahenta pośredniego,
- adnotacja z (...) r. – dane z KRS kontrahentów kontrolowanego oraz zdjęcie pobrane ze strony internetowej wskazywane przez ww. podmioty jako miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Ww. adnotacje nie zawierają podstawy prawnej ich sporządzenia.

W wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. Naczelnik WUCS w Poznaniu zaprzeczył, aby adnotacjami włączono materiał dowodowy do sprawy. Wskazał, że dokumenty i dane pobrane/uzyskane z baz danych lub systemów zostały opisane w tychże adnotacjach, a w przypadku użycia w adnotacjach słowa "włączenie" było ono niewłaściwe, niepoprawne i mylące.

Nie uwzględniono złożonego wyjaśnienia. Dane z ogólnodostępnych stron internetowych stanowią dowód w kontroli celno-skarbowej. Organy podatkowe mogą korzystać z informacji i wydruków ze stron ogólnodostępnych, a zgromadzone w ten sposób materiały mogą stanowić dowód w sprawie,

¹⁰² Kontrole: (...), (...), (...).

¹⁰³ Kontrola: (...).

¹⁰⁴ Kontrola: (...).

¹⁰⁵ (...)

¹⁰⁶ Kontrola: (...).

który ma na celu dokładne wyjaśnienie jej stanu faktycznego¹⁰⁷. Dokumenty tak zgromadzone powinny być włączone do akt postanowieniem.

W zakresie adnotacji z (...) r. (pliki z WRO-System dot. transakcji sprzedaży, nagrane na nośniku informatycznym¹⁰⁸), Naczelnik w wyjaśnieniu wskazał, że nie stanowiły one dowodu jako księgi podatkowe, ale posłużyły do pozyskania informacji o kontrahentach. Odnosząc się do wyjaśnienia, pozyskane dane zostały włączone (załączone) do akt sprawy w niewłaściwy sposób. Wymagane było sporządzenie postanowienia.

W 1 sprawie¹⁰⁹ uwzględniono złożone wyjaśnienia odnośnie do prowadzenia jednocześnie dwóch kontroli celno-skarbowych za ten sam okres w różnych podatkach u jednego podmiotu. Naczelnik wyjaśnił, że adnotacje zostały sporządzone wyłącznie dla przejrzystości prowadzonych akt kontroli.

Włączenie dokumentów do akt sprawy adnotacją, zamiast postanowieniem stanowi uchybienie. Formalnie pliki/dowody zostały włączone do akt, jednakże sposób włączenia był niewłaściwy.

b) Nie włączono do akt sprawy¹¹⁰ postanowieniem dowodów pozyskanych z Internetu:

- tabela kursów NBP – wydruk z (...) r.,
- wydruk z systemu (...) (brak daty sporządzenia wydruku),
- weryfikacja ubezpieczenia OC pojazdu.

Było to działanie niezgodne z pkt. 17.3 Wytycznych NWUCS w Poznaniu.

Niewłączenie w formalny sposób dowodów pozyskanych z sieci Internet stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponoszą pracownicy upoważnieni do przeprowadzenia kontroli: (...) i (...).

c) W aktach spraw znajdowały się dowody pozyskane w toku kontroli celno-skarbowych m.in. bezpośrednio od kontrahentów kontrolowanego lub organów samorządowych stanowiących odpowiedzi na pisma wystosowane w poszczególnych sprawach. W zakresie niewłączenia postanowieniem dowodów/dokumentów do akt sprawy uwzględniono złożone wyjaśnienia NWUCS w Poznaniu¹¹¹. Ponieważ dowody zostały pozyskane na wniosek kontrolujących, który znajdował się w aktach sprawy, nie było konieczności formalnego włączania tych dokumentów postanowieniem.

d) Błędne i/lub niepełne podstawy prawne w postanowieniach o włączeniu dokumentów do akt sprawy.

W 4 postanowieniach¹¹² powołano błędnie przepis art. 94 ust. 2 ustawy o KAS, który ma zastosowanie do postępowania podatkowego w trybie art. 83 ust. 1 ustawy o KAS, zamiast art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Nie sformułowano w powyższym zakresie nieprawidłowości ani uchybienia, ponieważ błąd dotyczy jedynie odniesienia do przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. W pozostałym zakresie podstawa prawna była powołana prawidłowo.

W postanowieniach dotyczących włączenia dokumentacji do akt sprawy sugerowane jest także

¹⁰⁷ Patrz: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 1 lutego 2023 r., I SA/Sz 604/22.

¹⁰⁸ Pliki pobrane z niewłaściwego systemu (nie zostały pozyskane z aplikacji JPK LUNETKA).

¹⁰⁹ Kontrola: (...).

¹¹⁰ Kontrola: (...).

¹¹¹ Kontrole: (...), (...), (...) (informacje od (...)).

¹¹² Kontrola: (...) postanowienia z (...) r., (...) r., (...) r. i (...) r.

powołanie przepisów art. 180 § 1 i 181 O.p. (uszczegółowienie definicji dowodu odwołujące się do m.in. do dokumentów zgromadzonych w toku kontroli celno-skarbowej). W 4 postanowieniach¹¹³ z badanej próby, którymi włączano m.in. materiały zgromadzone w innych kontrolach celno-skarbowych, materiały z prokuratury, nie wskazano tych przepisów. Według wyjaśnienia NWUCS w Poznaniu z 5 i 6 grudnia 2024 r. postanowienia zawierają zasadnicze przepisy prawne, stanowiące podstawę sporządzenia tych pism. Przepisy art. 180 oraz art. 181 Ordynacji podatkowej mają charakter uzupełniający i nie powodują nieważności tego dokumentu.

e) Brak anonimizacji dokumentów włączonych do akt sprawy.

W 1 kontroli¹¹⁴ nie zanonimizowano danych z deklaracji składanych przez inne podmioty (podmioty powiązane z kontrolowaną spółką). Do akt włączono postanowieniem z (...) r. pismo NUS, które zawiera informacje o danych z deklaracji składanych przez inne podmioty (podmioty powiązane z kontrolowaną spółką), w szczególności o kwotach zwrotu, przeniesienia, zobowiązania podatkowego dotyczy to: (...) NIP (...), (...) NIP (...). Z okazanej dokumentacji nie wynika, aby pismo zostało wyłączone z akt, a następnie włączona jego zanonimizowana kopia. Zgodnie z art. 293 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS, indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową. Potrzeba ochrony tajemnicy skarbowej wchodzi w zakres pojęcia interesu publicznego.

W aktach znajduje się pismo NUS (...) z (...) r. zawierające dane z deklaracji VAT podmiotu (...) – z okazanej dokumentacji wynika, że dokument włączono do akt sprawy postanowieniem z 31 marca 2023 r. Wpięte do akt pismo zawiera informacje, o których mowa w art. 293 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS¹¹⁵.

Postanowienie z (...) r. o włączeniu do akt sprawy materiałów dowodowych w postaci elektronicznej pozyskanych z innych kontroli celno-skarbowych m.in. dowodów z przesłuchania świadków. Dowody nagrane są na płytę CD znajdującą się w aktach. Z okazanej dokumentacji nie wynika, aby pliki nagrane na nośniku informatycznym zostały poddane anonimizacji.

Adnotacja z 3 kwietnia 2023 r. dot. pobrania z systemu LUNETKA plików JPK_VAT kontrolowanego oraz 2 innych podmiotów zarządzanych przez prokurenta kontrolowanej spółki tj.:

- (...) NIP (...),
- (...) NIP (...).

Z okazanej dokumentacji nie wynika, aby pliki nagrane na nośniku informatycznym zostały poddane anonimizacji.

NWUCS w Poznaniu 5 grudnia 2024 r. wyjaśnił, że wszystkie powyższe dane, dowody i informacje (w tym dane z deklaracji kontrahentów) były niezbędne do udowodnienia mechanizmu polegającego na nadużyciu prawa podatkowego i stwierdzeniu nienależnych zwrotów podatku od towarów i usług. Bez wykorzystania omawianych danych i ich opisanie (w pełnym zakresie – bez anonimizacji) nie byłoby podstaw do wydania decyzji wymiarowej. Naczelnik dodał, że wszystkie podmioty, o których mowa, były ze sobą ściśle powiązane i reprezentowane jednoosobowo przez tę samą osobę. Zatem, nie zachodziła obawa ujawnienia jakiegokolwiek tajemnicy skarbowej, handlowej czy naruszenia

¹¹³ Kontrole: (...) postanowienia z (...)r. oraz (...) r., (...) postanowienia z (...) r. oraz (...) r.

¹¹⁴Kontrola: (...)

¹¹⁵ Art. 293 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS: indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową.

interesu publicznego.

Również w kolejnej sprawie¹¹⁶, brak anonimizacji plików JPK_VAT kontrahentów kontrolowanego (dowody na nośniku informatycznym). NWUCS w Poznaniu poinformował, że pliki JPK_VAT kontrahentów nie zostały zanonimizowane ze względu na charakter sprawy. Naczelnik wskazał, że całość materiału dowodowego i dokonane ustalenia oparto o dane wynikające z plików JPK_VAT bezpośrednich lub pośrednich kontrahentów kontrolowanej spółki. Według Naczelnika anonimizacja tych plików skutkowałaby nieprawidłowym ustaleniem stanu faktycznego i nie pozwoliłaby wykazać szczegółów i skali stwierdzonych nieprawidłowości. Analiza plików JPK_VAT bezpośrednich dostawców, jak i innych podmiotów wymienionych w łańcuchach fakturowych transakcji dostaw, zdaniem Naczelnika, pozwoliła ustalić, że transakcje zakupu towaru wykazane przez kontrolowaną spółkę nie mogły w rzeczywistości mieć miejsca (...).

Odnosząc się do złożonych wyjaśnień, stosownie do treści art. 179 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, przepisów art. 178 Ordynacji podatkowej nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy dokumentów zawierających informacje niejawne, a także do innych dokumentów, które organ podatkowy wyłączy z akt sprawy ze względu na interes publiczny. Organ mógł w stosunku do każdego dokumentu (w tym deklaracji) wskazać rodzaj danych jakie podlegały anonimizacji oraz podstawę prawną wyłączenia jawności danych wraz z podaniem konkretnej przyczyny tj. np. tajemnicę skarbową, ochronę danych osobowych, interes publiczny itp.¹¹⁷ Wyłączenie jawności w sposób ograniczony poprzez anonimizację konkretnych danych wrażliwych nie wpływa bowiem na kwestię udowodnienia mechanizmu polegającego na nadużyciu prawa podatkowego i stwierdzeniu nienależytych zwrotów podatku od towarów i usług lub ustalenia czy transakcje zakupu towaru wykazane przez kontrolowaną spółkę nie mogły mieć w rzeczywistości miejsca, na co wskazuje NWUCS w Poznaniu.

Tajemnicą skarbową objęte są dane zawarte w deklaracjach oraz innych dokumentach składanych przez podatników, jak również dane zawarte w aktach dokumentujących czynności sprawdzające, aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Do przestrzegania przepisu art. 293 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS zobowiązani są prowadzący kontrole w WUCS w Poznaniu.

W kolejnej sprawie¹¹⁸ postanowieniem z (...) r. wyłączono z akt m.in. protokół przesłuchania świadka ze względu na interes publiczny. Następnie zanonimizowany protokół przesłuchania włączono do akt sprawy postanowieniem z tego samego dnia. Nie zanonimizowano adresu zamieszkania świadka. Brak anonimizacji w badanym przypadku nie wywołał skutków, ponieważ adres zamieszkania jest tożsamy z miejscem prowadzenia działalności (ujawnionym w CEIDG). Jednak w przyszłości należy zwrócić uwagę na właściwą anonimizację, ponieważ jej brak stanowi naruszenie art. 179 § 1 O.p. i narusza zasadę zaufania obywateli do organów władzy publicznej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu złożył w tej sprawie wyjaśnienia 5 grudnia 2024 r. Nie zmieniają one ustaleń kontroli.

Za brak właściwej anonimizacji odpowiadają kontrolujący – pracownicy: (...), (...), (...), (...), (...), (...).

¹¹⁶ Kontrola: (...).

¹¹⁷ Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 stycznia 2021 r. I SA/Rz 752/20.

¹¹⁸ Kontrola: (...)

W przypadku braku anonimizacji skutki takiego działania są trudne do oszacowania, poczynwszy od strat wizerunkowych dla organu, a skończywszy na odpowiedzialności karnej z art. 306 O.p. Przyczyną była niewłaściwie przyjęta praktyka w Urzędzie.

f) Włączanie dokumentów do akt sprawy ze znacznym opóźnieniem.

Przekazane (...) r. i (...) r. przez naczelników urzędów skarbowych informacje dot. kontrahentów kontrolowanego zawierające dane objęte tajemnicą skarbową włączono do akt kontroli postanowieniem z (...) r. tj. z ponad 7-miesięcznym opóźnieniem¹¹⁹ (uchybiecie).

W złożonym wyjaśnieniu NWUCS w Poznaniu wskazuje, że dokumenty zostały włączone do akt sprawy na etapie sporządzania projektu wyniku kontroli w oparciu o dokumenty zgromadzone w sprawie i zostały włączone te dokumenty, które miały znaczenie dla sprawy. Naczelnik poinformował, że przepisy ustawy o KAS i ustawy Ordynacja podatkowa nie narzucają terminu włączenia dokumentów do akt sprawy. Według Naczelnika dokumenty zebrane i wytworzone w sprawie, stanowią akta sprawy i są jawne wyłącznie dla strony. Pracownicy organu podatkowego są obowiązani do zachowania tajemnicy skarbowej.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, Organ włączył dokumenty do akt sprawy po 7 miesiącach od ich otrzymania, co było niezgodne z zasadą szybkości działania wyrażoną w art. 125 ustawy Ordynacja podatkowa. Przyczyną była niewłaściwie przyjęta praktyka, że dowód można włączyć w dowolnym czasie. Organ ma obowiązek zapoznania kontrolowanego z aktami sprawy, co wynika z zasady czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123 § 1 oraz art. 178 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS), za wyjątkiem tych dokumentów lub ich części, których jawność została wyłączona. Prawo to przysługuje kontrolowanemu na każdym etapie kontroli celno-skarbowej. Do kwestii zachowania tajemnicy skarbowej odniesiono się we wcześniejszej części dokumentu.

Udostępnianie akt stronie

W 2 sprawach przeglądanie akt przez pełnomocnika kontrolowanego udokumentowano w adnotacji sporządzonej na podstawie:

- art. 177 i 178 O.p.¹²⁰
- art. 177, 178 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS¹²¹.

Adnotacje te de facto zawierają elementy właściwe dla protokołu tj. m.in. informacje o odczytaniu adnotacji przed podpisaniem, podpisy kontrolerów oraz pełnomocnika szczególnego.

Sugerowaną praktyką jest, aby z czynności udostępniania akt stronie sporządzić protokół, o którym mowa w art. 81 ust. 1 ustawy o KAS (z czynności kontrolnych mających istotne znaczenie dla sprawy (...) sporządza się protokół).

Naczelnik WUCS w Poznaniu poinformował w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r., że czynność przeglądania akt nie ma na tyle istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy, żeby sporządzać z niej protokół. Naczelnik wskazał, że ustawodawca nie wskazał w art. 81 ust. 1 ustawy o KAS czynności przeglądania akt. Dlatego też, czynność przeglądania akt udokumentowano w formie adnotacji.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, katalog czynności wymagających udokumentowania w formie protokołu ma charakter otwarty (nie ogranicza się do czynności w nim wymienionych). Zapoznanie się

¹¹⁹ Kontrola: (...)

¹²⁰ Kontrola: (...) – adnotacja z (...) r.

¹²¹ Kontrola: (...) adnotacje z (...) r. i (...) r.

kontrolowanego z aktami sprawy stanowi realizację praw podatnika, o których mowa w art. 123 i art. 178 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS, a sporządzony protokół stanowi dowód dokonania tej czynności i skorzystanie z prawa czynnego udziału strony w kontroli celno-skarbowej. Stąd rekomendowane jest dokumentowanie tej czynności w formie protokołu.

Przekazanie kontrolowanemu plików JPK_VAT

Kontrolowany pismem z (...) r. zwrócił się do NWUCS w Poznaniu z prośbą o udostępnienie Spółce plików JPK_VAT za kilka miesięcy (...) r. Wskazał w piśmie na problemy techniczne i zmiany osobowe, jakie zaszły w Spółce i prośbę uzasadnił faktem, że udostępnienie plików będzie pomocne do wyjaśnienia zidentyfikowanych przez Organ różnic w wysokości kwoty podatku naliczonego i podatku należnego wynikających z JPK_VAT, rejestrów sprzedaży i zakupów oraz deklaracji VAT.

Pismem z (...) r. przekazano pełnomocnikowi kontrolowanej spółki¹²² za pośrednictwem ePUAP w formie elektronicznej pliki JPK_VAT za (...), (...), (...), (...) i (...) (...) r.

Przekazując wnioskowane pliki Organ powołał m.in. przepisy art. 178 § 1 i art. 178 § 3 O.p.

Zgodnie z przepisem art. 178 § 3 O.p. strona może żądać wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy. Jednak w badanej sprawie kontrolowany wniósł o udostępnienie plików JPK_VAT, a nie wydanie kopii akt sprawy. Z karty ewidencyjnej dowodu (dowód stanowiły pobrane z JPK LUNETKA pliki JPK_VAT nagrane na płytę) nie wynika, aby skopiowano pliki JPK_VAT stanowiące dowód w sprawie. Organ nie pozyskał informacji od kontrolowanego czy jego intencją było wydanie kopii z akt sprawy, czy udostępnienie plików JPK_VAT (które utracił).

Od 1 listopada 2020 r. dysponentem plików JPK_VAT jest naczelnik właściwego dla podatnika urzędu skarbowego i do niego należy kierować wnioski o wydanie kopii plików JPK_VAT (dotyczy to także plików złożonych przed tą datą).

W związku z powyższym w tej sytuacji należało skontaktować się z pełnomocnikiem kontrolowanego i doprecyzować treść żądania.

Dowody zgromadzone w aktach sprawy wskazują, że pliki JPK_VAT udostępnił organ do tego nieupoważniony tj. Naczelnik WUCS w Poznaniu. Nie można w tej sytuacji mówić o udostępnieniu kopii akt sprawy, ponieważ pliki nie zostały skopiowane z płyty w celu realizacji obowiązku z art. 178 § 3 O.p., co wynika z karty ewidencyjnej dowodu.

Pismo kontrolowanego z (...) r. nawiązuje do rozmów z Kontrolującymi z (...) r. W okazanej dokumentacji brak adnotacji z przeprowadzonych rozmów z kontrolowanym.

Natomiast w wyniku kontroli z (...) r. na stronie 22 widnieje zapis o przekazaniu spółce plików na płycie DVD-R tj. odmiennie niż wynika to z dokumentów źródłowych znajdujących się w aktach sprawy, według których pliki przekazano w formie elektronicznej (platforma ePUAP).

Do powyższego odniósł się NWUCS w Poznaniu w piśmie z 5 grudnia 2024 r. Wyjaśnił, że pliki JPK_VAT zostały pobrane z aplikacji JPK Lunetka (...) r. Na potwierdzenie tego faktu sporządzono adnotację z (...) r. Pobrane pliki zostały zapisane na płycie DVD-R, co zostało odnotowane w karcie dowodu nr 7 z (...) r. Pismem z (...) r. przekazano pełnomocnikowi kontrolowanej spółki, za pośrednictwem ePUAP kopie plików JPK_VAT, w związku z jego wnioskiem z (...) r. Naczelnik wskazał, że pliki JPK_VAT przekazane

¹²² Kontrola: (...).

stronie zostały wgrane jako załącznik do pisma w SZD bezpośrednio z płyty DVD-R stanowiącej załącznik do adnotacji z (...) r. Nie odnotowano w karcie ewidencyjnej dowodu czynności skopiowania wymienionych plików JPK_VAT, które na dzień udostępnienia ich pełnomocnikowi, stanowiły akta sprawy. Według złożonego wyjaśnienia, pliki, które zostały przekazane pełnomocnikowi strony stanowią własność spółki i na jej wniosek zostały jej udostępnione. Pliki zostały przekazane elektronicznie za pośrednictwem ePUAP, natomiast w wyniku kontroli na str. 22 omyłkowo wpisano, że pliki JPK_VAT przekazano na płycie DVD-R. Według wyjaśnienia zapis ten stanowi oczywistą omyłkę pisarską. Naczelnik wskazał, że pełnomocnik strony nie zakwestionował w żaden sposób nieścisłości w tej kwestii. Do braku udokumentowania rozmów telefonicznych z (...) r. Naczelnik nie odniósł się.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Kontrolowany wnioś o udostępnienie plików JPK_VAT. Zgodnie z art. 178 § 3 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS strona może żądać wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia akt sprawy. Skoro kontrolowana spółka wnioskowała o udostępnienie plików JPK, to Organ obowiązany był zażądać doprecyzowania, czy chodzi o udostępnienie plików, czy o udostępnienie kopii plików z akt sprawy. W przypadku udostępnienia plików JPK właściwym do załatwienia wniosku jest naczelnik właściwego urzędu skarbowego. Natomiast w sytuacji żądania wydania kopii akt sprawy właściwy był NWUCS w Poznaniu. Należy podkreślić, że akta sprawy prowadzone były niestarannie. Świadczy o tym brak wymaganych zapisów w karcie ewidencyjnej dowodu (nierzetelnie prowadzona karta) oraz nieudokumentowanie rozmów telefonicznych z kontrolowanym z (...) r.

Udostępnienie (wysłanie) plików JPK_VAT kontrolowanej spółce bez prawidłowego wniosku stanowi nieprawidłowość.

Jako nieprawidłowość oceniono również brak wpisu do karty ewidencyjnej dowodu w zakresie wykorzystania dowodu, co stanowi naruszenie § 5 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej z dnia 26 sierpnia 2005 r. (w zw. z brzmieniem pkt. 20.10 Wytycznych), zgodnie z którym każde odtworzenie i wykorzystanie dowodu wymaga dokonania wpisu do karty ewidencyjnej dowodu.

Za powyższe nieprawidłowości odpowiedzialność ponosi pracownik (...) (osoba podpisana na piśmie przekazującym pliki JPK_VAT).

Dowody na nośnikach informatycznych, dowody elektroniczne

W toku kontroli celno-skarbowej wykorzystywano pliki JPK pobrane przez kontrolujących z JPK Lunetka lub przekazane przez kontrolowanego (ew. kontrahentów kontrolowanego), a także dane pozyskane w formie elektronicznej (inne niż JPK). Pobranie i wykorzystanie takich dowodów musi być właściwie udokumentowane. Na okoliczność pobrania dowodów powinny być sporządzone adnotacje/protokoły. Dowody wymagają utrwalenia na nośnikach informatycznych (płyty CD, DVD, pendrive), które należy poprawnie oznaczyć. Muszą one zawierać oznaczenie sygnatury prowadzonej kontroli celno-skarbowej i zostać opatrzone podpisem kontrolującego, a także być właściwie zabezpieczone przed zniszczeniem, uszkodzeniem, narażeniem na szkodliwe czynniki itp. Do informatycznego nośnika będącego częścią akt sprawy, zawierającego dane elektroniczne, zakłada się kartę ewidencyjną dowodu. Karta powinna zostać sporządzona według wzoru określonego w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej z dnia 26 sierpnia 2005 r. Odtworzenie i wykorzystanie dowodu elektronicznego wymagają dokonania wpisu do karty

ewidencyjnej dowodu, w tym podpisu pracownika organu. Dowód może być odtworzony i wykorzystany w celu zapoznania się z jego treścią, sporządzenia jego kopii lub wydruku z niego, skorygowania ustaleń kontroli.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu pismem¹²³ z (...) r. przekazał Naczelnikowi Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu zalecenia w zakresie prowadzenia kontroli celno-skarbowych z wykorzystaniem plików JPK. Zalecono m.in.:

- obligatoryjne występowanie z żądaniem przekazania plików niezwłocznie po rozpoczęciu kontroli,
- stosowanie przepisów rozdziału 6/działu IV oraz art. 187 i art. 189 § 1 i § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, w związku z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS do wezwań dotyczących przekazywania danych elektronicznych zgodnie ze strukturą JPK,
- prawidłowe dokumentowanie przyjęcia danych w formie elektronicznej i właściwe zabezpieczanie dowodów utrwalonych na informatycznych nośnikach danych,
- trwałe znakowanie informatycznych nośników danych,
- dokumentowanie pobrania danych w formie elektronicznej w siedzibie kontrolowanej jednostki (lub biurze rachunkowym) protokołem pobrania danych w formie elektronicznej, a w przypadku przekazania danych elektronicznych osobiście do organu podatkowego (przez kontrolowanego lub pełnomocnika) lub za pośrednictwem operatora pocztowego w formie adnotacji z czynności sprawdzenia zawartości nośnika informatycznego,
- staranne sporządzanie protokołu (art. 81 ustawy o KAS) lub adnotacji (art. 177 § 1 O.p.) dokumentujących pobranie JPK; dokumenty te powinny zawierać informację o tym, gdzie dokonano pobrania danych, kto przekazał dane, datę pobrania danych, wskazanie rodzaju pozyskanych danych, rodzaju nośnika, ilości nośników, formatu, rozmiaru oraz dane dotyczące sum kontrolnych;
- sporządzanie karty ewidencyjnej dla każdego utrwalonego w toku kontroli dowodu na nośniku informatycznym i umieszczanie jej w aktach kontroli celno-skarbowej,
- zawieranie rzetelnych i kompleksowych informacji w wydawanych postanowieniach o włączeniu do akt kontroli celno-skarbowej dowodów zapisanych na informatycznych nośnikach danych,
- stosowanie informatycznych technik analizy danych w prowadzonych kontrolach celno-skarbowych,
- wykorzystywanie w pełni możliwości aplikacji m.in. JPK Lunetka i GenJPK w celu usprawnienia prowadzonych kontroli.

Dyrektor IAS w Poznaniu o zasadach tych przypomniał m.in. w piśmie z (...) r.¹²⁴

Naczelnik WUCS w Poznaniu kwestie pobrania i wykorzystania plików JPK oraz postępowania z danymi elektronicznymi pozyskanymi w toku kontroli celno-skarbowej uregulował w pkt 20 i 21 Wytycznych oraz w zakresie nieuregulowanym w Wytycznych m.in. w Decyzji nr 11/2017 NWUCS w Poznaniu w sprawie wewnętrznej procedury postępowania dotyczącej wykorzystania Jednolitego Pliku Kontrolnego w toku kontroli celno-skarbowej w Pionie Kontroli WUCS w Poznaniu.

W badanej próbie dowody na informatycznych nośnikach zgromadzono w 10 kontrolach celno-skarbowych.

Pozytywnie należy ocenić, że w toku kontroli kontrolujący wzywali kontrolowanych do przedłożenia plików JPK na żądanie (w różnym zakresie, w zależności od zakresu kontroli celno-skarbowej).

¹²³ Pismo znak sprawy (...) (UNP (...)).

¹²⁴ Pismo znak sprawy: (...) z (...) r. (UNP (...)).

Kontrolujący pobierali również pliki JPK_VAT z JPK LUNETKA (JPK_VAT kontrolowanego i jego kontrahentów). Dowody zapisywane były następnie na nośnikach informatycznych. W części spraw kontrolowani przesyłali dokumentację do kontroli za pośrednictwem ePUAP lub e-mailem (np. skany faktur, umów i innych dokumentów związanych z zakresem kontroli). W kontrolach wykorzystywano także powszechnie dostępne dane z sieci Internet.

W badanych kontrolach celno-skarbowych stwierdzono błędy w zakresie gromadzenia, dokumentowania i wykorzystania dowodów elektronicznych (w tym w formie plików JPK), w szczególności:

1) Niesporządzanie kart ewidencyjnych dowodów.

Brak założenia karty ewidencyjnej dowodu stanowiło naruszenie Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej z dnia 26 sierpnia 2005 r. oraz przepisu pkt 20.10 w zw. z pkt 21.4 Wytycznych NWUCS w Poznaniu¹²⁵.

Naczelnik w wyjaśnieniach z 5 grudnia 2024 r. wskazał, że z przepisów Rozporządzenia nie wynika, w którym momencie należy założyć przedmiotową kartę. Według Naczelnika w badanej sprawie po nagraniu dowodów na płyty, nie było potrzeby ponownego wykorzystania informacji na tych płytach zawartych, dlatego też nie założono kart ewidencyjnych.

Przedstawione stanowisko jest nieprawidłowe. Kartę ewidencyjną dowodu należy dołączyć do akt sprawy niezwłocznie po nagraniu dowodu na nośnik informatyczny. Niewłaściwą praktyką jest tworzenie karty dopiero w chwili pierwszego wykorzystania dowodu. Mogą wystąpić sytuacje, o których mowa w art. 178 § 1 zdanie drugie O.p. tj. kontrolowany może zażądać wglądu w akta sprawy po zakończeniu kontroli celno-skarbowej (postępowania podatkowego) i tworzenie w takim przypadku ad hoc karty jest niewłaściwe. Dyrektor IAS w Poznaniu skierował (...) r.¹²⁶ zalecenia w tym zakresie do Naczelnika WUCS w Poznaniu, z których wynika, że kartę ewidencyjną należy sporządzać dla każdego utrwalonego w toku kontroli dowodu i umieszczać w aktach kontroli celno-skarbowej.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...).

2) Brak sporządzenia adnotacji dot. wygenerowania sum kontrolnych dla przesłanych pocztą elektroniczną plików/danych – naruszenie pkt 20.7 w zw. z pkt 21.3 Wytycznych NWUCS w Poznaniu¹²⁷. Naczelnik WUCS w Poznaniu nie odniósł się do tej kwestii.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...).

3) Niesporządzenie adnotacji z pobrania dokumentacji księgowej w formie elektronicznej z systemu informatycznego Resortu Finansów (dot. plików JPK_VAT kontrahentów kontrolowanego)¹²⁸. NWUCS w Poznaniu wskazał, że jego zdaniem sporządzenie adnotacji z pobrania było bezcelowe, skoro wszystkie wymagane informacje tj. nazwy plików, sumy kontrolne MD5, SHA1, czas utworzenia plików i ich rozmiary, wskazanie miejsca ich zapisu oraz

¹²⁵ Kontrole: (...).

¹²⁶ Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z (...) r., znak sprawy (...) UNP (...).

¹²⁷ Kontrole: (...) (dokumentacja przesłana na adres e-mail WUCS w Poznaniu – wydruki z (...) r., (...) r.

¹²⁸ Kontrole: (...).

nazwy nośnika zawierającego te dane zawarte były w postanowieniu o włączeniu dowodu do akt sprawy.

Przedstawione stanowisko jest niewłaściwe, ponieważ w adnotacji dokumentuje się czynność pobrania plików. Natomiast postanowieniem włącza się już pozyskany dowód do akt sprawy.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...).

4) Część dokumentacji kontrolowani przesyłali na imienne adresy e-mail kontrolujących¹²⁹.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu wskazał, że zgodnie z wytycznymi dot. prostego języka informacja o osobach do kontaktu miała wskazywać również adresy e-mail tych osób. W związku z powyższym kontrolowani przesyłali niekiedy korespondencję na ten adres. Podkreślono, że były to adresy służbowe, a nie prywatne pracowników. Naczelnik wskazał, że kontrolujący otrzymane od kontrolowanego wiadomości przesyłali do zarejestrowania na skrzynkę sekretariatu Urzędu.

Odnosząc się do wyjaśnienia NWUCS w Poznaniu, to kontrolowana jednostka wprowadziła uregulowania, z których wynika cyt.: niedopuszczalne jest wykorzystywanie indywidualnych adresów poczty elektronicznej kontrolujących, w celu gromadzenia materiału dowodowego (pkt 21.3 Wytycznych). Jeżeli taka sytuacja wystąpiła, należało się skontaktować z kontrolowanym w celu wskazania prawidłowego sposobu przesłania dokumentacji. W badanej sprawie¹³⁰ kontrolowana wielokrotnie przysyłała dowody/dane na imienne adresy e-mail kontrolujących.

W toku kontroli stwierdzono również, że otrzymane e-maile przysyłano do sekretariatu WUCS w Poznaniu w celu ich zarejestrowania często po znacznym upływie czasu np. 1-2 miesiące po wpływie wiadomości e-mail na adres kontrolujących.

Brak podjęcia działań w celu wyegzekwowania prawidłowego przesyłania dokumentacji (naruszenie pkt 21.3 Wytycznych), stanowi nieprawidłowość. Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...).

5) Brak udokumentowania udzielenia odpowiedzi na wniosek kontrolowanej o przedłużenie terminu złożenia struktur JPK_FA ze względu na problemy techniczne¹³¹. Naczelnik WUCS w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. poinformował, że kontrolująca w rozmowie telefonicznej z kontrolowaną wyraziła zgodę na przedłużenie terminu przedłożenia plików. Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, kontrolujący powinni na tę okoliczność sporządzić adnotację, z której wynikałoby, że udzielono takiej zgody telefonicznie, a także do kiedy wydłużono termin.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...).

6) Włączono jako dowód w sprawie¹³² informacje w zakresie sprzedaży i zakupów zawarte w plikach JPK VAT-Transakcje, pobranych za pośrednictwem systemu WRO-SYSTEM dotyczące kontrahenta kontrolowanego. Ww. dokumenty mogą zostać zakwestionowane jako dowód, ponieważ zostały pobrane z WRO-SYSTEM, a nie z JPK LUNETKA.

Dowód w sprawie mogą stanowić pliki JPK_VAT kontrahentów kontrolowanego pobrane

¹²⁹ Kontrole: (...).

¹³⁰ Kontrola: (...).

¹³¹ Kontrola: (...) – wniosek z (...) r.

¹³² Kontrola: (...).

z systemu JPK LUNETKA, które zostaną nagrane na nośnik informatyczny. Dane pobrane z WRO-SYSTEM nie mogą stanowić dowodu, ponieważ aplikacja zawiera dokumenty/informacje już przetworzone, ponadto istnieje ryzyko błędu przy wykorzystaniu modułu Transakcje.

Pliki z WRO-System mogą być wykorzystywane pomocniczo.

Należy pamiętać o ochronie dokumentów zawierających informacje niejawne, a także innych dokumentów, które organ wyłączy z akt sprawy, ze względu na interes publiczny (art. 179 § 1 O.p.). Indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych m.in. przez kontrahentów kontrolowanego objęte są tajemnicą skarbową (art. 293 § 1 O.p.), w związku z tym powinny zostać poddane anonimizacji. Pobrane pliki mogą zostać poddane analizie np. za pomocą aplikacji GenJPK, co powinno wynikać z karty ewidencyjnej dowodu. Nie ma przepisów prawnych, które wprost odnoszą się do sposobu wykorzystania, w tym przechowywania i archiwizowania raportów z analizy zawartości JPK, zatem należy w takim przypadku stosować ogólne reguły dotyczące czynności podejmowanych przez kontrolujących w ramach kontroli celno-skarbowych (raporty i analizy mogą np. zostać wydrukowane lub nagrane na nośnik informatyczny).

NWUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu wskazał, że pliki JPK_VAT kontrahentów pobierane są co do zasady z systemu LUNETKA. Według wyjaśnienia mogło się zdarzyć, że zostały pobrane z WRO-System. W sytuacji, gdyby stwierdzono rozbieżności w transakcjach kwestia ta byłaby wyjaśniana. W tym przypadku rozbieżności nie stwierdzono.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Dowód stanowią pliki JPK w formacie *.xml. We WRO-System dane zostały przetworzone, są to dane analityczne, ale nie mogą stanowić dowodu i nie mogą być na nich oparte ustalenia kontroli celno-skarbowej, a następnie ew. postępowania podatkowego.

Włączenie jako dowód w sprawie informacji dot. sprzedaży i zakupów kontrahenta kontrolowanego pobranych z WRO-System moduł Transakcje, zamiast plików JPK_VAT z JPK Lunetka, stanowi nieprawidłowość. Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...).

W innej sprawie¹³³, w aktach znajduje się adnotacja z pobrania z WRO-System zestawienia faktur wystawionych przez kontrolowaną spółkę i załączenia ich do akt kontroli celno-skarbowej. Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że pliki pobrane z WRO-System nie stanowią dowodu jako księgi podatkowe, ale posłużyły do realizacji analiz przeprowadzonych w toku kontroli. M.in. zweryfikowano je z danymi z rejestrów zakupu i wykorzystano pomocniczo przy prowadzonych analizach. Uwzględniono złożone wyjaśnienie.

W kolejnej kontroli celno-skarbowej¹³⁴ pobrano z JPK LUNETKA pliki JPK_VAT 2 kontrahentów kontrolowanego, co udokumentowano adnotacją. Pliki nagrano na płyty, które stanowią dowód kontroli, pod dowodami znajdują się karty ewidencyjne dowodu. Dowody nie zostały poddane anonimizacji (nie zostały wyłączone z akt sprawy). Kontrolowana jednostka nie odniosła się do tej kwestii.

Brak anonimizacji bądź wyłączenia z akt sprawy dokumentów, stanowi naruszenie art. 179 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. Za nieprawidłowość odpowiedzialność ponoszą pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...), (...).

¹³³ Kontrola: (...).

¹³⁴ Kontrola: (...).

- 7) Brak udokumentowania pobrania plików JPK z LUNETKI (pliki dot. kontrahentów kontrolowanego podmiotu¹³⁵). Naczelnik WUCS w Poznaniu nie złożył wyjaśnień w tym zakresie.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...).

- 8) Opóźnienia w sporządzaniu adnotacji z wygenerowania sum kontrolnych w sytuacji przesłania plików elektronicznych, w tym plików JPK, przez kontrolowanego (od 2 tygodni do kilku miesięcy od otrzymania plików)¹³⁶. W kwestii opóźnień Naczelnik WUCS w Poznaniu wskazał m.in., że przepis art. 177 O.p., ani żaden inny w ustawie Ordynacja podatkowa nie wskazuje terminu sporządzenia adnotacji z czynności.

To stanowisko jest niewłaściwe, adnotacje należy sporządzać niezwłocznie, zgodnie z zasadą szybkości działania.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...) - Lider zespołu, (...), (...), (...), (...), (...) - Lider zespołu, (...), (...), (...), (...).

- 9) Niepełne informacje w adnotacji¹³⁷ o okolicznościach dokonania czynności sprawdzenia nośnika informatycznego otrzymanego od kontrolowanego tj. nie wiadomo kto, gdzie i kiedy jej dokonał, brak informacji o przeprowadzonym sprawdzeniu antywirusowym¹³⁸. Według zaleceń tut. IAS, w przypadku przekazywania plików JPK na nośnikach danych bezpośrednio urzędnikowi prowadzącemu sprawę, jest on zobowiązany do sporządzenia protokołu pobrania danych w formie elektronicznej (w protokole powinny znaleźć się informacje o przekazanych plikach np. rozmiar, sumy kontrolne, format, data utworzenia). Protokół powinna podpisać osoba, która przekazuje dane i urzędnik prowadzący sprawę. W aktach kontroli brak takiego dokumentu. W okazanej dokumentacji znajduje się wyłącznie odręczna adnotacja na egzemplarzu wezwania do dostarczenia dokumentacji, sporządzona przez kontrolującego, o otrzymaniu płyty CD-R z plikiem JPK_KR oraz plikami ksiąg rachunkowych. Takie udokumentowanie było niewystarczające. Brak sporządzenia protokołu z pobrania danych w formie elektronicznej (przekazania nośnika informatycznego z dowodami kontrolującemu) stanowi nieprawidłowość. Osoba odpowiedzialna – pracownik (...) realizujący kontrolę w siedzibie kontrolowanego.

- 10) Adnotacja z pobrania z systemu JPK Lunetka plików JPK_VAT zawierała niepełne dane. Brak informacji, kto i kiedy pobrał pliki JPK_VAT¹³⁹.

Zgodnie z pkt 20.5 Wytycznych czynność pobrania danych z JPK Lunetka dokumentuje się w formie adnotacji zawierającej podstawę prawną jej sporządzenia, nazwy i rozmiaru pobranych plików elektronicznych wraz z przypisanymi sumami kontrolnymi, informacje o okolicznościach dokonania czynności, tj. kto, gdzie, kiedy jej dokonał, informację o nośniku, na którym zapisano pliki JPK.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownicy upoważnieni do kontroli: (...), (...), (...), (...), (...).

¹³⁵ Kontrola: (...).

¹³⁶ Kontrola: (...), (...), (...).

¹³⁷ Kontrola: (...) (z kontrolującym ustał stosunek pracy – brak możliwości pobrania wyjaśnień).

¹³⁸ Zasadniczo kontrola nośnika powinna zostać przeprowadzona na stanowisku komputerowym przeznaczonym do obsługi informatycznych nośników w danej jednostce, udostępnionym przez lokalną komórkę informatyki.

¹³⁹ Kontrola: (...).

- 11) Niepodpisanie adnotacji¹⁴⁰ z pobrania plików JPK_VAT, co było niezgodne z art. 177 O.p.
Osoba odpowiedzialna – pracownik (...).
- 12) Niewłaściwe opisywanie informatycznych nośników danych z nagranyimi dowodami.
- 13) Brak naniesienia wymaganych informacji tj. podpisu kontrolującego, znaku sprawy¹⁴¹, co stanowi nieprawidłowość. Naczelnik WUCS w Poznaniu w 1 sprawie¹⁴² wskazał, że z kontrolującym ustał stosunek pracy i brak możliwości pobrania wyjaśnień. Za nieprawidłowość odpowiedzialność ponoszą osoby upoważnione do kontroli – pracownicy: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).

W 1 sprawie¹⁴³ nośnik informatyczny pendrive znajduje się w oryginalnej kopercie, w której został przekazany do WUCS. Nośnik został niewłaściwie opisany – informatyczny nośnik danych (pendrive) stanowiący część akt sprawy, trzeba opisać w sposób określony w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2005 r. w sprawie zabezpieczenia, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej. Powinien zawierać oznaczenie sygnatury prowadzonej kontroli celno-skarbowej i zostać opatrzony podpisem kontrolującego. Dane z nośnika zostały nagrane na płytę DVD znajdującą się w aktach. Nośnik – płyta DVD zawierająca kopię dowodów – znajduje się w kopercie opisanej: „Załącznik do adnotacji (...)”. Naczelnik wskazał, że pendrive jest zbyt mały, aby nanieść na nim wymagane informacje. Odnosząc się do tego wyjaśnienia, dowód można było umieścić w kopercie (np. koperty z zabezpieczeniem powietrznym) i na niej wpisać wymagane dane. W kwestii braku właściwego oznakowania płyty, wyjaśnień w zakresie braku odpowiednich flamastrów do trwałego podpisania nośnika nie uwzględniono. Kontrolowana jednostka nie zabezpieczyła odpowiednich narzędzi tj. markera do płyt CD i DVD (nie sporządziła zapotrzebowania na materiały biurowe¹⁴⁴).

Odpowiedzialność za stwierdzoną nieprawidłowość tj. nieprawidłowe opisanie (oznaczenie nośnika informatycznego) ponoszą osoby upoważnione do kontroli – pracownicy: (...), (...), (...).

- 14) Brak wpisów w kartach ewidencyjnych dowodu, które świadczyłyby o dokonanych czynnościach dowodowych w toku kontroli celno-skarbowej np. wydrukowania plików, zapoznania się z treścią¹⁴⁵. W 1 sprawie¹⁴⁶ (dane elektroniczne otrzymane od kontrolowanego) w aktach kontroli celno-skarbowej znajduje się karta ewidencyjna dowodu, z której wynika wyłącznie zapis o odtworzeniu dowodu w celu sprawdzenia zawartości pod względem czytelności i zawartości, brak zatem dowodów, że dane zostały w jakikolwiek sposób wykorzystane np. brak informacji o przeprowadzeniu analizy, nagraniu pliku do analizy na komputerze kontrolera, obsługi pliku z wykorzystaniem aplikacji GenJPK np. w celu zweryfikowania błędów merytorycznych w raportach gotowych, wysyłki pliku do Repozytorium JPK, czy też zapoznania się z dowodami zapisanymi na elektronicznym nośniku.

W wyjaśnieniach Naczelnik WUCS w Poznaniu wskazał w sprawie¹⁴⁷, że po nagraniu dowodów

¹⁴⁰ Kontrola: (...).

¹⁴¹ Kontrola: (...), (...), (...), (...) (braki występowały w kontrolowanych sprawach w różnym zakresie).

¹⁴² Kontrola: (...)

¹⁴³ Kontrola: (...).

¹⁴⁴ Zasady gospodarowania materiałami biurowymi w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu, Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu oraz urzędach skarbowych woj. Wielkopolskiego obowiązują od 28 sierpnia 2018 r.

¹⁴⁵ Kontrola: (...), (...), (...)

¹⁴⁶ Kontrola(...) (data czynności (...) r., pracownik (...)).

¹⁴⁷ Kontrola: (...).

na płyty, nie było potrzeby ponownego wykorzystania informacji na tych płytach zawartych. Raz nagrane płyty nie były otwierane. Z tego powodu w kartach nie dokonano wpisu. Wraz z pobraniem danych, sporządzone zostały wydruki rejestrów, które stanowiły materiał roboczy do dalszych analiz (przedmiotem analiz było kilka faktur). Materiał ten został opisany (pobranie plików i wydruki na podstawie tych plików) pod jednym numerem, co dokumentuje podjęte jednocześnie czynności kontrolne.

Odnosząc się do tego wyjaśnienia, wskazuje ono, że również w toku prowadzonego postępowania podatkowego nie zapoznano się z dowodami (kontrolę celno-skarbową przekształcono w postępowanie podatkowe). Ponadto, to z dowodu na płycie powinna zostać wykonana kopia, która następnie winna być poddana czynnościom analitycznym (przede wszystkim z wykorzystaniem aplikacji GenJPK).

W kolejnej kontroli celno-skarbowej¹⁴⁸ NWUCS w Poznaniu wskazuje, że w karcie ewidencyjnej nie zawsze odnotowany został przez kontrolujących fakt analizy plików z danymi znajdującymi się na płytach CD/CD-RW. Powyższe świadczy o nierzetelnym prowadzeniu kart ewidencyjnych dowodu.

Nierzetelne prowadzenie kart ewidencyjnych dowodu poprzez brak dokonywania wpisów w kartach stanowi naruszenie § 5 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2005 r. w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej, tj. stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponoszą osoby upoważnione do kontroli – pracownicy: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).

- 15) Z wyniku kontroli¹⁴⁹ wynika, że w oparciu o dowód w postaci JPK_KR dokonano ustaleń w zakresie k.u.p. (zawyżenie kosztów w zeznaniu CIT-8). W aktach brak dokumentacji sporządzonej na tę okoliczność, brak również informacji o przeprowadzeniu analiz za pomocą GenJPK z wykorzystaniem Modułu analitycznego JPK_KR. W tej sprawie w karcie ewidencyjnej dowodu wskazano, że będzie on służył analizie, ale w dokumentacji (oprócz wyniku kontroli) brak udokumentowania przeprowadzenia analiz w tym zakresie. Braki w tym zakresie oceniono jako uchybienie.
- 16) Dla dowodów nagranych na 7 płytach sporządzono i prowadzono jedną kartę ewidencyjną dowodu¹⁵⁰. Za stwierdzoną nieprawidłowość odpowiedzialność ponoszą osoby upoważnione do kontroli – pracownicy: (...), (...), (...), (...), (...).
- 17) Adnotacje z pobrania plików JPK_VAT z aplikacji LUNETKA (a także z pobrania JPK na żądanie), nie zawierały podstawy prawnej ich sporządzenia¹⁵¹. Podobnie w 1 sprawie¹⁵² adnotacja dot. otrzymania danych od podatnika na nośniku informatycznym nie zawierała podstawy prawnej jej sporządzenia.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu wskazuje m.in., że art. 177 § 1 O.p. reguluje w jakiej formie dokumentuje się w aktach sprawy czynności. Naczelnik wskazał, że z treści tego przepisu nie wynika obowiązek umieszczania tego przepisu w treści sporządzonej adnotacji. Naczelnik podkreśla, że brak przywołania tego przepisu nie dyskredytuje ważności tego dokumentu.

¹⁴⁸ Kontrola: (...).

¹⁴⁹ Kontrola: (...).

¹⁵⁰ Kontrola: (...).

¹⁵¹ Kontrole: (...), (...), (...).

¹⁵² Kontrola: (...).

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, kontrolowany Organ działał w tej kwestii niejednolicie. W większości kontrolowanych spraw badane adnotacje, zawierały podstawę prawną ich sporządzenia tj. art. 177 ustawy Ordynacja podatkowa, co stanowiło wyraz staranności przy sporządzaniu dokumentacji kontrolnej. Również obowiązujące Wytyczne w pkt 20.5 wskazują, że taka adnotacja powinna zawierać podstawę prawną jej sporządzenia.

Osoby odpowiedzialne – pracownicy podpisani na adnotacjach: (...), (...), (...). W 1 przypadku¹⁵³ adnotacja nie zawierała daty sporządzenia (osoba odpowiedzialna pracownik (...), która podpisała adnotację).

W 1 sprawie¹⁵⁴ pobrania 1 pliku nie udokumentowano w adnotacji (kontrolowany przesłał 7 plików, udokumentowano pobranie 6) – osoba odpowiedzialna – pracownik (...) podpisana na adnotacji.

- 18) Dokumenty¹⁵⁵ (będące odpowiedzią na wezwania wystosowane w toku kontroli celno-skarbowej) przekazane przez prokurenta spółki oraz kontrahentów kontrolowanego na adres e-mail kancelarii WUCS w Poznaniu nie zostały zapisane na informatycznych nośnikach danych. W aktach znajdują się wydruki e-maili wraz z załącznikami.

W kolejnej sprawie¹⁵⁶ w aktach kontroli celno-skarbowej znajdują się wydruki z poczty elektronicznej WUCS w Poznaniu, które dokumentują przekazane wyjaśnienia oraz Księgę inwentarzową z tabelą amortyzacyjną. Z okazanej dokumentacji wynika, że plików nie utrwalono na informatycznym nośniku danych, tylko wydrukowano i wpięto do akt kontroli. Naruszono przepisy wewnętrzne w tym zakresie.

Zgodnie z pkt 21.1 Wytycznych NWUCS w Poznaniu, inne dane elektroniczne niż pliki JPK np. skany faktur VAT, przekazane przez kontrahentów kontrolowanego pozyskane w toku kontroli celno-skarbowej utrwała się na informatycznym nośniku danych, które stanowią akta sprawy. Przy czym zgodnie z pkt 21.3 w wyjątkowych przypadkach, gdy identyfikacja nadawcy nie budzi wątpliwości, możliwe jest wykorzystanie dokumentów w postaci elektronicznej, pozyskanych za pośrednictwem poczty elektronicznej, na adres skrzynki elektronicznej WUCS lub poszczególnych komórek organizacyjnych. Otrzymane za pośrednictwem poczty elektronicznej dokumenty należy utrwalić na nośniku elektronicznym łącznie z otrzymaną wiadomością (np. w pliku z rozszerzeniem eml). (...)

W pierwszej sprawie Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że nie zgrywano wiadomości e-mail na nośnik danych z uwagi na to, że ich źródło nie budziło wątpliwości. Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Pozyskane m.in. skany faktur przesłane e-mailem w toku kontroli celno-skarbowej stanowią dane elektroniczne i powinny zostać w tej formie utrwalone.

W drugiej sprawie NWUCS w Poznaniu potwierdził, że dokumentację łącznie z treścią e-mail wydrukowano i dołączono akt kontroli, nie utrwalając na nośniku elektronicznym.

W aktach kolejnej sprawy¹⁵⁷ znajdują się wydruki e-maili otrzymanych od głównego księgowego spółki wraz z wydrukowanymi załączonymi do e-maila załącznikami (dokumenty dot. środków trwałych, transakcji z kontrahentem). E-maile skierowane były na adres indywidualny kontrolującej. Na tę okoliczność nie sporządzono adnotacji, brak udokumentowania pobrania

¹⁵³ Kontrola: (...).

¹⁵⁴ Kontrola: (...).

¹⁵⁵ Kontrola: (...).

¹⁵⁶ Kontrola: (...).

¹⁵⁷ Kontrola: (...).

i przeprowadzenia weryfikacji m.in. programem antywirusowym (poczta zewnętrzna). Ewentualne przesyłanie w ten sposób danych nie może następować na skrzynki indywidualne kontrolujących. Dopuszcza się możliwość przesyłania korespondencji na adres e-mail WUCS, a dowody w ten sposób przesłane są dowodami elektronicznymi i powinny zostać zapisane na nośniku informatycznym. Należy dodać, że główny księgowy spółki nie był upoważniony do reprezentowania kontrolowanej w kontroli celno-skarbowej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu wskazuje, że e-maile przesłane na indywidualne adresy kontrolujących zawierały dodatkowe materiały robocze oraz uzgodnienia stanów wynikających z otrzymanych wcześniej dokumentów księgowych. Według Naczelnika materiały te miały charakter roboczy i nie stanowiły dowodów w sprawie. Naczelnik wskazuje, że zostały włączone do akt sprawy na potwierdzenie, że organ kontroli nie był bezczynny, a podejmowane przez niego czynności analityczne odbywały się we współpracy z kontrolowaną i były prowadzone w dłuższym okresie czasu. Naczelnik podkreśla, że do zadań głównego księgowego należy nadzór nad dokumentacją dotyczącą zamkniętych okresów sprawozdawczych. Był on wskazany kontrolującym jako osoba do bezpośredniego kontaktu w sprawach księgowych firmy przez jej właścicielkę, przed ustanowieniem pełnomocnika szczególnego. Kontrolowana jednostka wyjaśniła, że nadawca e-maili był zidentyfikowany, a wiadomości przesyłane były z domeny firmowej, po wcześniejszych uzgodnieniach telefonicznych, co do rodzaju potrzebnych dokumentów lub materiałów roboczych. Naczelnik podkreślił, że taki sposób prowadzenia komunikacji skracał znacznie czas uzyskania brakujących dokumentów, a w konsekwencji czas prowadzenia kontroli. Zdaniem Naczelnika korespondencja przychodziła z poczty zewnętrznej, lecz ze znanego kontrolującym źródła i nie powodowała zagrożenia zainfekowania złośliwym oprogramowaniem.

Uwzględniono złożone wyjaśnienia w tej sprawie. Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w toku kontroli celno-skarbowej zasadniczo kontrolujący mogą się kontaktować z kontrolowanym lub prawidłowo ustanowionym przez niego pełnomocnikiem (ogólnym lub szczególnym). Zgodnie z art. 72 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS także pracownik kontrolowanego jest obowiązany umożliwić wgląd w dokumenty i ewidencje objęte zakresem kontroli. Obowiązek ten istnieje w zakresie dokumentów wymienionych w art. 72 ust. 1 ustawy o KAS. Należy jednak zauważyć, że każdy kontakt telefoniczny powinien być udokumentowany w adnotacji (art. 177 O.p.), co w kontrolowanej sprawie nie miało miejsca. Uwzględniono zatem wyjaśnienia Organu w zakresie przesyłanych przez kontrolowaną jednostkę przesyłek mających robocze znaczenie dla sprawy załatwianej w urzędzie. W okresie, w którym przesyłano materiały do kontroli, nie obowiązywały jeszcze Wytyczne i wynikające z nich obowiązki.

- 19) Nieutralenie na informatycznych nośnikach danych, dowodów przesłanych za pośrednictwem poczty elektronicznej (e-mailem) – naruszenie regulacji wewnętrznych (pkt 21.1 Wytycznych NWUCS w Poznaniu), stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponoszą osoby upoważnione do kontroli – pracownicy: (...), (...), (...), (...).
- 20) W 1 sprawie¹⁵⁸ prokurent kontrolowanej spółki przesłał e-mailem informacje (skan oświadczenia). W tym przypadku identyfikacja nadawcy budzi wątpliwości. Dokument nie został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym, przestano skan wyjaśnienia z odrębnym

¹⁵⁸ Kontrola: (...).

podpisem. Wyślano go ze skrzynki pocztowej z darmowej domeny gmail.com¹⁵⁹, a nie z firmowej skrzynki z domeną kontrolowanej spółki, stąd identyfikacja nadawcy budzi wątpliwości.

Naczelnik WUCS w Poznaniu poinformował, że w jego opinii identyfikacja nadawcy nie budzi wątpliwości, ponieważ adres e-mailowy zawiera nazwisko osoby pochodzenia (...), byłego prokurenta kontrolowanej spółki. Otrzymana wiadomość stanowiła odpowiedź na wezwanie pisemne skierowane do tej osoby.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, nie sformułowano w tym zakresie nieprawidłowości ani uchybienia, ale kontrolujący muszą mieć świadomość, że przyjęcie skanu wyjaśnień¹⁶⁰, co do których brak niepodważalnych dowodów, że zostały wysłane ze skrzynki (adresu e-mail) faktycznie należącej do danej osoby, może stanowić podstawę do kwestionowania ustaleń kontroli celno-skarbowej. Również samo przesłane zeskanowane oświadczenie może budzić wątpliwość, co do jego autentyczności (dokument nie został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym).

- 21) W aktach kontroli celno-skarbowej¹⁶¹ brak informacji o przesłaniu danych za pomocą programu GenJPK do Repozytorium JPK w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych (JPK_KR, JPK_WB). W 1 sprawie¹⁶² Naczelnik WUCS w Poznaniu wskazał, że nie posiada informacji czy pliki JPK zostały przekazane do Repozytorium, w 2 sprawie¹⁶³ Naczelnik WUCS nie odniósł się do tej kwestii (nie udostępnił informacji o przekazaniu plików JPK na żądanie do Repozytorium).

Zgodnie z § 1 Zarządzenia nr 2 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 25 stycznia 2021 r. w sprawie przesyłania danych do repozytorium Jednolitego Pliku Kontrolnego w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych pracownicy zatrudnieni w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej i funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej, którzy w trakcie m.in. kontroli celno-skarbowej otrzymali od przedsiębiorcy księgi podatkowe lub dowody księgowe na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.), niezwłocznie przy pomocy aplikacji GenJPK:

- 1) weryfikują poprawność otrzymanych ksiąg podatkowych lub dowodów księgowych;
- 2) przesyłają pozytywnie zweryfikowane księgi podatkowe lub dowody księgowe do repozytorium Jednolitego Pliku Kontrolnego w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych.

Należy dodać, że w aktach kontroli celno-skarbowej nie jest wymagane udokumentowanie przekazania plików JPK na żądanie do Repozytorium. Na cele prowadzonej kontroli instytucjonalnej poproszono NWUCS w Poznaniu o udokumentowanie faktu przesłania plików do Repozytorium, do czego Naczelnik nie odniósł się.

W związku z powyższym informacje na potrzeby kontroli DIAS w Poznaniu, uzyskano z komórki ICK1 IAS w Poznaniu. Ustalono, że do Repozytorium nie przekazano w 1 sprawie¹⁶⁴ plików JPK_KR. Nie wiadomo jednak czym to było spowodowane tj. czy wysyłka nie powiodła się w wyniku otrzymania od podatnika błędnego pliku, czy też nie podjęto próby wysłania pliku. Pozostałe pliki tj. JPK_WB i JPK_KR zostały wysłane do Repozytorium.

¹⁵⁹ Adres e-mail: (...)@gmail.com

¹⁶⁰ Dokument niepodpisany kwalifikowanym podpisem.

¹⁶¹ Kontrola: (...), (...).

¹⁶² Kontrola: (...)

¹⁶³ Kontrola: (...)

¹⁶⁴ Kontrola: (...).

Powyższe wskazuje, że Organ powinien zintensyfikować nadzór nad kompletnością przekazywania do Repozytorium pozyskanych w toku kontroli celno-skarbowej plików JPK na żądanie. Rekomendowane jest cykliczne weryfikowanie tego faktu, a także każdorazowo po zakończonej kontroli celno-skarbowej sprawdzanie, czy wszystkie pliki zostały przekazane (działania w trybie nadzoru). Brak skutecznego nadzoru nad kompletnością wysyłania plików JPK na żądanie do Repozytorium JPK stanowi uchybienie.

22) W aktach kontroli celno-skarbowej¹⁶⁵ znajdują się wydruki rejestrów zakupu i sprzedaży za kontrolowane okresy – brak informacji kto, kiedy i na podstawie jakich danych je sporządził (WRO-System, JPK Lunetka z wykorzystaniem GenJPK). Dokumenty powinny być właściwie opisane. Braki w tym zakresie stanowią uchybienie.

23) Procedowanie i dokonywanie ustaleń w ramach kontroli celno-skarbowych w oparciu o nieprawidłowo przesłane pliki JPK na żądanie:

a) Kontrolowany¹⁶⁶ przesłał pliki JPK na żądanie nieprawidłowo na adres e-mail WUCS w Poznaniu.

b) Kontrolowany¹⁶⁷ przesłał pliki (m.in. JPK_KR, JPK_WB) nieprawidłowo za pośrednictwem ePUAP.

Naruszono przepisy wewnętrzne, w szczególności pkt 20.4 Wytycznych, który regulował, jak należało postąpić z plikami przesłanymi przez ePUAP. W tej sprawie nie wystosowano ponownie wezwania, z żądaniem przedłożenia plików JPK w prawidłowy sposób. Pliki zostały przekazane przez kontrolowanych niezgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości - kontrolujący upoważnieni do przeprowadzenia kontroli – pracownicy: (...), która udokumentowała pobranie plików JPK na żądanie ze skrzynki pocztowej (pliki przesłane e-mailem), (...) i (...), które udokumentowały pobranie plików przesłanych przez e-PUAP.

24) W aktach kontroli¹⁶⁸ brak udokumentowania pobrania plików JPK_VAT – nie wiadomo kto, kiedy, z jakiego systemu dokonał pobrania plików JPK_VAT. W sprawie wydano postanowienie o włączeniu do akt sprawy plików JPK_VAT nagranych na nośnik informatyczny, pobranych za pośrednictwem systemu informatycznego. Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że w tamtym okresie pracownicy mieli ograniczony dostęp do składanych przez kontrolowanych plików JPK_VAT. Kontrolujący nie posiadał dostępu do JPK Lunetka. Pobrania JPK_VAT dokonano z WRO-System. Naczelnik wskazał, że dopiero w późniejszym czasie wyjaśniono, że dowodem z kontroli/postępowania podatkowego są jedynie pliki przekazane przez kontrolowanego, które powinny być pobrane z rozszerzeniem .xml za pośrednictwem JPK Lunetka. Z wyjaśnienia wynika, że pliki wykorzystano wyłącznie do weryfikacji kompletności dokumentów będących w posiadaniu kontrolujących (zapisy w plikach JPK_VAT nie miały bezpośredniego wpływu na ustalenia kontroli).

Według wyjaśnienia, błąd nie wywołał negatywnych skutków, ponieważ pobrane pliki nie

¹⁶⁵ Kontrola: (...).

¹⁶⁶ Kontrola: (...).

¹⁶⁷ Kontrola: (...).

¹⁶⁸ Kontrola: (...).

stanowiły podstawy dokonanych ustaleń faktycznych (kontrola podatku dochodowego). Pobranie plików JPK_VAT z WRO-System zamiast JPK Lunetka, w związku z tym, że były wykorzystywane tylko do weryfikacji kompletności przekazanej dokumentacji, oceniono jako uchybienie.

- 25) W 1 sprawie¹⁶⁹ bank przekazał informacje na nośniku informatycznym (płyta CD-R). W aktach znajduje się adnotacja z przeprowadzonej czynności generowania sum kontrolnych z plików zapisanych na nośniku informatycznym. Z adnotacji nie wynika, czy nośnik został sprawdzony pod kątem antywirusowym. W aktach brak karty ewidencyjnej dowodu.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że nie odnotowano w adnotacji informacji o sprawdzeniu programem antywirusowym, ponieważ oprogramowanie zainstalowane na laptopie pracownika, w przypadku podłączenia zewnętrznych nośników automatycznie „skanuje” ten nośnik programem antywirusowym. Naczelnik poinformował, że karta ewidencyjna nie została włożona do akt (nie przedstawiono na dowód przedmiotowej karty).

Zgodnie z pkt 4 Procedury Zarządzania Nośnikami Informacji stanowiącej Załącznik Nr 4 do Instrukcji Zarządzania Systemami Informatycznymi¹⁷⁰ elektroniczne nośniki informacji otrzymywane z zewnątrz należy używać wyłącznie po uprzednim sprawdzeniu programem antywirusowym. Jeżeli pracownik sprawdził zawartość nośnika programem antywirusowym to w adnotacji powinien odnotować ten fakt. Karta ewidencyjna dowodu obligatoryjnie musi znajdować się w aktach sprawy.

Nieudokumentowanie w adnotacji czynności sprawdzenia programem antywirusowym informatycznego nośnika danych otrzymanego z banku stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...) – osoba podpisana na adnotacji.

- 26) W 1 sprawie¹⁷¹ uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki dot. sporządzenia adnotacji o sprawdzeniu nośnika programem antywirusowym w zakresie danych osoby, która dokonała tego sprawdzenia.

Podsumowując, w zakresie dowodów w formie elektronicznej, pracownicy nie przestrzegali Wytycznych NWUCS w Poznaniu oraz zaleceń Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu przekazanych pismem z (...) r. znak sprawy (...).

Powoływanie nieaktualnych publikatorów ustaw

Stwierdzono pojedyncze przypadki powołania nieaktualnych publikatorów ustaw. Jest to błąd, który nie wywołuje negatywnych skutków dla Organu. Jednak pisma powinny wskazywać aktualne publikatory, co jest przejawem należytej staranności¹⁷². Według wyjaśnienia błąd powstał w wyniku przeoczenia.

Postanowienie o powołaniu biegłego

¹⁶⁹ Kontrola: (...)

¹⁷⁰ Zarządzenie Nr 250/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 30 grudnia 2022 r. w sprawie Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji i polityk bezpieczeństwa w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu.

¹⁷¹ Kontrola: (...).

¹⁷² Kontrola: (...)– wezwanie z (...) (O.p.), (...) – postanowienie z (...)r. (O.p.), (...)– wezwanie z (...) r. (O.p.), zawiadomienie o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z (...) r. (O.p.), protokół przesłuchania świadka z (...) r. (ustawa Kodeks Karny), (...) – zawiadomienie o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z (...) r. (O.p.).

W postanowieniu¹⁷³ nie powołano przepisu art. 216 § 1 O.p. z zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS, ograniczono się do przywołania przepisów art. 64 ust. 1 pkt 5 i art. 81 ust. 5 ustawy o KAS (powołano biegłego tłumacza języka (...) w celu tłumaczenia zeznań obywatela (...) w trakcie czynności kontrolnej przesłuchania świadka). Złożonego przez Naczelnika WUCS w Poznaniu wyjaśnienia nie uwzględniono. Jednostka wskazała w nim tylko, że przepis art. 216 § 1 O.p. mówi jedynie, że organ w toku postępowania wydaje postanowienia.

Przyjęta przez organ praktyka niepowoływania w postanowieniach przepisu art. 216 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS jest niewłaściwa. Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość Kierownik Referatu (...), która podpisała ww. postanowienie. Odpowiedzialność ponosi także osoba, która przygotowała dokument¹⁷⁴.

Wnioski do organów, o których mowa w art. 46 ust. 1 ustawy o KAS

Niewłaściwe wskazywanie adresata we wnioskach/prośbach skierowanych na podstawie art. 46 ust. 1 ustawy o KAS. Pisma były adresowane do powiatu, a powinny zostać skierowane do Zarządu Powiatu (którego przewodniczącym jest Starosta). Powiat nie jest organem, o którym mowa w art. 46 ust. 1 ustawy o KAS¹⁷⁵. Jest to błąd formalny, który w żaden sposób nie wpłynął na ustalenia kontroli celno-skarbowej.

Brak powołania w piśmie przepisu art. 64 ust. 1 pkt 11 ustawy o KAS, który odnosi się do uprawnienia organu kontrolnego w zakresie zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową¹⁷⁶.

NWUCS w Poznaniu złożył w tej sprawie wyjaśnienia, które nie zmieniają ustaleń kontroli. Naczelnik podkreślił m.in., że niezależnie od ww. braków otrzymano wnioskowaną odpowiedź.

W 1 sprawie¹⁷⁷ NWUCS w Poznaniu wskazał, że nie powołano przepisu, ponieważ odnosi się on do uprawnień kontrolującego i nie jest podstawą pozyskiwania danych od innych organów. Według kontrolowanej jednostki w przypadku wystąpienia do Prezydenta/Starosty podstawę prawną stanowi art. 46 ustawy o KAS i w takim przypadku nie ma potrzeby podawania danych podmiotu kontrolowanego, co prowadzi do zwiększenia ochrony tajemnicy skarbowej.

Odnosząc się do wyjaśnienia, kontrolujący działał w ramach procedury kontroli celno-skarbowej (toczyła się kontrola), a nie poza nią. Organy samorządowe również są obowiązane do zachowania tajemnicy. Uprawnienie do zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową wynika z przepisu art. 64 ust. 1 pkt 11 ustawy o KAS. W zakresie konieczności podawania danych kontrolowanego to zgodnie z § 5 ust. 2 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 7 lipca 2023 r. w sprawie współpracy organów Krajowej Administracji Skarbowej z niektórymi podmiotami (Dz.U. z 2023 r. poz. 1445)¹⁷⁸, wniosek w oparciu o który następuje podjęcie czynności przez organ samorządowy zawiera:

1) określenie występującego z wnioskiem organu KAS;

¹⁷³ Kontrola: (...) – postanowienie z (...) r.

¹⁷⁴ Z okazanego dowodu nie wynika, kto sporządził postanowienie. Wskazano osobę do kontaktu: (...). Naczelnik WUCS w Poznaniu nie wskazał osoby bezpośrednio odpowiedzialnej za stwierdzone błędy.

¹⁷⁵ Kontrola: (...), (...).

¹⁷⁶ Kontrola: (...), (...), (...).

¹⁷⁷ Kontrola: (...).

¹⁷⁸ Wcześniej Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie współpracy organów Krajowej Administracji Skarbowej z niektórymi podmiotami z dnia 25 lipca 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 1514).

- 2) datę i miejsce sporządzenia wniosku;
- 3) podstawę prawną;
- 4) zakres żądanych informacji i sposób ich udostępnienia, w przypadku czynności, o których mowa w § 4;
- 5) zakres przedmiotowy działań przewidzianych do koordynacji, w przypadku czynności, o których mowa w § 2 ust. 2 pkt 1;
- 6) termin i miejsce czynności, zakres podmiotowy i przedmiotowy czynności, warunki ich realizacji oraz imiona i nazwiska funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej lub pracowników w nich uczestniczących, w przypadku czynności, o których mowa w § 3 ust. 1;
- 7) imienną pieczęć i podpis występującego z wnioskiem organu KAS.

Zatem wymagane jest wskazanie tylko takich informacji o których mowa w Rozporządzeniu. Ponieważ wniosek następuje w ramach kontroli celno-skarbowej w podstawie prawnej oprócz art. 46 ust. 1 i 2 ustawy o KAS powinien być powołany także art. 64 ust. 1 pkt 11 tejże ustawy. Reasumując, sugerowane jest w przypadku wystąpienia w toku kontroli celno-skarbowej do organów, o których mowa w art. 46 ust. 1 ustawy o KAS, powoływanie pełnej podstawy prawnej.

Dokumenty przekazane przez kontrolowanego

W aktach kontroli celno-skarbowych znajdują się dokumenty, co do których nie wiadomo, kto, kiedy i jak je przekazał do kontroli celno-skarbowej:

Według spisu akt sprawy¹⁷⁹ w aktach znajdują się dokumenty kontrolowanego przekazane (...) r. (poz. 4 spisu) oraz (...) r. (poz. 6 spisu). Z żadnego zapisu nie wynikają informacje na potwierdzenie otrzymania w ww. dniach dokumentów. Nie wiadomo, czy są to kserokopie przesłane za pośrednictwem poczty lub dostarczone osobiście przez kontrolowanego, czy też są to skany dokumentów przesłane na adres skrzynki e-mail WUCS w Poznaniu. Na dokumentach brak prezentaty. W okazanej dokumentacji brak jakichkolwiek adnotacji dotyczących kontaktowania się z podatnikiem. Naczelnik WUCS w Poznaniu nie odniósł się do tej kwestii.

W tej kontroli celno-skarbowej w wyniku kontroli z (...) r. na stronie 2 znajduje się zapis o przesłaniu przez kontrolowanego (...) r. kopii rachunku oznaczonego nr (...) z (...) r. dotyczącego zakupu samochodu osobowego (...). W spisie akt nie odnotowano dokumentu przesłanego (...) r. Faktycznie przedłożony rachunek o nr (...) stanowi korektę do rachunku nr (...) z (...) r. (dot. zakupu samochodu). Na podstawie rachunku z (...) r. sprzedawca zwrócił kontrolowanemu (...) r. na jego rachunek bankowy niestusznie zapłacony w (...) podatek od wartości dodanej, który on wcześniej zapłacił w 2021 r. w kwocie (...) EUR. W okazanej dokumentacji brak tłumaczenia przedstawionego rachunku. Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że kontrolujący posługuje się biegle językiem niemieckim (co jest potwierdzone stosownym certyfikatem) i jego treść była dla kontrolującego zrozumiała. Nie zachodziła konieczność, aby ten rachunek pozyskać przetłumaczony przez podatnika. Naczelnik podkreślił, że dowody uzyskane od kontrolowanego zostały dostatecznie potwierdzone otrzymanymi uwierzytelnionymi dokumentami ze Starostwa Powiatowego. Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w Polsce językiem urzędowym jest język polski (art. 27 Konstytucji RP). Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim, podmioty wykonujące zadania publiczne na terytorium

¹⁷⁹ Kontrola: (...).

Rzeczypospolitej Polskiej dokonują wszelkich czynności urzędowych oraz składają oświadczenia woli w języku polskim, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Zatem urząd celno-skarbowy prowadząc kontrole celno-skarbowe wykonuje swoje działania w języku polskim. Zgodnie z przepisem art. 72 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS kontrolowany jest obowiązany przedstawiać na żądanie urzędowe tłumaczenie na język polski dokumentów mających znaczenie dla kontroli celno-skarbowej, sporządzonych w języku obcym. Dowód powinien zostać przetłumaczony. Dokonywanie ustaleń dowodowych na podstawie obcojęzycznych dokumentów nie przetłumaczonych na język polski może prowadzić do naruszenia art. 121, art. 122, art. 180 § 1 i art. 187 § 1 w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 4 pkt 3 i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim¹⁸⁰.

W innej sprawie¹⁸¹ dokumentacja została przesłana na adres e-mail WUCS w Poznaniu (...) r. W aktach znajdują się jej wydruki, które za zgodność z oryginałem potwierdziła pełnomocnik szczególny (...) r. (po 2 miesiącach od przesłania). Przekazany w formie elektronicznej dokument, powinien stanowić dowód w sprawie po uprzednim zapisaniu go na nośnik informatyczny. Na okoliczność dokonania potwierdzenia nie sporządzono adnotacji.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że wydruki przesłanej na adres e-mail WUCS w Poznaniu (...) r. dokumentacji potwierdziła na wniosek kontrolujących pełnomocnik szczególny (...) r. Kontakty z ww. odbywały się w siedzibie urzędu lub w siedzibie biura rachunkowego, prowadzonego przez pełnomocnika. Naczelnik wskazuje na przyjętą w tym zakresie praktykę Organu. Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, wskazane jest udokumentowanie dokonania potwierdzenia dokumentów za zgodność z oryginałem w związku z wcześniejszym wnioskiem kontrolujących.

Podsumowując, rekomendowane jest takie prowadzenie akt kontroli celno-skarbowej, aby nie było wątpliwości kto, kiedy, komu i w jaki sposób udostępnił/przekazał dokumentację do kontroli (dowody, na których oparto ustalenia kontrolne). Zwrócić także należy uwagę na korzystanie z dokumentów sporządzonych w języku obcym, w kontekście odpowiedniego ich tłumaczenia. To, że kontrolujący posługuje się biegle językiem obcym nie oznacza, że inne osoby prowadzące dalsze czynności (w następstwie kontroli celno-skarbowej) np. w ew. postępowaniu odwoławczym (po wydaniu decyzji) również posługują się biegle tym językiem. Pracownicy powinni opierać ustalenia na dokumentacji, z której treścią mogą się zapoznać.

Dokumentacja niepotwierdzona za zgodność z oryginałem oraz potwierdzona w sposób nieczytelny

W toku kontroli celno-skarbowej¹⁸² pobrano kserokopie dokumentów bezpośrednio od pełnomocnika szczególnego (biuro rachunkowe) (...) r., co udokumentowano adnotacją sporządzoną (...) r. Część pobranych dokumentów nie została potwierdzona za zgodność z oryginałem (umowy związane z prowadzoną przez kontrolowaną działalnością).

W tej kontroli, kserokopie dokumentów pobrano także bezpośrednio od pełnomocnika szczególnego (...) r. – udokumentowano ten fakt adnotacją sporządzoną (...) r. Załącznikami do niej są kserokopie dokumentów potwierdzone za zgodność z oryginałem – podpis nieczytelny (parafa) – nie wiadomo, kto dokonał potwierdzenia – dotyczy to umów o współpracy o dostawie (...) ¹⁸³.

W przypadku pobrania dokumentacji kontrolnej (dowody znajdujące się następnie w aktach sprawy)

¹⁸⁰ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 czerwca 2017 r. I SA/Łd 94/17.

¹⁸¹ Kontrola: (...).

¹⁸² Kontrola: (...).

¹⁸³ Karty 303-327.

od kontrolowanego lub osoby go reprezentującej, należy zadbać o prawidłowe potwierdzenie za zgodność z oryginałem kopii (kserokopii/wydruków), co jest szczególnie istotne w przypadku nieczytelnych podpisów (paraf).

W kolejnej sprawie od kontrolowanego¹⁸⁴ przyjęto wyjaśnienia (w formie oświadczenia) wraz z dołączonymi kserokopiami faktur, które nie zostały potwierdzone za zgodność z oryginałem. Brak ten nie został uzupełniony w toku kontroli celno-skarbowej. Wymagana jest w tym zakresie większa staranność.

Brak dokumentowania w formie protokołu czynności kontroli dokumentów i ewidencji (art. 81 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS)

Zgodnie z brzmieniem przepisu z czynności kontrolnych mających istotne znaczenie dla sprawy, w szczególności z kontroli dokumentów i ewidencji sporządza się protokół.

Z 12 badanych spraw w 1 kontroli celno-skarbowej¹⁸⁵ sporządzono protokół kontroli ewidencji i dokumentów. Analiza spraw wykazała, że mimo okoliczności wskazujących na zasadność sporządzenia takiego protokołu, poza ww. przypadkiem czynności kontrolne nie były w ten sposób dokumentowane.

Przykładowo z akt kontroli celno-skarbowej¹⁸⁶ wynika, że w jej toku prowadzona była weryfikacja dokumentów i ewidencji. Protokół, sporządzony na podstawie art. 81 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS, jest zapisem czynności, które pracownicy przeprowadzający kontrolę utrwalają w aktach sprawy w ramach zasady pisemności postępowania. Obowiązek sporządzania protokołu z czynności przeprowadzanych w toku kontroli, pozostaje w zgodzie z zasadą oficjalności utrwalania wszelkich czynności w toku kontroli.

NWUCS w Poznaniu wskazał, że informacje dotyczące oceny dokumentów i ewidencji znajdują się w wyniku kontroli kończącym kontrolę celno-skarbową oraz w przypadku przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, również w protokole badania ksiąg. Według wyjaśnienia, wynik kontroli jest dokumentem szerszym niż protokół kontroli dokumentów i ewidencji i zawiera wszystkie ustalenia dotyczące kontrolowanego okresu.

W kolejnej sprawie¹⁸⁷, w okazanej dokumentacji brak udokumentowania przeprowadzonej kontroli księgi rachunkowej i dokumentów źródłowych posiadanych przez kontrolowanego. Nie wiadomo, gdzie dokonano sprawdzenia tj. u kontrolowanego w siedzibie/miejsu przechowywania dokumentacji lub czy kontrolujący pobrali dokumenty i kontrolę przeprowadzono w siedzibie UCS.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu wskazał, że oświadczenie mogło być pobrane w związku z ustną prośbą kontrolującego, który prowadząc kontrolę w miejscu siedziby firmy, miał możliwość wyjaśniania spornych kwestii bezpośrednio z kontrolowanym i jego pracownikami. Naczelnik wskazuje, że z kontrolującym ustał stosunek pracy, stąd nie można pozyskać wyjaśnień w tym zakresie.

Należy dodać, że również Wytyczne NWUCS w Poznaniu regulują kwestie sporządzania protokołów. Zgodnie z przepisem 12.3 Wytycznych protokół sporządza się na okoliczność kontroli dokumentów i ewidencji. Dodatkowo w tej sprawie ustanie stosunku pracy z kontrolującym, praktycznie

¹⁸⁴ Kontrola: (...).

¹⁸⁵ Kontrola: (...).

¹⁸⁶ Kontrola: (...).

¹⁸⁷ Kontrola: (...).

uniemożliwia ustalenie pewnych faktów, co w przypadku właściwego udokumentowania czynności nie wystąpiłoby.

W tej sprawie stwierdzono również brak udokumentowania ustaleń dokonanych z dokumentacji udostępnionej przez kontrahenta kontrolowanego (nadesłane przez kontrahenta kopie dokumentów stanowią znaczną część akt kontroli celno-skarbowej). Ustaleń z tej weryfikacji nie opisano również w wyniku kontroli z (...) r. (nie wskazano, że dokumenty te objęto sprawdzeniem).

W przypadku przeprowadzenia weryfikacji dokumentów, o które wnioskowano na podstawie art. 79 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS od kontrahentów kontrolowanego, należy przeprowadzone czynności kontrolne udokumentować w formie pisemnej.

Także w innych badanych sprawach realizowano czynności kontroli dokumentów i ewidencji, które co do zasady powinny być udokumentowane w protokole.

Podsumowując, rekomendowane jest sporządzanie protokołu z przeprowadzonej w ramach kontroli celno-skarbowej kontroli dokumentów i ewidencji. Dokumentowanie wszystkich przeprowadzonych czynności w ramach prowadzonej kontroli gwarantuje transparentność podejmowanych działań przez kontrolujących, a jednocześnie będzie stanowi dowód tego, co zostało ustalone¹⁸⁸. Akta kontroli zgodnie z art. 86 ust. 1 pkt 4 ustawy o KAS zawierają protokoły z przeprowadzenia dowodów.

W art. 82 ust. 1 ustawy o KAS wymieniono elementy, które winny się znaleźć w wyniku kontroli cyt.:

Wynik kontroli zawiera w szczególności:

- 1) oznaczenie organu;
- 2) wskazanie kontrolowanego;
- 3) datę wydania;
- 4) zakres kontroli celno-skarbowej;
- 5) informację o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku;
- 6) pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji w przypadku, gdy przepisy ustaw podatkowych przewidują obowiązek złożenia deklaracji;
- 6a) pouczenie o obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu celno-skarbowego przez kontrolowanego o zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli celno-skarbowej, jeżeli w toku kontroli celno-skarbowej ujawniono nieprawidłowości, oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku;
- 7) podpis naczelnika urzędu celno-skarbowego albo osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

Nie jest to oczywiście katalog zamknięty. Wynik kontroli to dokument kończący kontrolę celno-skarbową.

W aktach kontroli ważną rolę odgrywają dowody, które służą odtworzeniu zaistniałych zdarzeń. Stąd rekomendowane jest stosownie do prowadzonych czynności kontrolnych dokumentowanie ich w adekwatnej formie, przede wszystkim w formie protokołu, o którym mowa w art. 81 ustawy o KAS. Natomiast czynności organu, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy należy utrwalić w aktach sprawy w formie adnotacji (art. 177 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS).

Brak udokumentowania czynności kontrolnych organu, w szczególności kontroli dokumentów i ewidencji, w formie protokołu stanowi uchybienie.

¹⁸⁸ Uzasadnienie do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Wniosek o udostępnienie CIT-TP

Wniosek¹⁸⁹ o przekazanie uproszczonego sprawozdania CIT-TP skierowano niewłaściwie, najpierw do Ministerstwa Finansów, a następnie do właściwego na dzień kontroli Naczelnika Urzędu Skarbowego. Nie skierowano natomiast wniosku do właściwego za kontrolowany okres Naczelnika (naczelnik właściwy do złożenia CIT-TP).

Kontrolowana jednostka wyjaśniła, że nie wysłano wniosku o przekazanie CIT-TP do właściwego Naczelnika przez niedopatrzenie (kontrolujący mieli podgląd do informacji CIT-TP, obszarem kontroli celno-skarbowej nie były ceny transferowe).

Sugerowane jest przed skierowaniem wniosku ustalenie organu właściwego do jego załatwienia, a także ocenę zasadności skierowania takiego wniosku. Kierowanie wniosków do niewłaściwych organów zbędnie wydłuża czas trwania kontroli celno-skarbowej. Odstępowanie od pozyskania uprzednio wymaganych dokumentów wskazuje na niecelowość wcześniejszych działań.

Realizacja kontroli z osobami nieupoważnionymi do tej czynności przez kontrolowanego

W toku kontroli celno-skarbowej¹⁹⁰ dokumentację przekazywał oraz składał wyjaśnienia Główny Księgowy spółki. Z akt kontroli nie wynika, aby został on upoważniony przez kontrolowaną spółkę do reprezentowania w toku kontroli celno-skarbowej, w tym do podpisywania wyjaśnień. Według danych z KRS do składania oświadczeń w imieniu spółki wymagane było współdziałanie dwóch członków zarządu tj. w kontrolowanym okresie Prezesa Zarządu oraz Członka Zarządu.

Do kwestii przyjmowania wyjaśnień (oświadczeń) od Głównego Księgowego spółki kontrolowana jednostka nie odniosła się.

W toku kolejnej kontroli¹⁹¹ dokumentację przekazywała oraz składała wyjaśnienia Prezes Zarządu (...), z którą to spółką kontrolowany zawarł umowę o prowadzenie ksiąg rachunkowych (na co wskazują zapisy w wyniku kontroli). Według danych z KRS do składania oświadczeń w imieniu spółki upoważniony był każdy z członków zarządu samodzielnie tj. w kontrolowanym okresie Prezes Zarządu. Dodatkowo przekazane w e-mailu z (...) r. przez ww. wyjaśnienia nie zostały podpisane.

NWUCS w Poznaniu potwierdził, że w tej sprawie wyjaśnienia (odpowiedzi na wezwania) powinny zostać podpisane przez osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanej spółki. Złożone przez osoby do tego nieuprawnione wyjaśnienia mogą być kwestionowane na dalszych etapach procedowania. W badanych sprawach braki nie wywołały negatywnego skutku.

Przyjęcie wyjaśnień złożonych w imieniu spółki przez osobę do tego nieuprawnioną (brak pełnomocnictwa) stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponoszą osoby upoważnione do przeprowadzenia kontroli – pracownicy: (...), (...), (...), (...).

Niedokumentowanie czynności organu, o których mowa w art. 177 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS

Z przesyłanych przez kontrolowanego pism wynikało, że osoby realizujące kontrolę celno-skarbową¹⁹² dokonywały ustaleń ze spółką, które to czynności nie zostały udokumentowane np. w adnotacji.

¹⁸⁹ Kontrola: (...).

¹⁹⁰ Kontrola: (...) np. wyjaśnienia z (...) r., z (...) r., z (...) r.

¹⁹¹ Kontrola: (...).

¹⁹² Kontrola: (...).

Kontrolowana jednostka nie wypowiedziała się w tej kwestii.

W kolejnej sprawie¹⁹³, w dokumentacji kontrolnej znajdują się wydruki e-maili, z których wynika, że w toku kontroli kontaktowano się telefonicznie osobą prowadzącą rachunkowość kontrolowanej spółki. Na okoliczność rozmów (ustaleń) telefonicznych nie sporządzono adnotacji, o których mowa w art. 177 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Kontrolowana Spółka przestała (...) r. do repozytorium JPK plik JPK_KR. Spółka nie odebrała wysłanych do niej wezwań o przesłanie pliku JPK na żądanie. W aktach brak udokumentowania w jaki sposób kontrolowana jednostka została zobowiązana do ich przekazania, w szczególności brak adnotacji z wezwania dokonanego (najprawdopodobniej) telefonicznie w trybie art. 160 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Naczelnik WUCS w Poznaniu, potwierdził, że faktycznie niektóre z odpowiedzi na wezwania były udzielane i wysyłane za pośrednictwem adresu e-mail osoby ze spółki z o.o., z którą to kontrolowana Spółka zawarła umowę o prowadzenie ksiąg rachunkowych, ponieważ dotyczyły zagadnień związanych z plikami JPK_KR, które prowadziło ww. biuro rachunkowe. Przyznał również, że należało z tych czynności sporządzić adnotacje.

Brak dokumentowania czynności (ustaleń) dokonywanych z kontrolowanym podmiotem lub w sprawie stanowi nieprawidłowość (brak sporządzenia adnotacji na tę okoliczność). Takie braki powodują trudność w odtworzeniu przeprowadzonych czynności. Obowiązek udokumentowania przebiegu kontroli, w tym np. wezwań telefonicznych, rozmów z kontrolowanym lub jego przedstawicielem, ciąży na kontrolujących. Niedokumentowanie czynności stanowi naruszenie art. 177 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość - pracownicy: (...), (...), (...), (...).

Wadliwie sporządzane adnotacje

Brak wskazywania w adnotacjach podstawy prawnej ich sporządzenia¹⁹⁴. NWUCS w Poznaniu wskazuje, że brak podstawy prawnej w sporządzanej adnotacji nie powoduje wadliwości tego pisma i nie jest wymagana. W 1 sprawie NWUCS w Poznaniu, wyjaśnił, że brak powołania przepisu wynikał z pomyłki kontrolujących.

Osoby odpowiedzialne – pracownicy podpisani na adnotacjach: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).

Do kwestii braku wskazania podstawy prawnej w sporządzonej adnotacji odniesiono się we wcześniejszej części pisma (w części dot. pobierania danych elektronicznych).

W kolejnej sprawie, w toku kontroli¹⁹⁵ celno-skarbowej (...) r. wystąpiono do Prokuratury Okręgowej o udostępnienie i wyrażenie zgody na wykorzystanie dowodów. Nie stwierdzono w aktach pisma z udzieloną odpowiedzią. Na stronie 3 egzemplarza nr 2 ww. pisma znajduje się odręczny dopisek „W sierpniu 2022 r. rozmawiano z Prokuratorem, która stwierdziła, że nie może udzielić zgody, ponieważ akta zostały przekazane wraz z aktem oskarżenia do Sądu. Dlatego nie jest już uprawniona do wydania

¹⁹³ Kontrola: (...).

¹⁹⁴ Kontrola: (...) (adnotacje z (...) r., (...) r., (...) r.), (...) (adnotacja z (...) r. dot. niestawiennictwa świadka na przesłuchanie), (...) (notatka służbowa z (...) r. dot. doręczenia pism (postanowień i wezwań) z (...)r.), (...) (adnotacja z (...) r. dokumentująca sprawdzenie w systemie WIS-RWDW, czy dla spółki została wydana Wiążąca Informacja Stawkowa), (...) (adnotacja z (...) r. dot. niestawienia się strony na przesłuchanie).

¹⁹⁵ Kontrola: (...).

zgody.” Pod adnotacją znajduje się podpis kontrolującego. Ta adnotacja zawiera niepełne dane. Rozmowę kontrolujący powinien udokumentować adnotacją ze wskazaniem podstawy prawnej jej sporządzenia, daty sporządzenia, daty rozmowy, kto i z kim rozmawiał (imię i nazwisko). Osoba odpowiedzialna za niekompletne dane w adnotacji – pracownik (...).

Naczelnik WUCS w Poznaniu złożył w tej sprawie wyjaśnienie, które nie zmienia ustaleń kontroli. Informacje w odrębnej notatce są niepełne w zakresie wskazanym powyżej. Przedstawione przez NWUCS w Poznaniu argumenty odnoszące się do braku udokumentowania w adnotacjach rozmów z Prokuratorem (co najmniej 2 rozmowy) pozostają bez związku z ustaleniem dotyczącym niesporządzenia adnotacji, o której mowa w art. 177 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Niewłaściwy dobór formy dokumentowania dokonanych czynności

W aktach¹⁹⁶ znajduje się adnotacja spisana (...) r. dot. pobrania z RemDat informacji o spółkach kontrahentach kontrolowanego. W adnotacji znajduje się analiza sytuacji poszczególnych spółek ustalona na podstawie deklaracji VAT, ze wskazaniem kwot, tendencji wzrostowych lub spadkowych. Taka analiza stanowi czynność mającą istotne znaczenie dla sprawy i jej rozstrzygnięcia i w związku z tym powinna zostać udokumentowana w protokole, o którym mowa w art. 81 ust. 1 ustawy o KAS (z czynności kontrolnych mających istotne znaczenie dla sprawy sporządza się protokół).

Brak zachowania formy protokołu dla udokumentowania niektórych czynności i zastąpienie go adnotacją skutkować może istotną wadliwością dowodową czynności i w konsekwencji nieprzyznaniem tym czynnościom waloru dowodu. Zgodnie z orzecznictwem NSA, okoliczności istotne dla rozstrzygnięcia sprawy tylko wtedy mają wartość dowodową, gdy są utrwalone w formie protokołu. Okoliczności takie nie mogą zatem być uznane za udowodnione, jeżeli zostały utrwalone w aktach sprawy w postaci zwykłych adnotacji, dopuszczonych wprawdzie przez art. 177 O.p., ale tylko dla utrwalenia tych czynności organu, które nie zawierają ustaleń istotnych, od których zależy rozstrzygnięcie sprawy. Należy jednak nadmienić, że ocena, czy mamy do czynienia z czynnością mającą istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, należy do organu podatkowego (wyrok WSA w Gdańsku z 20 kwietnia 2016 r., I SA/Gd 239/16). Dlatego też zawsze przed udokumentowaniem dokonanej czynności kontrolnej należy dokonać analizy jej istotności pod kątem wartości dowodowej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu nie zgodził się z powyższym. Wskazał, że jego zdaniem protokół służy do udokumentowania czynności przeprowadzonych z osobami obecnymi lub biorącymi udział w czynności. Zatem, co do zasady, jest przewidziany do czynności z inną osobą, a nie do realizacji czynności tylko przez kontrolującego „samemu ze sobą”. Naczelnik podkreślił, że w ramach kontroli celno-skarbowej w zakresie zagadnień podatkowych dokumentuje się w formie protokołu – czynności przeprowadzone bezpośrednio u kontrolowanego np. w zakresie kontroli dokumentów i ewidencji, co do danego zagadnienia, z czynności weryfikacji dokumentów u kontrahenta kontrolowanego, oczywiście przesłuchania świadków i kontrolowanego. W każdej z tych czynności są dwie strony biorące w niej udział, a nie tylko kontrolujący.

Odnosząc się do powyższego, stanowisko NWUCS w Poznaniu jest niewłaściwe. Jak już wcześniej wskazano, protokół jest zapisem czynności, które pracownicy przeprowadzający kontrolę utrwalają w aktach sprawy w ramach zasady pisemności postępowania. Przepisy nie nakładają obowiązku doręczenia takiego protokołu kontrolowanemu. Ma on możliwość na każdym etapie kontroli zapoznawania się z aktami sprawy.

¹⁹⁶ Kontrola: (...).

Brak zachowania formy protokołu dla udokumentowania niektórych czynności i zastąpienie go adnotacją stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...), (który udokumentował analizę w formie adnotacji).

Prośba o informacje skierowana do naczelnika urzędu skarbowego

W toku kontroli¹⁹⁷, (...) r. skierowano na podstawie art. 46 ust. 1 i 2 ustawy o KAS prośbę do (...) o przekazanie uwierzytelnionych kserokopii dokumentów wymienionych w piśmie oraz przekazanie informacji m.in. o prowadzonych postępowaniach podatkowych, kontrolach podatkowych oraz czynnościach sprawdzających przeprowadzonych za kontrolowany okres, posiadanych zaległościach przez spółkę, oraz innych danych dot. prowadzonych czynności k.k.s. oraz egzekucyjnych. Na dzień sporządzenia ww. pisma właściwym dla Spółki z o.o. był (...) (od 2021 r.) – w aktach nie stwierdzono zapytania skierowanego do właściwego dla kontrolowanego US.

Naczelnik WUCS w Poznaniu, wyjaśnił, że pismo zostało skierowane do (...) z uwagi na to, że był to Urząd właściwy dla podatnika w kontrolowanym okresie.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, poprzedni US mógł nie posiadać części informacji, o które wnioskowano np. o zaległościach posiadanych przez spółkę. W związku z tym kontrolujący z WUCS mogli w tym zakresie posiadać niekompletne informacje.

Pisma (postanowienia, wezwanie) bez załączników

W toku kontroli celno-skarbowej¹⁹⁸, w związku z odwołaniem pełnomocnictwa ogólnego w dniu (...) r. tj. w okresie awizowania przesyłek, Organ stwierdził zasadność ponownego sporządzenia (zmiana adresata z pełnomocnika ogólnego reprezentującego spółkę na spółkę) i wysłania pism (postanowień i wezwania) sporządzonych (...) r. Dokumenty zostały sporządzone (...) r. oraz (...) r.

W wydanych w toku kontroli celno-skarbowej postanowieniach dot. włączania pism do akt kontroli celno-skarbowej, w tym w wersji zanonimizowanej, znajduje się zapis, że wymienione dokumenty znajdują się pod pismami odpowiednio z (...) r. i nie dołączono ich do wydanych (...) r. postanowień.

Z okazanej dokumentacji wynika, że w przypadku pism z lipca 2022 r. w związku z odwołaniem pełnomocnika ogólnego nie doszło do ich doręczenia (na dzień tzw. fikcji doręczenia pełnomocnik ogólny był już odwołany, a do niego kierowane było pismo). W związku z tym do ponownie sporządzonych postanowień należało dołączyć wymagane załączniki włączanych dowodów.

Do powyższej kwestii NWUCS w Poznaniu nie odniósł się. W taki sytuacjach należy przed wysłaniem dokumentacji dokonać analizy, czy kontrolujący nie powinni dołączyć uprzednio sporządzonych, a niedoręczonych pism do korespondencji, tak aby kontrolowany mógł się z nimi zapoznać.

Materiały z postępowań przygotowawczych

Sporządzony w toku kontroli celno-skarbowej¹⁹⁹, wniosek z (...) r. o udostępnienie i zgodę na wykorzystanie materiałów z akt postępowania przygotowawczego skierowany do Pierwszego Referatu Dochodzeniowo-Śledczego CZS1 WUCS w Poznaniu nie zawierał podstawy prawnej. W związku z informacją pozyskaną (...) r. z CZS o przekazaniu akt dochodzenia (...) r. do Prokuratora Rejonowego, (...) r. skierowano wniosek o udostępnienie i zgodę na wykorzystanie materiałów z postępowania w kontroli celno-skarbowej oraz wyrażenie zgody na włączenie i wykorzystanie przekazanych dowodów

¹⁹⁷ Kontrola: (...).

¹⁹⁸ Kontrola: (...).

¹⁹⁹ Kontrola: (...).

do akt kontroli celno-skarbowej. (...) r. skierowano kolejny wniosek do Prokuratury Rejonowej w (...) (inne dane niż w ww. piśmie). Wniosek sporządzony prawidłowo.

Pismem z (...) r. zwrócono się do Prokuratury Rejonowej m.in. o uwierzytelnienie i wykorzystanie przekazanych materiałów. Jako podstawę prawną takiego działania powołano przepisy art. 298 pkt 5 oraz art. 299a O.p. Nie powołano przepisu art. 46 ust. 1 i 2 oraz art. 94 ust. 1 ustawy o KAS. Zgodnie z art. 46 ust. 1 i 2 ustawy o KAS:

1. Organy administracji rządowej i samorządowej, państwowe osoby prawne oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać z organami KAS, nieodpłatnie udostępniać organom KAS informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać im pomocy, w tym pomocy technicznej, przy wykonywaniu ich zadań.
2. Przy wykonywaniu zadań organy KAS są uprawnione do nieodpłatnego korzystania z informacji zgromadzonych w aktach spraw, zbiorach danych, ewidencjach i rejestrach przez organy administracji rządowej i samorządowej, sądy, prokuraturę, państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne, w tym również z informacji zapisanych w postaci elektronicznej, z zastrzeżeniem odrębnych przepisów.

W zakresie opóźnienia w skierowaniu wniosku do Prokuratora Rejonowego po 3 tygodniach od uzyskania wiedzy o przekazaniu tam akt postępowania przygotowawczego, NWUCS w Poznaniu wskazał, że na ten moment trudno określić powód takiego działania. Naczelnik potwierdził, że kontrolujący w piśmie z (...) r. zastosowali niewłaściwą podstawę prawną.

Ponieważ brak powołania we wniosku do Prokuratury przepisów art. 46 ust. 1 i 2 oraz art. 94 ust. 1 ustawy o KAS wystąpił incydentalnie oceniono go jako uchybienie.

Postanowienie w sprawie zwrotu kosztów

Postanowienie²⁰⁰ w sprawie zwrotu kosztów, zostało wydane na podstawie art. 270a, art. 265 § 1 pkt 1 oraz art. 266 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS. Uwzględniono wyjaśnienia NWUCS w Poznaniu w zakresie powołanej podstawy prawnej.

W tej sprawie znajdujące się w aktach sprawy, we wniosku świadka o zwrot kosztów oraz w postanowieniu, dane świadka (adres zamieszkania) nie zostały zanonimizowane.

Naczelnik w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. nie odniósł się do tej kwestii. Brak anonimizacji adresu zamieszkania świadka, stanowi naruszenie art. 179 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa i narusza zasadę zaufania obywateli do organów władzy publicznej. Za brak anonimizacji odpowiadają kontrolujący – pracownicy: (...), (...), (...).

Weryfikacja transakcji z kontrahentem kontrolowanego²⁰¹

(...) r. pracownicy (kontrolujące) sporządzili adnotację na podstawie art. 177 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS z weryfikacji transakcji dokonanych z kontrahentem.

Z adnotacji wynika, że weryfikacją objęte zostały zarówno dokumenty pozyskane w toku badanej kontroli celno-skarbowej, jak również w ramach kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec kontrahenta kontrolowanego przez innych pracowników WUCS w Poznaniu.

Dokumentacja kontrolna kontrahenta kontrolowanego została zabezpieczona przez (...) Wydział Zamiejscowy Departamentu do Spraw Przestępczości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej

²⁰⁰ Kontrola: (...)

²⁰¹ Kontrola: (...) dot. weryfikacji transakcji z kontrahentem (...).

w (...) w związku z prowadzonym śledztwem²⁰². Prokurator Prokuratury Regionalnej wyraził zgodę na wykorzystanie i włączenie do akt kontroli dowodów księgowych należących m.in. do firmy kontrahenta kontrolowanego²⁰³. Z pisma Prokuratora wynika, że zgoda dotyczy konkretnej sprawy (...), a nie sprawy z próby kontrolnej (w piśmie nie wymieniono tej sprawy).

Do przeprowadzenia weryfikacji transakcji wykorzystano także pozyskane w toku sprawy (...) pliki JPK_VAT kontrahenta kontrolowanego. Załącznik do adnotacji stanowi zestawienie faktur wystawionych przez kontrolowaną na rzecz kontrahenta²⁰⁴. Zestawienie sporządzili pracownicy prowadzący kontrolę celno-skarbową u kontrahenta kontrolowanego.

W kontroli celno-skarbowej można wykorzystać dowody zgromadzone w toku innych postępowań, w tym w toku kontroli celno-skarbowej oraz w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe (art. 181 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS). Wymaga to jednak zastosowania określonej formy:

- Dowody takie powinny zostać włączone do akt sprawy postanowieniem.
- Należało uprzednio zweryfikować, czy zgoda wyrażona przez Prokuratora dotyczy również kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec kontrolowanej (ew. pozyskać zgodę Prokuratora na wykorzystanie dowodów/informacji w ramach kontroli celno-skarbowej u kontrolowanej). W postępowaniu przygotowawczym – w związku z zasadą tajności tego etapu postępowania, udostępnianie akt śledztwa i dochodzenia odbywa się wyłącznie za zgodą prokuratora lub organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze (art. 156 § 5 k.p.k.)²⁰⁵.
- W adnotacji znajdują się dane dotyczące śledztwa prowadzonego wobec kontrahenta (organ dochodzenia, sygnatura sprawy), co nie powinno mieć miejsca (konieczność anonimizacji).
- Weryfikację udokumentowano w formie adnotacji – zasadnym było sporządzenie na tę okoliczność protokołu, o którym mowa w art. 81 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS.
- Występuje ryzyko braku możliwości uznania za dowód opisanych na str. 2 adnotacji informacji przekazanych przez pracowników prowadzących kontrolę celno-skarbową u kontrahenta kontrolowanej. Wykorzystać w kontroli celno-skarbowej można dowody zgromadzone w toku innego postępowania, a nie informacje przekazane przez kontrolujących prowadzących inną sprawę.

Zgodnie z art. 181 O.p.:

Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej

²⁰² Sprawa (...).

²⁰³ (...).

²⁰⁴ (...).

²⁰⁵ Art. 156 § 5 k.p.k. (Dz.U. z 2025 r. poz. 46) cyt.: „Jeżeli nie zachodzi potrzeba zabezpieczenia prawidłowego toku postępowania lub ochrony ważnego interesu państwa, w toku postępowania przygotowawczego stronom, obrońcom, pełnomocnikom i przedstawicielom ustawowym udostępnia się akta, umożliwia sporządzanie odpisów lub kopii oraz wydaje odpłatnie uwierzytelnione odpisy lub kopie. W przedmiocie udostępnienia akt, sporządzenia odpisów lub kopii lub wydania uwierzytelnionych odpisów lub kopii prowadzący postępowanie przygotowawcze wydaje zarządzenie. W wypadku odmowy udostępnienia akt pokrzywdzonemu na jego wniosek należy poinformować go o możliwości udostępnienia mu akt w późniejszym terminie. Z chwilą powiadomienia podejrzanego lub obrońcy o terminie końcowego zaznajomienia z materiałami postępowania przygotowawczego pokrzywdzonemu, jego pełnomocnikowi lub przedstawicielowi ustawowemu nie można odmówić udostępnienia akt, umożliwienia sporządzania odpisów lub kopii oraz wydania odpisów lub kopii. Za zgodą prokuratora akta w toku postępowania przygotowawczego mogą być w wyjątkowych wypadkach udostępnione innym osobom. Prokurator może udostępnić akta w postaci elektronicznej”.

oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

W złożonym wyjaśnieniu NWUCS w Poznaniu wskazał, że weryfikacja transakcji dokonanych w (...) r. przez kontrolowaną z jej kontrahentem została przeprowadzona w oparciu o zestawienia faktur przygotowane przez zespoły prowadzące kontrole celno-skarbowe za ten okres u obydwu stron transakcji, bez wglądu w dokumenty księgowe i pliki JPK kontrahenta.

W związku z wszczęciem kontroli celno-skarbowych za (...) rok zarówno u kontrolowanej (na podstawie własnych analiz), jak i u jej kontrahenta (na wniosek (...)), dokumenty i ewidencje księgowe obydwu firm na czas kontroli zostały przekazane zespołom pracowników upoważnionym do ich przeprowadzenia. W jednym i w drugim przypadku czynności kontrolne prowadzone były w tym samym czasie i przez ten sam organ – Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu, a osobami upoważnionymi do prowadzenia kontroli byli pracownicy referatów (...) ((...)) i (...) ((...)) należące do tego samego Działu (...) ((...)). Zatem według wyjaśnień, dokumentacją księgową dotyczącą wzajemnych transakcji nie dysponowały podmioty, które dokonały transakcji, lecz organ podatkowy prowadzący w tych podmiotach kontrole celno-skarbowe – ten sam dla każdego z podmiotów.

Z uwagi na to, że w przedstawionej sytuacji nie było możliwe przeprowadzenie czynności bezpośrednio z kontrahentem kontrolowanego (nie posiadał dokumentów), w celu wstępnego rozeznania sprawy, każdy z zespołów kontrolnych w ramach posiadanych upoważnień zbadał pod kątem transakcji z wybranym kontrahentem pozyskane od swojego kontrolowanego podmiotu ewidencje i dokumenty źródłowe (stanowiące podstawę zapisów w ewidencji) i na ich podstawie sporządził zestawienie wszystkich transakcji z tym kontrahentem.

W toku czynności udokumentowanych adnotacją z (...) r. porównano przygotowane przez poszczególne zespoły zestawienia faktur. Naczelnik wskazał, że zestawienia te, same w sobie nie mają waloru dowodowego, ponieważ są opracowaniami przygotowanymi przez pracowników organu podatkowego. Są one jednak wiarygodne, ponieważ zostały sporządzone na podstawie przedłożonej w toku kontroli dokumentacji podatkowej kontrahenta. Według Naczelnika mogą zatem stanowić podstawę do ustalenia istotnych procesowo okoliczności, ponieważ – w zależności od wyników porównania zestawień – mogą dostarczyć kontrolującym informacji pozwalających na określenie lub zaniechanie dalszych kierunków kontroli w tym zakresie.

Jak wynika z adnotacji, weryfikacja transakcji pomiędzy kontrahentami na podstawie przygotowanych zestawień wykazała ich zgodność, co do liczby i wartości zaewidencjonowanych faktur, co oszczędziło kontrolującym podejmowania pracochłonnych i czasochłonnych działań związanych z uzyskaniem zgody prokuratora na dostęp do akt kontrahenta kontrolowanej, a następnie pozyskaniem i włączeniem do akt sprawy oraz analizą ponad 700 dokumentów. Czynności te zostały bowiem wykonane przez pracowników tego samego organu w ramach kontroli prowadzonej w ww. spółce.

Naczelnik podkreślił, że w związku z przyjętym sposobem postępowania żaden z zespołów kontrolnych nie miał wglądu w dokumenty i ewidencje kontrahenta, nie można więc mówić o wykorzystaniu w kontroli celno-skarbowej prowadzonej u kontrolowanej, dowodów zgromadzonych w kontroli celno-skarbowej prowadzonej u jej kontrahenta oraz wymagać stosowania form postępowania właściwych dla takiej sytuacji.

Według Naczelnika, dla opisanego wyżej przebiegu czynności – istotnej dla sprawy z uwagi na wielkość

obrotów z kontrahentem – jedynym właściwym sposobem udokumentowania była właśnie forma adnotacji, o której mowa w art. 177 § 1 Ordynacji podatkowej i adnotacja taka została sporządzona. Naczelnik wskazuje, że podanie w adnotacji oraz w wyniku kontroli nazwy organu i sygnatury śledztwa prowadzonego wobec kontrahenta nie oznacza ujawnienia danych objętych śledztwem i nie ma żadnego wpływu na jego przebieg. Informacje te były niezbędne do potwierdzenia, że kontrahent kontrolowanej faktycznie nie dysponuje oryginałami dokumentów księgowych dotyczących wzajemnych transakcji z przyczyn od niego niezależnych (zostały zabezpieczone do sprawy prowadzonej przez uprawniony do tego organ) oraz do wykazania, że organ właściwy w sprawie karnej wyraził zgodę na wgląd pracowników organu podatkowego do zabezpieczonych dokumentów w ramach prowadzonej kontroli. Podane w minimalnym zakresie informacje o prowadzonym śledztwie miały potwierdzić okoliczności wykluczające możliwość przeprowadzenia czynności sprawdzających bezpośrednio u kontrahenta oraz potwierdzić legalność uzyskania przez pracowników referatu (...) dostępu do zabezpieczonych dokumentów i ewidencji, które stanowiły podstawę sporządzonych przez nich zestawień. W ocenie kontrolujących z WUCS w Poznaniu, podanie samej nazwy organu prowadzącego sprawę karną wobec kontrahenta oraz sygnatury sprawy nie stanowi informacji niejawnych, a zatem nie podlega anonimizacji.

Naczelnik dodał, że czynności podejmowane przez prokuraturę u kontrahenta kontrolowanej, były bezpośrednio po ich przeprowadzeniu w (...) roku przedmiotem doniesień medialnych. Autorzy dostępnych w Internecie artykułów prasowych (np. Dziennik.pl), powołując się na komunikaty wydane przez prokuraturę dla prasy, ujawniali w nich nie tylko dane organu prowadzącego postępowanie, lecz także opisywali podejmowane w toku tego postępowania czynności oraz zarzuty przedstawione osobom zarządzającym spółką. Osoby zainteresowane tematem, w tym także kontrahenci ww. spółki, już przed wszczęciem kontroli miały możliwość uzyskania z mediów znacznie większej ilości informacji od tych, które zamieszczone zostały w adnotacji. Naczelnik zauważył, że w toku kontroli ani kontrolowana, ani ustanowiony przez nią pełnomocnik nie skorzystali z prawa wglądu do akt sprawy. Zatem faktycznie nie zapoznali się z treścią adnotacji.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w kwestii anonimizacji, pracowników Resortu Finansów obowiązywała w kontrolowanym okresie Instrukcja anonimizowania dokumentów²⁰⁶. W pkt. 7.7 (pozostałe słowa i frazy wymagające anonimizacji) wymieniono cyt. „numery spraw administracyjnych, karnych, wyjaśniających, sygnatury akt”.

Faktycznie kontrole celno-skarbowe u kontrolowanej i jej kontrahenta prowadził ten sam Organ, jednakże poszczególne sprawy prowadziły inne osoby upoważnione przez NWUCS w Poznaniu (w upoważnieniu do kontroli). Pliki JPK_VAT kontrahenta kontrolowanej zostały włączone postanowieniem do sprawy wobec niego prowadzonej. W sprawie z próby kontrolnej pliki te nie zostały włączone. W przypadku ich włączenia do sprawy postanowieniem mogły stanowić dowód w sprawie (z uwzględnieniem zasad anonimizacji) w zakresie transakcji pomiędzy podmiotami. Ustalenia powinny być analogiczne, jak w adnotacji znajdującej się w aktach sprawy. Fakt, że w prasie opisywano sprawę jest bez znaczenia w tej sprawie. Kontrolowanemu nie należy ujawniać informacji o prowadzonym śledztwie wobec jego kontrahenta. Dodatkowo Naczelnik WUCS w Poznaniu nie udokumentował, że zgoda wyrażona przez Prokuratora w zakresie kontroli u kontrahenta kontrolowanej, dotyczy również kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec kontrolowanej.

²⁰⁶ Instrukcja anonimizowania dokumentów. Resort Finansów. Wersja 1.0 przygotowana przez Departament Bezpieczeństwa i Ochrony Informacji Ministerstwa Finansów.

Ponieważ udostępnianie akt śledztwa i dochodzenia odbywa się zgodnie z art. 156 § 5 k.p.k. wyłącznie za zgodą prokuratora lub organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze (zasada tajności etapu postępowania), to w aktach sprawy powinny znajdować się dokumenty, z których wynikałaby zgoda na wykorzystanie w kontroli celno-skarbowej z próby kontrolnej, dokumentów z postępowania przygotowawczego (śledztwa) prowadzonego wobec kontrahenta kontrolowanej.

W zakresie udokumentowania adnotacją przeprowadzonej weryfikacji, to wynikają z niej okoliczności istotne dla merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy tj. zgodności co do liczby i wartości transakcji zawartych pomiędzy kontrahentami. Zatem czynność ta powinna zostać udokumentowana protokołem.

W powyższej sprawie stwierdzono nieprawidłowości:

- działanie niezgodne z art. 156 § 5 k.p.k., poprzez wykorzystanie ustaleń dokonanych za zgodą Prokuratora Prokuratury Regionalnej udzieloną w innej sprawie niż badana kontrola celno-skarbowa (dowody księgowe firmy kontrahenta kontrolowanego zabezpieczone uprzednio w związku z prowadzonym śledztwem); brak uzyskania zgody prokuratora lub organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze na wykorzystanie dokumentacji w kontroli celno-skarbowej objętej próbą kontrolną,
- brak udokumentowania czynności w formie protokołu i zastąpienie ich adnotacją,
- brak anonimizacji danych,
- niewłączenie dowodu do akt sprawy postanowieniem.

Za stwierdzone nieprawidłowości odpowiedzialność ponoszą pracownicy: (...) i (...).

Nieudokumentowanie przeprowadzonych czynności kontrolnych

Zgodnie z przepisem art. 81 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS z czynności kontrolnych mających istotne znaczenie dla sprawy, w szczególności z kontroli dokumentów i ewidencji sporządza się protokół. W kontroli²⁰⁷ celno-skarbowej, z załączników do wniosków o przedłużenie terminu kontroli (akta dodatkowe) wynikają planowane czynności, które powinny zostać zrealizowane np. porównanie plików JPK z przedstawionymi przez kontrolowanego dokumentami, analiza otrzymanych od podatnika dokumentów, analiza wartości transakcji sprzedaży samochodów w stosunku do wartości rynkowych itd. W okazanych do kontroli aktach sprawy brak odzwierciedlenia przeprowadzenia ww. czynności (brak sporządzonych protokołów na tę okoliczność, udokumentowania sprawdzenia danych w CEPIK, udokumentowania porównania wartości rynkowej pojazdów z wartością wykazaną na dokumentach sprzedaży, analizy informacji z banku). Powyższe wskazuje na niepełne udokumentowanie przeprowadzonych czynności kontrolnych. Na karcie kontroli w zakresie czynności zaplanowanych do realizacji w etapie wpisano „sporządzenie protokołu z czynności” (akceptacja wniosku o przedłużenie kontroli (...) r.).

NWUCS w Poznaniu złożył w tym zakresie wyjaśnienia. Przedstawił stanowisko kontrolującego, ze wskazaniem jakimi przesłankami kierował się niedokumentując dokonanych ustaleń. Końcowo, Naczelnik wskazał, że działania kontrolującego nie były prawidłowe. Należało we właściwy sposób udokumentować ustalenia, a dane włączyć przed wydaniem wyniku kontroli, tak by z akt kontrolnych wynikało choćby na podstawie jakich danych stwierdzono kwotę nieprawidłowości.

Naczelnik potwierdził, że w badanej sprawie nie udokumentowano czynności kontrolnych (m.in. analiz, ustaleń na podstawie bazy CEPIK), na których oparto wynik kontroli, co stanowi nieprawidłowość, za

²⁰⁷ Kontrola: (...).

którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...).

Wezwanie do złożenia wyjaśnień

W toku kontroli²⁰⁸ celno-skarbowej, skierowano 17 marca 2023 r. do Radcy Prawnego i Doradcy Podatkowego (...) wezwanie do złożenia pisemnych wyjaśnień na okoliczność wykonania umowy o świadczenie usług prawnych pomiędzy kontrolowaną a:

- 1) (...) prowadzącym (...) przy ul. (...),
- 2) (...) Sp. z o.o. z/s w (...) NIP (...) reprezentowaną przez Prezesa Zarządu (...).

Z KRS wynika, że (...) Sp. z o.o. została wykreślona jeszcze w 2019 r. (o czym kontrolujący wiedzieli). Zatem byt prawny spółki ustał i brak było możliwości żądania wyjaśnień od prezesa zarządu zlikwidowanej spółki. W tej sprawie jedynym możliwym sposobem zebrania dowodu dot. wykreślonej Sp. z o.o. było wezwanie ww. na przesłuchanie w charakterze świadka (osobowe źródło dowodowe).

Wezwanie zostało sporządzone na podstawie art. 64 ust. 1 pkt 11 i 17 oraz art. 79 ust. 1 pkt 1 i 3 (udostępnienie dokumentów i udzielenie wyjaśnień przez kontrahenta kontrolowanego) ustawy o KAS oraz art. 155 § 1 i art. 262 § 1 O.p.

Przywołane pouczenie o możliwości nałożenia kary porządkowej z art. 262 O.p. nie znajduje zastosowania w tej sprawie - art. 262 O.p. dotyczy strony, pełnomocnika strony, świadka lub biegłego, co w badanej sprawie nie zachodziło. Stanowi to nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...) podpisana na wezwaniu.

Wzywany podmiot nie odebrał wezwania. W toku kontroli celno-skarbowej nie został wezwany ponownie.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że wezwanie do złożenia pisemnych wyjaśnień zostało skierowane do ww. (...) r. w związku z realizacją zaleceń Szefa KAS przekazanych w piśmie z (...) r. w sprawie (...), stanowiącym odpowiedź na wniosek Naczelnika WUCS w Poznaniu z (...)r. o przejęcie kontroli celno-skarbowej prowadzonej u kontrolowanej w zakresie (...).

W ocenie Szefa KAS, przesłany wniosek zawierał braki, które wpływały negatywnie na możliwość dokonania analizy, czy w przedmiotowej sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. W piśmie zalecono m.in. uzupełnienie materiału dowodowego o podpisane egzemplarze umowy zawartej (...) r. przez kontrolowaną, radcę prawnego i doradcę podatkowego (...) oraz (...) sp. z o.o. oraz ustalenie okoliczności związanych z jej realizacją. W tym celu strony umowy (kontrolowana i (...), ponieważ (...) sp. z o.o. już nie istniała) zostały wezwane do złożenia wyjaśnień na okoliczność zawarcia i realizacji ww. umowy oraz do przekazania dokumentów dotyczących tej umowy.

Ponieważ (...) był też stroną ww. umowy, wezwanie było skierowane do niego jako wymienionej w umowie po stronie zleceniobiorcy osoby fizycznej (radcy prawnego i doradcy podatkowego (...)), a nie do prezesa zarządu reprezentującego nieistniejącą już spółkę (...) z o.o.

Naczelnik podkreślił, że wezwanie zostało skierowane do (...) w związku z zaleceniami wynikającymi z pisma Szefa KAS. W ocenie organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową okoliczności dotyczące zawarcia i realizacji przedmiotowej umowy zostały wystarczająco udowodnione innymi środkami dowodowymi. Zatem nie było potrzeby ponownego wzywania (...) do złożenia wyjaśnień. Ponadto,

²⁰⁸ Kontrola: (...).

prawidłowo skierowana korespondencja nie została podjęta przez adresata. W związku z powyższym, po ostatecznej odmowie przejęcia kontroli przez Szefa KAS, organ prowadzący kontrolę zrezygnował z przeprowadzenia tego środka dowodowego w toku kontroli celno-skarbowej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w dodatkowym wyjaśnieniu z 28 stycznia 2025 r. wskazał, że Szef KAS poinformował NWUCS w Poznaniu, iż wskazane jest wezwanie Zleceniobiorców o przedłożenie podpisanej umowy z (...) roku o świadczenie usług prawnych, zawartej przez nich z kontrolowaną. Pismo Szefa KAS nie zawierało innych szczegółów dotyczących sposobu w jaki należy ustalić okoliczności związane z realizacją ww. umowy. W tej sprawie kontaktowano się jeszcze telefonicznie z pracownikami MF. W rezultacie, czynności w zakresie uzupełnienia materiału dowodowego dotyczącego zawarcia i realizacji umowy, były przeprowadzone zgodnie z sugestiami przekazanymi w piśmie Szefa KAS z (...) roku oraz rozmowach telefonicznych z pracownikami (...) w (...) w dniach (...) roku.

Odnosząc się do powyższego, Naczelnik nie wykazał, aby w tej sprawie nie można było pozyskać informacji poprzez przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadka (dotyczy dokumentacji (...) Sp. z o.o. wykreślonej z KRS, którą w kontrolowanym okresie reprezentował Prezes Zarządu J.O.).

Ostatecznie dowód nie został przeprowadzony (brak ustaleń w tym zakresie).

Akta dodatkowe

(...) r. prowadząca kontrolę²⁰⁹ celno-skarbową sporządziła adnotację na podstawie art. 177 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS z weryfikacji transakcji dokonanych z kontrahentem. Dokument ten znajduje się w aktach dodatkowych.

Według NWUCS w Poznaniu, adnotację sporządzono w celu oceny przydatności dowodowej wzajemnych rozliczeń pomiędzy kontrolowaną, a jej kontrahentem. W związku z tym, że oceniono powyższe jako nieprzydatne pod względem dowodowym w sprawie (brak przesłanek do kwestionowania transakcji) – adnotację pozostawiono w aktach sprawy.

Uwzględniono złożone przez NWUCS w Poznaniu wyjaśnienia w tym zakresie.

Wnioski do organów samorządowych – akta wewnętrzne

W aktach wewnętrznych kontroli²¹⁰ celno-skarbowej znajdują się wnioski skierowane do organów samorządowych w związku z czynnościami kontrolnymi z prośbą o przesłanie dokumentów dotyczących zarejestrowanych pojazdów. Wnioski wraz z udzielonymi odpowiedziami nie znajdują się w aktach głównych kontroli celno-skarbowej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że powodem wystąpienia do organów rejestrujących samochody było ryzyko, że w dokumentach kontrolowanej są faktury o innej wartości aniżeli przedstawione przy rejestracji samochodu, dlatego proszono o przesłanie dokumentów stanowiących podstawę rejestracji. Organy rejestrujące przekazywały w większości przypadków całą dokumentację stanowiącą podstawę do rejestracji pojazdu. Zostały one poddane weryfikacji pod kątem zgodności z dokumentacją będącą w posiadaniu kontrolowanej. Naczelnik wskazał, że w wyniku sprawdzenia nie stwierdzono rozbieżności. Podkreślił, że w przesłanych dokumentach znajdowały się dane osobowe nabywców (m.in. PESEL, numery dowodów osobistych, umowy dotyczące ustanowienia współwłasności samochodów), to ze względu na pracochłonne procedury dotyczące anonimizacji nie

²⁰⁹ Kontrola: (...).

²¹⁰ Kontrola: (...).

włączono ich do akt głównych. Naczelnik, poinformował, że ww. pisma nie stanowiły dowodów skutkujących ustaleniami kontroli.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, Naczelnik z jednej strony wskazuje, że przyczyną niewłączenia dokumentów do akt kontroli była konieczność ich pracochłonnej anonimizacji, z drugiej twierdzi, że nie stanowiły one dowodów skutkujących ustaleniami kontroli. Niewątpliwie dokumenty te przyczyniły się do wyjaśnienia sprawy. Kontrolujący w oparciu o informacje uzyskane od innych organów ustalił stan faktyczny tj. zgodność dokumentu będącego w posiadaniu kontrolowanej, z dokumentem okazanym przy rejestracji pojazdu. Dokumenty te wypełniają definicję dowodu, o której mowa w art. 180 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. Pracochłonność przy anonimizacji nie jest argumentem przemawiającym za niewłączeniem tej dokumentacji do akt głównych kontroli celno-skarbowej.

Nieujęcie w aktach głównych kontroli celno-skarbowej dokumentacji, na której organ ustalił stan faktyczny stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponoszą kontrolujący upoważnieni do kontroli celno-skarbowej – pracownicy (...) i (...).

Zagadnienie poprawności formalnej i merytorycznej dokumentów wytworzonych w trakcie kontroli celno-skarbowej oceniono negatywnie. Stwierdzono liczne nieprawidłowości. Sporządzane wezwania zawierały braki w zakresie elementów, o których mowa w art. 159 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. Nie anonimizowano wymaganych dokumentów. Wadliwie włączano dokumenty do sprawy. Wystąpiły błędy w zakresie gromadzenia i dokumentowania dowodów elektronicznych, w tym w formie plików JPK. W wydawanych postanowieniach i innych pismach wskazywano błędną lub niepełną podstawę prawną. Nie dokumentowano części czynności kontrolnych w formie protokołu kontroli dokumentów i ewidencji. Wystąpiły także braki w zakresie dokumentowania czynności mających istotne znaczenie dla sprawy. Nie utrwalano w formie adnotacji ustaleń z kontrolowanym (najczęściej telefonicznych). Przyjmowano wyjaśnienia od osób do tego nieumocowanych przez kontrolowanego. Stwierdzono przypadek nieujęcia w aktach głównych kontroli celno-skarbowej dokumentacji, w oparciu o którą ustalono stan faktyczny. Wystąpiły również inne błędy opisane w treści niniejszego dokumentu. Kontrola celno-skarbowa powinna być prowadzona rzetelnie i starannie. Wszystkie czynności powinny zostać udokumentowane a w aktach kontroli powinny znajdować się kompletne dowody, w oparciu o które dokonano ustaleń faktycznych. Z przedstawionej do kontroli dokumentacji wynika, że kwestia poprawności formalnej i merytorycznej dokumentacji wytworzonej w trakcie kontroli celno-skarbowej wymaga wdrożenia działań naprawczych, w tym zwiększonego nadzoru ze strony kierowników komórek organizacyjnych.

Powyższe ustalenia uzasadniają przyznanie oceny negatywnej w tym zakresie.

f. Zakończenie kontroli celno-skarbowej

W zakresie kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, kontrolowanemu przysługuje w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia uprawnienie do skorygowania deklaracji w zakresie objętym kontrolą.

W przypadku gdy NWUCS w Poznaniu uwzględnił złożoną przez kontrolowanego korektę deklaracji, kontrolowanemu doręcza się zawiadomienie o uwzględnieniu korekty. Doręczenie kontrolowanemu zawiadomienia o uwzględnieniu korekty deklaracji kończy kontrolę celno-skarbową (art. 62 ust. 4c

ustawy o KAS). W tym przypadku przepisów art. 82 ust. 1-5 ustawy o KAS nie stosuje się.

O ile w kontroli celno-skarbowej nie zaszyły ww. przesłanki, po zakończeniu czynności kontrolnych sporządza się wynik kontroli. Doręczenie wyniku kontroli kończy kontrolę celno-skarbową.

W toku kontroli instytucjonalnej weryfikacji poddano prawidłowość sporządzenia wyniku kontroli, doręczenia wyniku kontroli, zgodnie z przepisami art. 144-154 ustawy Ordynacja podatkowa w zw. z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS, doręczenia egzemplarza wyniku kontroli do właściwego dla kontrolowanego urzędu skarbowego. Ustalenia kontroli obejmują także dalsze działania w sprawie tj. ew. korektę pokontrolną (art. 82 ust. 3 ustawy o KAS) lub przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe (art. 83 ust. 1 ustawy o KAS).

Wynik kontroli

W badanej próbie wszystkie wyniki kontroli zawierały elementy, o których mowa w art. 82 ust. 1 pkt 1-7 ustawy o KAS, co oceniono pozytywnie. Wyniki kontroli zostały podpisane przez osoby do tego upoważnione przez NWUCS w Poznaniu (kierownicy komórek).

W 6 kontrolach celno-skarbowych²¹¹ w wynikach kontroli stwierdzono błędy/wady (w tym nieścisłości):

W 2 wynikach kontroli²¹² powołano nieobowiązujący przepis art. 19 ustawy o VAT. Został on uchylony ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 35), która weszła w życie 1 stycznia 2014 r. W dalszej części wyniku kontroli powołano prawidłowy przepis art. 20 ust. 9 ustawy o VAT dot. momentu powstania obowiązku podatkowego wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wskazał, że powołanie uchylonego przepisu art. 19 ustawy o VAT, jest oczywistą omyłką. Według wyjaśnienia, powinien być powołany przepis art. 19a ustawy o VAT. Odnosząc się do powyższego, przepisem regulującym obowiązek podatkowy w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu nie jest art. 19a ustawy o VAT, jak wskazano w wyjaśnieniu, a art. 20 ust. 9 tej ustawy, który został powołany w wynikach kontroli w związku z transakcjami.

W kontrolach celno-skarbowych w zakresie nabycia nowych środków transportu ustalenia opisane w wynikach kontroli budzą wątpliwości w następującym zakresie :

1) W wyniku kontroli²¹³ z (...) r. :

- Na stronie 1 znajdują się informacje dot. złożenia (...) r. deklaracji AKC-US przez kontrolowanego – wskazano tam, że podatnik zadeklarował powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego – wykazano przebieg 4000 km – z dokumentów źródłowych wynika, że był to przebieg 5800 km. Ponieważ deklaracji AKC-US nie włączono do akt sprawy nie wiadomo, czy to podatnik zadeklarował nieprawidłowy przebieg, czy jest to błąd na adnotacji z (...) r. (akta dodatkowe). W wyniku kontroli jest również zapis, że według AKC-US samochód został sprowadzony do Polski (...) r. Jest to wątpliwe, ponieważ podatnik w deklaracji z (...) r. deklaruje czynności już dokonane, a nie przyszłe. Samochód został zarejestrowany w Polsce (...) r., co również nie zgadza się z informacją o sprowadzeniu go do Polski (...) r.

²¹¹ Kontrole: (...), (...), (...), (...), (...), (...).

²¹² Kontrole: (...) (wynik kontroli z (...)r.), (...) (wynik kontroli z (...) r.).

²¹³ Kontrola: (...).

- Na stronie 2 znajduje się zapis o przesłaniu przez kontrolowanego (...) r. kopii rachunku oznaczonego nr (...) z (...) r. dotyczącego zakupu samochodu osobowego (...). Faktycznie przedłożony rachunek o nr (...) stanowi korektę rachunku nr (...) z (...) r. dotyczącego zakupu tego pojazdu.
- Na stronie 2 widnieje zapis, że samochód został zakupiony (...) r. przez osobę o nazwisku innym niż kontrolowany. Z dowodów źródłowych nie wynika, aby dokumentacja została wystawiona na tę osobę.

2) W odniesieniu do wyniku kontroli²¹⁴ z (...) r. istnieje wątpliwość dot. ustalenia kwoty akcyzy, która zwiększyła podstawę opodatkowania. W okazanej dokumentacji brak wydruku deklaracji AKC-US.

Kwoty akcyzy:

- z adnotacji z (...) r. wynikają dane z deklaracji AKC-US podstawa opodatkowania 40 581 zł, podatek akcyzowy 0 zł (akta dodatkowe),
- z dokumentów nadesłanych przez Starostę (...) wynika kwota zapłaconej akcyzy w wys. 1258 zł,
- w wyniku kontroli z (...) r. kwotę akcyzy wykazano w wys. 1461 zł.

Naczelnik WUCS w Poznaniu poinformował, że sprawy z zakresu podatku od towarów i usług z tytułu dokonanego wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu - samochodu osobowego nie są już prowadzone w komórkach kontroli od maja 2024 r.

W kontrolowanym zakresie Naczelnik odnośnie do wyniku kontroli z (...) r. wyjaśnił, że:

Informacje, które dot. nieścisłości w wyniku kontroli wynikają z danych posiadanych przez organ przed wszczęciem kontroli celno-skarbowej (akta dodatkowe). Informacja dot. przebiegu 4000 km wynika ze złożonej deklaracji AKC-U/S, którą (...) r. z takimi błędnymi danymi złożył podatnik. Została ona jednak w takiej postaci zatwierdzona przez właściwy urząd skarbowy.

Z rachunku zakupu przedłożonego przez Kontrolowanego wynikało jednak, że przebieg określony przez sprzedawcę wynosił 5800 kilometrów i został on uznany za wiarygodny. Powyższe fakty zostały zweryfikowane na podstawie otrzymanych od Starosty (...) uwierzytelnionych kserokopii dokumentów związanych z zarejestrowaniem tego samochodu. Jeśli chodzi o datę sprowadzenia samochodu do Polski - według wniosku o rejestrację samochodu - tą datą sprowadzenia samochodu do Polski jest (...) r. Właściwe określenie daty sprowadzenia samochodu do Polski nie miało znaczenia dla podatku akcyzowego i VAT- samochód był elektrykiem zwolnionym z akcyzy, a datą powstania obowiązku podatkowego w zakresie VAT była data wystawionego pierwotnego rachunku, czyli (...) r., data dostawy (...) r. a nie data sprowadzenia.

Rachunek określony jako korekta nr (...) z (...) r. faktycznie stanowił potwierdzenie skorygowania rachunku nr (...) z (...) r. Podatnik uzyskał go w trakcie prowadzonej kontroli i przedłożył jako dowód w sprawie. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT i art.: 120, 121, 123, 125 i 180 Ordynacji podatkowej na jego podstawie (po zwrocie (...) EUR dokonanym (...) r.) określono podstawę opodatkowania w zakresie podatku VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu.

W zakresie błędnego nazwiska w treści wyniku kontroli, Naczelnik stwierdził, że do powyższego zapisu wkradła się oczywista omyłka niemająca wpływu na wynik sprawy.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, ustalenie przebiegu pojazdu ma istotne znaczenie dla

²¹⁴ Kontrola: (...).

stwierdzenia, czy mamy do czynienia z nowym środkiem transportu. Jeżeli z różnych dowodów wynikają odmienne przebiegi, to z wyniku kontroli powinno wynikać, jaki stan przebiegu pojazdu i z jakiego dokumentu przyjęto dla dokonania ustaleń faktycznych (wydania wyniku kontroli). Opis ustaleń i uzasadnienie przyjęcia takiego przebiegu może się znajdować w wyniku kontroli. W wyniku kontroli należało prawidłowo opisać dokument źródłowy (faktura pierwotna, korekta). Wynik kontroli należy sporządzać starannie. Nie powinno dochodzić do pomyłek w zakresie nazwiska kontrolowanego. Zarówno osoba przygotowująca wynik kontroli, jak i osoba podpisująca dokument (zasada dwóch par oczu) powinny dokładnie sprawdzić wynik kontroli pod kątem jego prawidłowości (poprawności).

W zakresie wyniku kontroli z (...) r. Naczelnik poinformował, że według kontrolującej (prowadzącej sprawę) kwota podatku akcyzowego wynosi 1258 zł, czyli jest inna niż w wyniku kontroli gdzie wpisano kwotę 1461 zł. Naczelnik podkreślił, że stwierdzone błędy nie zostały zakwestionowane przez kontrolowaną.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia powyższy błąd skutkował zawyżeniem w wyniku kontroli podstawy opodatkowania (o 203 zł) oraz zawyżeniem kwoty podatku należnego o 47 zł. Zgodnie z art. 82 ust. 2 pkt 5 ustawy o KAS wynik kontroli zawiera informację o stwierdzonych nieprawidłowościach (...). W badanej sprawie dokonano nieprawidłowych ustaleń, stąd informacja o stwierdzonych nieprawidłowościach jest błędna. Kontrolowana nie mogła zakwestionować wyniku kontroli, ponieważ przepisy ustawy o KAS wyłączają możliwość kwestionowania ustaleń wyniku kontroli przez złożenie zastrzeżeń (art. 94 ustawy o KAS wprost wskazuje, że nie stosuje się art. 291 O.p.).

W 2 wynikach kontroli zawarte są ustalenia, które naruszają przepisy o tajemnicy skarbowej. Zgodnie z art. 293 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową.

W wyniku kontroli²¹⁵ z (...) r. zawarte zostały dane z deklaracji JPK_V7M kontrahentów kontrolowanego – zarówno bezpośrednich, jak i pośrednich tj. dostawców towarów do bezpośredniego kontrahenta kontrolowanego (dane z części ewidencyjnej oraz deklaracyjnej JPK_V7M). Organ udowadniał w ten sposób, że transakcje były nierzetelne, występował łańcuch dostaw, w którym uczestniczyły podmioty zaprzestające następnie składania deklaracji (podmioty znikające).

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. wskazał, że w wyniku kontroli przedstawiono w sposób bardzo ogólny dane wynikające z deklaracji bezpośrednich i pośrednich kontrahentów spółki z o.o. bez wskazania jednoznacznych i konkretnych danych. Przedstawienie ogólnikowe danych było niezbędne do wykazania procederu - dane wskazują, że podmiot deklarował za okres od momentu złożenia pierwszej deklaracji do dnia pobrania danych kwoty podatku do zapłaty lub do przeniesienia bez wskazania konkretnie kwot, a żadnej z tych kwot nie można powiązać z deklaracją złożoną przez te podmioty dla celów podatku od towarów i usług. Takie zobrazowanie działań danego podmiotu według Naczelnika nie stanowi o naruszeniu tajemnicy skarbowej.

W odniesieniu do złożonego wyjaśnienia, w wyniku kontroli z (...) r. zawarte zostały tabele sporządzone na podstawie danych z plików JPK_VAT (tj. deklaracji zgodnie z art. 3 pkt 5 O.p.), w których spisano

²¹⁵ Kontrola: (...).

dokładne wartości sprzedaży kontrahentów pośrednich (tj. podmiotów nieuczestniczących bezpośrednio w transakcjach) na rzecz kontrahentów bezpośrednich kontrolowanej spółki. Dane z deklaracji objęte są tajemnicą skarbową (art. 293 § 1 O.p.). Ponadto informacje dotyczące transakcji, jakie kontrahent kontrolowanego zawiera z podmiotami trzecimi, niezwiązanymi ze sprawą, mieszczą się w zakresie tajemnicy handlowej, która ze względu na interes publiczny jest prawnie chroniona.

W wyniku kontroli²¹⁶ z (...) r. znajdują się dane z deklaracji składanych przez inne podmioty niż kontrolowany (podmioty powiązane z kontrolowaną spółką). Były to dane dot. kwoty do wpłaty, kwoty przeniesienia i kwoty do zwrotu wynikające ze złożonych deklaracji VAT.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że wszystkie dane, dowody i informacje, na które wskazano powyżej (w tym dane z deklaracji kontrahentów) były niezbędne do udowodnienia mechanizmu polegającego na nadużyciu prawa podatkowego i stwierdzeniu nienależitych zwrotów podatku od towarów i usług. Bez wykorzystania omawianych danych i ich opisanie w pełnym zakresie – bez anonimizacji, nie byłoby podstaw do wydania decyzji wymiarowej. Naczelnik dodał, że wszystkie podmioty, o których mowa, były ze sobą ściśle powiązane i reprezentowane jednoosobowo przez tę samą osobę. Zatem, nie zachodziła obawa ujawnienia jakiejkolwiek tajemnicy skarbowej, handlowej, czy naruszenia interesu publicznego.

Odnosząc się do wyjaśnienia, mechanizm można było w wyniku kontroli opisać bez powoływania konkretnych danych z deklaracji kontrahentów. Fakt, że w kontrolowanym okresie w firmach jako prezes zarządu lub prokurent występowała ta sama osoba, nie zmienia ustaleń kontroli. Mogą się zmienić relacje właścicielskie (sprzedaż udziałów), a także reprezentacja spółki z o.o. Prawo wglądu przysługuje stronie także po zakończeniu postępowania, zatem ryzyko ujawnienia danych objętych tajemnicą skarbową nadal istnieje. Ustalenia w zakresie mechanizmu polegającego na nadużyciu prawa podatkowego mogły zostać dokonane (spisane) w protokole sporządzonym na podstawie art. 81 ust. 1 ustawy o KAS, który zanonimizowany stanowiłby dowód w aktach sprawy do wglądu dla kontrolowanego.

W 1 sprawie²¹⁷ w wyniku kontroli z (...) r. na str. 3 wyniku kontroli znajdują się informacje o śledztwie prowadzonym wobec kontrahenta kontrolowanej (podobnie jak w adnotacji opisanej we wcześniejszej części dokumentu).

Naczelnik WUCS w Poznaniu wskazał m.in. w wyjaśnieniu, że podanie w wyniku kontroli nazwy organu i sygnatury śledztwa prowadzonego wobec kontrahenta nie oznacza ujawnienia danych objętych śledztwem i nie ma żadnego wpływu na jego przebieg. (...) Podane w minimalnym zakresie informacje o prowadzonym śledztwie miały potwierdzić brak możliwości weryfikacji dokumentacji bezpośrednio u kontrahenta, a także potwierdzić legalność uzyskania przez pracowników referatu (...) dostępu do zabezpieczonych dokumentów i ewidencji, które stanowiły podstawę sporządzonych przez nich zestawień. Według kontrolowanej jednostki, podanie samej nazwy organu prowadzącego sprawę karną wobec kontrahenta oraz sygnatury sprawy nie stanowi informacji niejawnych, a zatem nie podlega anonimizacji.

Naczelnik uzupełnił, że czynności podejmowane przez prokuraturę wobec kontrahenta kontrolowanej były przedmiotem artykułów prasowych, z którymi również kontrolowana mogła się zapoznać. Podkreślił, że w toku kontroli ani kontrolowana, ani ustanowiony przez nią pełnomocnik nie skorzystali

²¹⁶ Kontrola: (...)

²¹⁷ Kontrola: (...).

z prawa wglądu do akt sprawy. Według wyjaśnienia, faktycznie nie zapoznali się z treścią adnotacji.

Stanowisko NWUCS w Poznaniu w powyższym zakresie jest niewłaściwe. Po pierwsze wynik kontroli został doręczony pełnomocnikowi kontrolowanej, a więc zarówno strona, jak i jej pełnomocnik mogli zapoznać się z ww. informacjami. Po drugie kontrolowanemu nie należy przekazywać informacji, że wobec jego kontrahenta toczy się śledztwo/postępowanie przygotowawcze (w tym podawać sygnatury). W interesie publicznym leży, aby organ podatkowy prowadzący kontrolę celno-skarbową chronił dobro osób trzecich, niebędących stroną w tej kontroli. Działania kontrolujących nie powinny naruszać zasady zaufania obywateli do organów władzy publicznej. Konieczność anonimizacji sygnatury akt wynikała także z Instrukcji anonimizowania dokumentów (pkt 7.7). Po trzecie według przepisów ustawy o KAS wynik kontroli musi zawierać informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku (art. 82 ust. 2 pkt 5 ustawy o KAS). Nie ma zatem obowiązku umieszczania w nim informacji o śledztwie prowadzonym wobec kontrahenta kontrolowanego.

W 1 sprawie²¹⁸ wynik kontroli z (...) r. podpisał z up. NWUCS w Poznaniu p.o. Kierownika Referatu (...), który pełnił obowiązki kierownika (p.o. Kierownika Referatu) do (...) r. Od (...) r. powinien podpisywać pisma jako Kierownik Referatu. W wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. Naczelnik WUCS w Poznaniu wskazał, że ww. wystąpił z wnioskiem o wydanie nowej pieczętki na początku 2022 r. Do dnia zakończenia badanej kontroli celno-skarbowej prawidłowa pieczętka nie została wydana. Naczelnik nie potrafił wskazać, kto był odpowiedzialny za ww. niedopatrzenie. Stwierdził, że posługiwanie się pieczęcią „p.o.” nie miało wpływu na skuteczność prawną wydanego dokumentu, ponieważ kierownik posiadał pisemne upoważnienie do podpisywania tego rodzaju pism.

Złożone wyjaśnienie wskazuje na brak staranności. Od zmiany stanowiska do dnia podpisania wyniku kontroli upłynęło ponad 20 miesięcy. Zgodnie z art. 83 ust. 2 pkt 7 ustawy o KAS, wynik kontroli zawiera podpis naczelnika urzędu celno-skarbowego albo osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego. W badanym przypadku stanowisko służbowe zostało wskazane w sposób nieprawidłowy, czym naruszono powyższy przepis.

Podsumowując, w zakresie sporządzania wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowość polegającą na zawarciu w nim:

- a) błędnych informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach (art. 82 ust. 2 pkt 5 ustawy o KAS) poprzez:
 - powołanie uchylonej podstawy prawnej,
 - nieprawidłowy opis dokumentu źródłowego, na którym oparto ustalenia,
 - błędne ustalenia w zakresie zapłaconej kwoty akcyzy, skutkujące zawyżeniem kwoty podatku należnego VAT o 47 zł,
- b) informacji o danych z deklaracji JPK_V7M kontrahentów kontrolowanego (bezpośrednich i pośrednich), co było niezgodne z przepisami o tajemnicy skarbowej,
- c) informacji o śledztwie prowadzonym wobec kontrahenta kontrolowanej, bez uprzedniej anonimizacji (niezgodnie z Instrukcją anonimizowania dokumentów).

Odpowiedzialność za stwierdzone nieprawidłowości ponoszą osoby, które podpisały wynik kontroli tj. Kierownicy (...), (...), (...) oraz pracownicy, którzy je sporządzili.

²¹⁸ Kontrola: (...).

Doręczenie wyniku kontroli

W 11 sprawach doręcznie wyniku kontroli zostało prawidłowo udokumentowane.

W 1 sprawie na potwierdzeniu odbioru znajduje się data i podpis, brak wskazania, że wynik doręczono adresatowi, brak daty i podpisu doręczającego/wydającego²¹⁹. Naczelnik WUCS w Poznaniu poinformował, że wynik kontroli został doręczony w Urzędzie przez kontrolujących adresatowi. Kontrolowana jednostka w złożonych 5 grudnia 2024 r. wyjaśnieniach wskazała na prowadzony zwiększony nadzór w zakresie prawidłowości dokumentowania doręczeń począwszy od stycznia 2024 r. Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli – ZPO w badanej sprawie zostało niekompletnie wypełnione, w związku z czym niewłaściwie udokumentowano doręczenie wyniku kontroli. Błąd nie wywołał skutków, kontrolowany nie kwestionował doręczenia wyniku kontroli.

Czynności po zakończeniu kontroli celno-skarbowej

W wyniku przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych:

- W 7 sprawach²²⁰ kontrolowani złożyli korekty pokontrolne.
- 4 kontrole celno-skarbowe²²¹ zostały przekształcone w postępowanie podatkowe.
- 1 kontrola celno-skarbowa²²² zakończyła się wynikiem negatywnym.

W przypadku złożenia korekty pokontrolnej kontrolowanych zawiadomiono o uwzględnieniu korekty przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu. Pisma zawierały prawidłową podstawę prawną i zostały podpisane przez osoby do tego upoważnione.

Stwierdzono niewłaściwe udokumentowanie doręczenia zawiadomienia w 1 sprawie. Kontrolowany na ZPO²²³ nie wpisał daty doręczenia.

W 1 sprawie²²⁴ stwierdzono opóźnienie w zakresie sporządzenia zawiadomienia o uwzględnieniu korekty (uchybiecie). Zawiadomienie sporządzono 14 grudnia 2023 r. po znacznym upływie czasu od zakończenia kontroli celno-skarbowej (12 września 2023 r.) i złożeniu przez kontrolowanego dokumentu pokontrolnego (18 września 2023 r.). O informacje zawnioskowano do właściwego NUS 11 października 2023 r. Odpowiedź wpłynęła 6 listopada 2023 r. Po otrzymaniu odpowiedzi należało niezwłocznie wydać zawiadomienie.

NWUCS w Poznaniu poinformował, że opóźnienie wynikało z obciążenia pracą (kontrolujący prowadził kilkanaście spraw), a ważność spraw rozpatrywana była według kolejności pilności. Naczelnik WUCS w Poznaniu podkreślił, że zawiadomienie ma funkcję informacyjną i od jego wystosowania nie zależy termin płatności podatku, czy naliczania odsetek. Naczelnik wskazał, że kontrolujący mają dostęp do aplikacji Podatnik360, ale ze względu na zdarzające się nieścisłości, kontrolujący zwracają się do NUS pisemnie o potwierdzenie w zakresie złożonej korekty.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, w przypadku złożenia korekty deklaracji, kontrolowany oczekuje na jej uwzględnienie. Istotna jest w tym przypadku szybkość postępowania. W praktyce niezwłocznie po upływie terminu na złożenie korekty kontrolujący powinni zawnioskować do

²¹⁹ Kontrola: (...).

²²⁰ Kontrola: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...).

²²¹ Kontrole: (...), (...), (...) (kontrolowana złożyła korektę, która nie uwzględniała wszystkich ustaleń kontroli celno-skarbowej), (...).

²²² Kontrola: (...).

²²³ Kontrola: (...).

²²⁴ Kontrola: (...).

właściwego NUS o stosowne informacje. Po zbadaniu zgodności korekty z ustaleniami kontroli Organ powinien bez zbędnej zwłoki zawiadomić kontrolowanego o jej uwzględnieniu. Taki sposób działania buduje zasadę zaufania do organów podatkowych.

Jeden egzemplarz wyniku kontroli przekazywano naczelnikowi urzędu skarbowego właściwego dla kontrolowanego. W części spraw brak udokumentowania doręczenia tego wyniku NUS. Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że zgodnie z Wytycznymi DIAS w Poznaniu oraz Instrukcją Kancelaryjną korespondencja papierowa wysyłana jest do urzędów skarbowych listem poleconym bez potwierdzenia odbioru (ZPO), dlatego w aktach brak takiego dokumentu. Uwzględniono złożone wyjaśnienia.

Właściwemu dla kontrolowanego naczelnikowi urzędu skarbowego powinna zostać przekazana za pośrednictwem ePUAP informacja o dacie doręczenia wyniku kontroli (z dołączonym skanem ZPO), co wynikało z pkt 33.4 Wytycznych.

W 1 sprawie²²⁵ stwierdzono brak takiego pisma. NWUCS w Poznaniu wystąpił do właściwego NUS pismem z 11 października 2023 r. z prośbą o udzielenie informacji o złożonych przez kontrolowanego korektach i ew. wpłatach. Z pisma tego wynikała data doręczenia wyniku kontroli tj. 12 września 2023 r. Nie stwierdzono jednak, aby do pisma załączono skan ZPO. Ponadto informacji należało udzielić niezwłocznie po wpływie ZPO, co miało miejsce 18 września 2023 r., czyli 3 tygodnie wcześniej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. wskazał jedynie, że zauważone uchybienia nie mają wpływu na wynik sprawy. Były spowodowane natłokiem spraw aktualnie realizowanych przez kontrolującego. Zgodnie z polityką oszczędności, do urzędów skarbowych co do zasady, nie wysyła się przesyłek za zwrotnym potwierdzeniem odbioru. Niemniej przesyłki są wysyłane jako rejestrowane przesyłki ekonomiczne, na podstawie których można ustalić datę doręczenia. Ustalenie daty doręczenia przesyłki do US nie ma wpływu na bieg terminów procesowych.

Złożone wyjaśnienie nie odnosi się do ustaleń kontroli. W tym przypadku, w aktach brak pisma przekazującego potwierdzenie odbioru wyniku kontroli do właściwego NUS. Powinno ono zostać wysłane w wersji elektronicznej z załączonym skanem ZPO za pośrednictwem ePUAP, a nie w formie papierowej, jak wskazuje Naczelnik w wyjaśnieniu. Kontrolowana jednostka nie udostępniła pisma dokumentującego przesłanie ZPO wyniku kontroli, o które wnioskowano w toku kontroli DIAS w Poznaniu.

W kolejnej sprawie²²⁶, jeden egzemplarz wyniku kontroli z 11 kwietnia 2023 r. został przekazany do naczelnika właściwego urzędu skarbowego z opóźnieniem. Wynik kontroli przekazano wraz z uwierzytelnioną kserokopią dokumentacji związanej z jego doręczeniem, pismem z 8 maja 2023 r.

Zgodnie z pkt 33.2 Wytycznych, jeden egzemplarz wyniku kontroli niezwłocznie przekazuje się do właściwego dla kontrolowanego naczelnika urzędu skarbowego. Informację o dacie doręczenia wyniku kontroli, przekazuje się ww. naczelnikowi za pośrednictwem platformy ePUAP, niezwłocznie po otrzymaniu zwrotnego potwierdzenia odbioru lub UPD. Pismo do którego dołącza się skan potwierdzenia doręczenia wyniku kontroli podpisuje kierownik komórki organizacyjnej (pkt 33.4 Wytycznych).

Naczelnik WUCS w Poznaniu, w wyjaśnieniu z 5 grudnia 2024 r. wskazał, że zgodnie z art. 82 ust. 1

²²⁵ Kontrola: (...).

²²⁶ Kontrola: (...)

ustawy o KAS kontrolę celno-skarbową kończy doręczenie (a nie wydanie) wyniku kontroli. Według Naczelnika, przekazanie właściwemu urzędowi skarbowemu wyniku kontroli przed jego doręczeniem nie stanowi informacji o zakończeniu kontroli celno-skarbowej.

Odnosząc się do złożonych wyjaśnień, zgodnie z art. 82 ust. 2a ustawy o KAS jeden egzemplarz wyniku kontroli przekazywany jest do właściwego dla kontrolowanego naczelnika urzędu skarbowego. NWUCS w Poznaniu uregulował sposób przekazania wyniku kontroli w Wytycznych. Wskazywały one na dwie czynności, które należało wykonać tj.:

- 1) wysłać jeden egzemplarz wyniku kontroli do właściwego NUS (co powinno nastąpić niezwłocznie, jak wynika z pkt 33.2 Wytycznych), w sposób odpowiedni do formy, w której ten wynik został sporządzony,
- 2) przekazać właściwemu NUS potwierdzenie doręczenia wyniku kontroli celno-skarbowej (pkt 33.3 Wytycznych) – informację o dacie doręczenia wyniku kontroli, co powinno nastąpić niezwłocznie po otrzymaniu tego potwierdzenia, za pośrednictwem platformy ePUAP (pkt 33.4 Wytycznych).

Naczelnik WUCS w Poznaniu szczegółowo uregulował ww. czynności w procedurze wewnętrznej. Naczelnik właściwego US powinien posiadać informację o wydaniu wyniku kontroli, w celu weryfikacji ew. wpływających korekt. W badanej sprawie, wyniku kontroli nie przekazano niezwłocznie, lecz z 1 miesięcznym opóźnieniem. Naczelnik WUCS do przyczyn tego opóźnienia nie odniósł się.

Stwierdzono uchybienia polegające na:

- przekazaniu naczelnikowi urzędu skarbowego wyniku kontroli z opóźnieniem,
- nieprzestrzeganiu przepisów wewnętrznych w zakresie sposobu poinformowania naczelnika urzędu skarbowego o dacie doręczenia wyniku kontroli.

W aktach jednej sprawy,²²⁷ mimo jej zakończenia, znajdują się oryginały faktur i dowodów księgowych przesłane przez pełnomocnika kontrolowanego w dniu 19 maja 2023 r. na adres NWUCS w Poznaniu ul. (...) (wpływ do UCS (...) r.). Dotyczy to pozycji akt kontroli celno-skarbowej od 712 do 964. Oryginały dokumentów zostały przesłane do WUCS w Poznaniu przez pełnomocnika spółki w związku z uprzednim żądaniem przez kontrolujących udostępnienia oryginałów dowodów księgowych. Dokumentów nie zabezpieczono (brak protokołu), ani nie przekazano prokuraturze lub finansowemu organowi postępowania przygotowawczego.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że w aktach sprawy pozostawiono oryginały faktur i dowodów księgowych spółki w związku z faktem prowadzenia przez (...) kontroli celno-skarbowej w spółce w zakresie podatku CIT za ten sam okres. Dokumenty miały zostać zwrócone po wykorzystaniu ich w kontroli celno-skarbowej przeprowadzonej w zakresie podatku CIT.

W odniesieniu do złożonego wyjaśnienia, kontrola celno-skarbowa w zakresie VAT zakończyła się w sierpniu 2023 r. Po jej zakończeniu podatnik złożył korekty deklaracji VAT, zatem badana sprawa zakończyła się w 2023 r. i oryginały dokumentacji nie powinny znajdować się w aktach sprawy. Jeżeli miały one służyć za dowód w kontroli celno-skarbowej w zakresie podatku CIT²²⁸, to należało je do tej sprawy formalnie przekazać. Dodatkowo zgodnie z art. 86 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS akta kontroli obejmują dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej. W aktach kontroli powinny znajdować się czytelne kserokopie faktur (potwierdzone za zgodność z oryginałem), na których oparto

²²⁷ Kontrola: (...).

²²⁸ Kontrola w zakresie podatku CIT wg danych z KARTA2 zakończyła się w październiku 2024 r.

ustalenia kontroli, a nie oryginały tych dokumentów. Kopie powinny zostać wykonane w toku kontroli celno-skarbowej. Zgodnie z art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS w ramach kontroli celno-skarbowej przysługuje uprawnienie do sporządzania m.in kopii, wyciągów, notatek i wydruków z akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli.

Przechowywanie w aktach kontroli celno-skarbowej po jej zakończeniu oryginałów dokumentacji księgowej kontrolowanego, stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponoszą kontrolujące - pracownicy: (...), (...) i (...).

W badanej próbie, stwierdzono braki w części akt w zakresie pism dotyczących zakończenia kontroli celno-skarbowej:

- brak w aktach UPP w przypadku przekazywania pism do naczelników właściwych urzędów skarbowych,
- brak w aktach raportów z weryfikacji podpisów (dot. wystąpień pokontrolnych).

Naczelnik WUCS w Poznaniu w złożonych wyjaśnieniach wskazał, że powyższe dokumenty są dostępne np. w systemie SZD i możliwe do sprawdzenia (większość brakujących dokumentów NWUCS w Poznaniu dołączył do pisma z 5 grudnia 2024 r.).

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, skontrolowane akta kontroli celno-skarbowych prowadzone były w formie papierowej i powinny zawierać kompletną dokumentację. Stwierdzone braki nie wywołały negatywnych skutków. Dodatkowo, wystąpiły one jedynie w kilku sprawach. Część akt kontroli celno-skarbowej prowadzona była prawidłowo. Kompletnie akta są przejawem staranności w ich prowadzeniu.

W 2 sprawach karty kontroli C-S i karty kontroli korekta przechowywano w aktach głównych sprawy²²⁹. Zgodnie z pkt 32.3 Wytycznych, informacje sprawozdawcze, o których mowa w pkt 32.1 i 32.2 (tj. ww. karty) przechowuje się poza aktami kontroli celno-skarbowej. Według wyjaśnienia NWUCS w Poznaniu karty zostały umieszczone w aktach głównych w wyniku pomyłki kontrolujących. Powyższe stanowi uchybienie.

Podsumowując, zasadniczo wyniki kontroli sporządzane były prawidłowo i zawierały elementy, o których mowa w art. 82 ust. 2 ustawy o KAS, co oceniono pozytywnie. Dokumenty zostały podpisane przez osoby do tego upoważnione. W 6 kontrolach celno-skarbowych stwierdzono nieprawidłowości polegające na powołaniu w treści wyniku kontroli uchylonej podstawy prawnej, błędnego ustalenia podstawy opodatkowania i podatku (zawyżenie), wskazania przez osobę podpisującą wynik kontroli nieprawidłowego stanowiska służbowego, zawarcia w wyniku kontroli informacji niejawnych, które powinny zostać zanonimizowane już na wcześniejszym etapie kontroli. Stwierdzono także kilka przypadków opóźnień, które dotyczyły zawiadomienia kontrolowanego o uwzględnieniu korekty, przekazania NUS wyniku kontroli, przekazania informacji o dacie doręczenia wyniku kontroli. Stwierdzono także błędy dot. prowadzenia akt kontroli w zakresie oryginałów dowodów księgowych kontrolowanego oraz przechowywania kart kontroli C-S i kart kontroli korekta w aktach głównych. Stwierdzono także inne drobne błędy, które nie wywołały negatywnych skutków. Ogólnie zagadnienie zakończenia kontroli celno-skarbowej oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami.

III. Ewidencjonowanie kontroli celno-skarbowych w systemie informatycznym

Sprawdzeniem objęto poprawność odzwierciedlenia danych z kontroli celno-skarbowych w systemie

²²⁹ Kontrole: (...), (...).

informatycznym²³⁰.

Kontrole celno-skarbowe rejestrowane były w systemie KARTA2. Rejestracja danych w systemie KARTA2 realizowana była z reguły na podstawie KARTY KONTROLI C-S/POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO i KARTY OZNACZEŃ (w 2 sprawach²³¹ nie stwierdzono takich kart). Większość kontroli została zaewidencjonowana prawidłowo. Wprowadzano właściwe oznaczenia, zakres i okres kontroli, datę wszczęcia i zakończenia, datę doręczenia wyniku, korekty (z art. 62 ust. 4 i art. 82 ust. 3 ustawy o KAS). Stwierdzono pojedyncze błędy w następującym zakresie:

- Błędnie odnotowano datę wszczęcia jest 18 sierpnia 2022 r., a powinno być 19 sierpnia 2022 r. (data doręczenia upoważnienia kontrolowanemu) – była to pomyłka pracownika rejestrującego kontrolę.
- Nie wprowadzono oznaczenia JPK007 – JPK_VAT – ewidencja zakupu i sprzedaży VAT (według wyjaśnienia była to pomyłka).

Stwierdzono odmienną praktykę w zakresie wprowadzania odsetek. W większości spraw w KARTA2 wprowadzone były odsetki wyliczone na dzień zakończenia kontroli celno-skarbowej (dane statystyczne). W 1 sprawie odsetki nie wystąpiły (kontrola bez ustaleń). W 7 sprawach odsetki zostały zaewidencjonowane.

W 1 sprawie²³² w ustaleniach wprowadzono nieprawidłową kwotę odsetek tj. w wysokości stawki podstawowej, a nie jak to powinno być stawki podwyższonej. Osoba ewidencjonująca nie uwzględniła, że za maj 2020 r. podatnik winien zapłacić podwyższone odsetki zgodnie z przepisem art. 56b pkt 1 O.p. Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że kontrolujący w karcie ustaleń, sporządzanej po zakończeniu kontroli wpisują wyłącznie statystyczną kwotę odsetek, wyliczoną na dzień wydania wyniku. Nie mają wiedzy, kiedy kontrolowany dokonał/dokona wpłat zaległości i tym samym jaka jest faktyczna kwota odsetek.

W 3 sprawach²³³ nie wprowadzono kwoty odsetek w ustaleniach (w karcie kontroli są wpisane). W 1 sprawie²³⁴ Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że osoby upoważnione do przeprowadzenia kontroli c-s nie wprowadzają kwot odsetek do systemów informatycznych. Sporządzają wyłącznie z wyników kontroli kartę kontroli, wykazując w niej m.in. dane statystyczne w zakresie kwoty odsetek, która przekazywana jest do komórki CWS w WUCS (poprzednio CAS). Do pozostałych 2 spraw²³⁵ NWUCS w Poznaniu nie odniósł się.

Aktualnie obowiązuje „Podręcznik użytkownika Karta2” z marca 2024 r. Z jego zapisów w zakresie wprowadzania wyników kontroli wynika, że należy uzupełnić wymagane przez system informacje. Zgodnie ze stanowiskiem komórki ICK1²³⁶ dane dotyczące odsetek należy wpisywać, jeżeli pole odsetek jest aktywne. Są to dane statystyczne. Kwotę odsetek należy wyliczyć w wysokości takiej jak wynika to z obowiązujących przepisów (tj. z reguły stawka podstawowa, a w podatku VAT i podatku akcyzowym w uzasadnionych przypadkach podwyższona). W związku z tym w kontrolowanej jednostce należy ujednolicić sposób ewidencjonowania odsetek w KARTA2.

²³⁰ Weryfikacją nie objęto prawidłowości odnotowania wpłat – są to działania pokontrolne nie związane z zakresem kontroli DIAS w Poznaniu.

²³¹ Kontrole w zakresie WNT nowego środka transportu.

²³² Kontrola: (...).

²³³ Kontrola: (...), (...), (...).

²³⁴ Kontrola: (...).

²³⁵ Kontrole: (...), (...).

²³⁶ Pismo z 5 lutego 2025 r.

Ewidencjonowanie kontroli celno-skarbowych w systemie KARTA2 oceniono pozytywnie. Stwierdzono wyłącznie pojedyncze błędy wynikające z pomyłki osób ewidencjonujących kontrolę. Wymagane jest podjęcie działania w celu ujednolicenia ewidencjonowania odsetek, co opisano powyżej.

IV. Sprawowany nadzór oraz prowadzone kontrole funkcjonalne w kontrolowanym zakresie i ich prawidłowość

Nadzór

Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu wydał decyzję nr 20/2019 z dnia 6 listopada 2019 r. w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej (CZNK) Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu. Celem wprowadzenia instrukcji było określenie zasad nadzoru sprawowanego w Urzędzie przez Zastępcę Naczelnika, Kierowników Działów i Kierowników Referatów w zakresie prawidłowej, efektywnej, skutecznej i terminowej realizacji zadań przez pracowników komórek organizacyjnych.

Instrukcja²³⁷ w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu, nakładała na kierowników referatów, działów oraz ZNWUCS w Poznaniu szereg obowiązków w zakresie sprawowanego nadzoru, które dotyczyły m.in. monitorowania spraw prowadzonych powyżej roku (kierownicy działów), spraw prowadzonych powyżej 2 lat (ZNWUCS w Poznaniu), spraw zagrożonych przedawnieniem (kierownicy referatów – miesięczne informacje na temat realizacji czynności zaplanowanych na danym etapie).

W toku kontroli ustalono, że części regulacji Instrukcji nie przestrzegano, w szczególności nie sporządzano w referatach Półrocznego Planu Działalności Referatu, nie monitorowano założeń z Półrocznego Planu, wypełniając miesięczny Raport z Działalności Pracy Pionu Kontroli, nie składano Kierownikowi Działu sprawozdania z wykonania Półrocznego Planu wraz z Planem na kolejny okres.

W zakresie sprawowanego nadzoru NWUCS w Poznaniu złożył wyjaśnienia 23 sierpnia 2024 r., które uzupełnił 12 września 2024 r.

Wynika z nich, że wprowadzony Decyzją NWUCS w Poznaniu nr 20/2019 sposób nadzoru nie był w pełni stosowany, w szczególności dotyczy to:

- Półrocznych Planów działalności sporządzonych przez poszczególnych kierowników referatów CKK i zaakceptowanych wstępnie przez kierowników działów oraz ostatecznie przez właściwego Zastępcę NWUCS w Poznaniu;
- Miesięcznych Raportów z Działalności Pracy Pionu Kontroli (z dokumentacji powinny wynikać daty przekazania raportów kierownikom działów oraz Referatu Analiz, Prognoz i Sprawozdawczości oraz Pierwszego Referatu Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej);
- Sprawozdań z wykonania Półrocznego Planu składanych Kierownikowi Działu po zakończeniu półroczu.

W porozumieniu z NWUCS w Poznaniu sposób sprawowania nadzoru został zmodyfikowany do cotygodniowego raportowania II Zastępcy Naczelnika w ramach tzw. monitoringu tygodniowego, ilości kontroli celno-skarbowych planowanych do zakończenia i zakończonych.

²³⁷ Załącznik do Decyzji nr 20/2019 NUCS z 6 listopada 2019 r.

Część regulacji była stosowana tj. sporządzano Karty kontroli, które zasadniczo prowadzone były prawidłowo. Stwierdzono, kilka przypadków wypełniania kart niezgodnie ze stanem faktycznym, co opisano we wcześniejszej części dokumentu. Niekiedy karty sporządzano z opóźnieniem (kontrole realizowane w czasie obowiązywania stanu epidemii). Sporządzano także wnioski o przedłużenie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej.

Kontrolowana jednostka powinna po ustaleniu nowych zasad sprawowania nadzoru i monitorowania spraw uaktualnić zapisy w regulacjach wewnętrznych.

W skontrolowanych sprawach, w przypadku kontroli trwających powyżej 3 miesięcy, w aktach dodatkowych znajdują się karty kontroli i wnioski o przedłużenie kontroli. W zakresie zapisów w kartach kontroli (i wnioskach o przedłużenie kontroli) stwierdzono:

W karcie kontroli z 7 grudnia 2022 r. widnieje zapis o przeanalizowaniu otrzymanego pliku JPK_FA – z akt kontroli nie wynika, aby pobrano pliki JPK_FA – przeciwnie kontrolowana najpierw wносиła o przesunięcie terminu na przesłanie tego pliku, a następnie poinformowała, że ze względów technicznych nie uda się jej tych plików wygenerować. Brak tu również informacji o analizie plików JPK_VAT i plików JPK_WB – jakby nie były one przedmiotem kontroli²³⁸.

Według wyjaśnienia kontrolowanej jednostki, karta kontroli jest dokumentem wewnętrznym, sporządzanym przez kontrolującego wraz z wnioskiem o przedłużenie czasu trwania kontroli celno-skarbowej. W karcie tej kontrolujący wskazuje czynności, które planuje zrealizować w kolejnym okresie, a po zakończeniu tego okresu, jeśli zachodzi konieczność kolejnego przedłużenia czasu trwania kontroli, omawia wraz z przełożonym realizację zaplanowanych wcześniej czynności. W niniejszej sprawie Kontrolująca, w karcie kontroli z 7 grudnia 2022 r. zaplanowała m.in. analizę przekazanych plików na żądanie JPK_FA wskazując, cyt.: „dotychczas otrzymano tylko 1 plik za 1 miesiąc”. I właśnie ten plik JPK_FA przeanalizowała, co odnotowała w karcie kontroli. Z kolei we wcześniejszej karcie kontroli, tj. z 14 września 2022 r., w punktach 3 i 4 Kontrolująca wskazała, że planuje pobrać i przeanalizować pliki JPK_VAT. Fakt zrealizowania tych czynności, po rozmowie z Kontrolującą, został odnotowany w karcie przez kierownika referatu 7 grudnia 2022 r. Naczelnik podkreślił, że Kontrolujący nie ma obowiązku ani możliwości zaplanować w karcie kontroli wszystkich czynności, które wykona. To, że dana czynność nie jest wpisana do karty jako planowana nie oznacza, że nie została ona wykonana. Ponadto, z wyniku kontroli znajdującego się w aktach sprawy wynika wprost, że przedmiotem kontroli były m.in. struktury logiczne JPK_VAT oraz JPK_WB wyciągi bankowe od 12/2019 do 6/2020 oraz JPK_FA faktury za 6/2020.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, z adnotacji z pobrania dowodów elektronicznych nie wynika, aby pobrano plik JPK_FA w formacie xml. Dowody zgrywano na płyty, ale nie sporządzono w żadnym przypadku karty ewidencyjnej dowodu, z której wynikałoby wykorzystanie pobranego pliku JPK_FA. Wcześniej kontrolowana jednostka w tej sprawie wyjaśniła, że cyt. :

Po nagraniu dowodów na płyty, nie było potrzeby ponownego wykorzystania informacji na tych płytach zawartych. Raz nagrane płyty nie były otwierane. Z tego powodu nie założono kart ewidencyjnych.

Wskazuje to na możliwość niewykorzystania tych plików. Również w systemie KARTA2 nie wprowadzono oznaczenia „JPK002 – JPK_FA – faktury VAT”, co zostało uznane za prawidłowe, ponieważ z żadnego dokumentu w aktach sprawy nie wynikało, że taka analiza została przeprowadzona. Sam zapis w wyniku kontroli nie jest wystarczający dla potwierdzenia

²³⁸ Sprawa: (...).

przeprowadzenia analizy plików JPK_FA.

W kolejnej sprawie²³⁹ na podstawie okazanych do kontroli akt, stwierdzono brak akceptacji wniosku z 21 marca 2023 r. o przedłużenie czasu trwania kontroli celno-skarbowej przez kierownika działu. Wniosek został zaakceptowany przez kierownika referatu – kontrola była prowadzona powyżej 1 roku i wymagała akceptacji kierownika działu. Według Instrukcji w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej WUCS w Poznaniu (§ 7 pkt 5) Kierownik Działu monitoruje realizację spraw prowadzonych powyżej roku (...) akceptując wniosek o przedłużenie. Postanowienie podpisała prawidłowo Kierownik Działu. Naczelnik WUCS w Poznaniu w wyjaśnieniu poinformował, że w tej sprawie akceptacja została dokonana przez SZD (miejsce pracy Kierownika Działu było oddalone od miejsca prowadzenia sprawy o 50 km).

Uwzględniono złożone wyjaśnienie. Należy jednak zwrócić uwagę na sposób wypełnienia karty, w takim przypadku powinna się tam znajdować adnotacja np. „przekazano do akceptacji przez Kierownika Działu w SZD”, a nie zapis „popieram wniosek” i podpis Kierownika Referatu.

W 1 sprawie²⁴⁰ ustalenia dot. zapisów w kartach opisane są w punkcie dotyczącym efektywności wykorzystania czasu na podejmowane czynności w trakcie prowadzonej kontroli celno-skarbowej i czasookresu jej prowadzenia.

Kontrole funkcjonalne

Zgodnie z § 13 Procedury kontroli funkcjonalnej stanowiącej załącznik do Zarządzenia nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 15 grudnia 2018 r. komórka ds. kontroli wewnętrznej w dokumentach pokontrolnych, sporządzanych w wyniku prowadzonych kontroli instytucjonalnych, zawiera ocenę kontroli funkcjonalnych, przeprowadzonych w kontrolowanej jednostce w odniesieniu do obszaru objętego kontrolą instytucjonalną.

Na 2023 r. kierownictwo tut. IAS ustaliło priorytet kontroli funkcjonalnej, mogący mieć związek z przedmiotem kontroli:

- zasadność udzielania i wykorzystania dostępu do systemów informatycznych,
- stosowanie instytucji zabezpieczenia w trybie art. 33 OP:
 - kierowanie wniosków o dokonanie zabezpieczenia,
 - zasadność decyzji o zabezpieczeniu lub odstąpienia od zabezpieczenia.

Z Instrukcji w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu stanowiącego załącznik do Decyzji nr 20/2019 NWUCS z 6 listopada 2019 r. wynika, że kontrole funkcjonalne w zakresie i terminach określonych w Priorytetach Kierownictwa IAS w Poznaniu określonych na dany rok realizują kierownicy Referatów CKK. Wyniki tych kontroli weryfikowane są przez kierowników działów oraz Zastępcę Naczelnika Pionu Kontroli Celno-Skarbowej.

Naczelnik WUCS w Poznaniu pismem z 19 sierpnia 2024 r. poinformował, że za kontrolowany okres nie prowadzono Rejestru (ewidencji) kontroli funkcjonalnych 093.

²³⁹ Kontrola: (...).

²⁴⁰ Kontrola: (...).

Brak ewidencjonowania kontroli funkcjonalnych w kategorii spraw o symbolu i haśle klasyfikacyjnym 093 – kontrola funkcjonalna stanowi naruszenie przepisu § 6 Procedury kontroli funkcjonalnej²⁴¹ (co oceniono jako uchybienie).

Istnieje konieczność wprowadzenia jednolitych zasad ewidencjonowania kontroli funkcjonalnych, które powinny być rejestrowane na bieżąco. Na każdej Informacji o przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej powinien być naniesiony unikatowy numer, pod którym została zaewidencjonowana informacja.

W toku kontroli Naczelnik WUCS w Poznaniu poinformował, że kontrole funkcjonalne będą ewidencjonowane w ww. rejestrze.

W WUCS w Poznaniu w niektórych kontrolach funkcjonalnych (np. w (...), (...)) do ich dokumentowania wykorzystywano Załącznik nr 1 do Systemu Kontroli Wewnętrznej w Izbie Skarbowej w Poznaniu. Zarządzenie nr 12/2014 Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie wprowadzenia „Systemu Kontroli Wewnętrznej” utraciło moc z dniem 1 stycznia 2019 r. Od 1 stycznia 2019 r. należało stosować wzór z załącznika nr 2 do Procedury kontroli funkcjonalnej, wprowadzony zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 167/2018 z 15 grudnia 2018 r. Naruszenie § 5 Procedury kontroli funkcjonalnej – poprzez sporządzanie Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej według nieaktualnego wzoru stanowi uchybienie.

Naczelnik WUCS w Poznaniu wyjaśnił, że niewłaściwy formularz zastosowano przez przeoczenie.

Ustalenia dotyczące kontroli funkcjonalnych w zakresie zasadności udzielania i wykorzystania dostępu do systemów informatycznych zostały opisane we wcześniejszej części dokumentu (uprawnienia do systemów informatycznych).

W zakresie objętym kontrolą instytucjonalną przeprowadzono kontrole funkcjonalne, które dotyczyły:

- zasadności prowadzenia kontroli celno-skarbowych powyżej 12 miesięcy ((...), (...), (...), (...), (...)),
- badania przesłanek zabezpieczenia i wydawania decyzji zabezpieczających w toku kontroli celno-skarbowych²⁴² ((...), (...), (...), (...)),
- przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych i/lub odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego ((...), (...), (...), (...)),
- efektywności kontroli podatków ((...), (...)).

W komórkach (...), (...), (...), (...) nie przeprowadzono kontroli funkcjonalnych. Z części komórek, okazano do kontroli Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej np. w zakresie zasadności odstępowania od złożenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, ale z opisu ustaleń wynika, że kontrole funkcjonalne dotyczyły działań podejmowanych po zakończonym postępowaniu podatkowym, a nie kontroli celno-skarbowej. Podobnie w zakresie kontroli w temacie podejmowania skutecznych działań zmierzających do zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w postępowaniach podatkowych (w komórce (...)).

²⁴¹ Wg wykazu symboli JRWA stanowiących wyjątki od podstawowego sposobu dokumentowania przebiegu załatwiania i rozstrzygania spraw w ramach elektronicznego zarządzania dokumentacją w izbach administracji skarbowej, urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych, w urzędach celno-skarbowych sprawy o symbolu klasyfikacyjnym 093 – kontrola funkcjonalna stanowią wyjątek od elektronicznego zarządzania dokumentacją.

²⁴² Różnie sformułowane tematy np.: Badanie przesłanek zabezpieczenia i wydawania decyzji zabezpieczających w toku kontroli celno-skarbowych, Prawidłowość stosowania instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 O.p., Kontrola w zakresie prawidłowego przebiegu procesu opisanego w § 6 decyzji nr 16/2021 z 2 września 2021 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 O.p.

Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 1, 7 i 9 Procedury kontroli funkcjonalnej, kontrola funkcjonalna winna być dokonywana z uwzględnieniem specyfiki zadań realizowanych przez daną komórkę i koncentrować się w szczególności na bieżącej realizacji zadań i czynności, wynikających z regulaminów organizacyjnych, Regulaminu służby/pracy, procedur, instrukcji itp., wykonywanych na stanowisku służby/pracy, terminowości prowadzonych kontroli celno-skarbowych, badaniu prawidłowości realizacji zadań wykonywanych w ramach upoważnienia/pełnomocnictwa do załatwiania spraw w imieniu Naczelnika urzędu.

W kontrolowanym Urzędzie kontrole funkcjonalne realizowane były w tematach wskazanych jako priorytetowe przez Kierownictwo IAS. Kontrolą funkcjonalną objęto także kwestie efektywności kontroli oraz zasadności prowadzenia kontroli powyżej 12 miesięcy.

Jednostka nie przedstawiła informacji o kontrolach funkcjonalnych w zakresie realizacji zadań służących osiągnięciu celów przypisanych nadzorowanym komórkom. Kontrola funkcjonalna dot. efektywności kontroli podatków w praktyce ograniczała się do ustalenia, czy wystąpiły kontrole bez ustaleń (negatywne). Liczne stwierdzone w toku kontroli instytucjonalnej naruszenia przepisów wskazują na brak zidentyfikowania przez NWUCS w Poznaniu ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w tym zakresie.

Nie były przestrzegane również regulacje § 6 ust. 13 Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa wprowadzonej przez Naczelnika WUCS w Poznaniu decyzją nr 16/2021 z 2 września 2021 r. Zgodnie z tym przepisem kierownicy komórek kontroli celno-skarbowej powinni na próbie co najmniej 3 akt spraw z ogółu spraw prowadzonych w kwartale przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie przebiegu procesu opisanego w § 6 Instrukcji. Wyniki kontroli należało przekazać Zastępcy NWUCS w Poznaniu nadzorującemu Pion Kontroli Celno-Skarbowej w terminie do 15 dnia miesiąca po zakończeniu kwartału. Powyższe oznacza, że w każdej z komórek CKK powinny w 2023 r. zostać przeprowadzone 4 kontrole funkcjonalne w zakresie zabezpieczania zobowiązań w trybie art. 33 O.p. Na podstawie okazanej dokumentacji kontrolnej stwierdzono, że:

- w wymaganych terminach kontrolę funkcjonalną przeprowadził wyłącznie kierownik komórki CKK-33 (4 kontrole za każdy z kwartałów 2023 r.),
- w komórce (...) kontrolę przeprowadzono za okres od 1 lutego 2023 r. do 1 grudnia 2023 r. (próba 3 kontroli za 10 miesięcy)
- w komórce (...) kontrole przeprowadzone były tylko za część kwartałów tj. za I kw. 2023 r., a następnie za okres od 1 września 2023 r. do 29 kwietnia 2024 r. tj. okres 7 miesięcy,
- Kierownik Działu (...) przeprowadził kontrolę za cały 2023 r. (na próbie 7 spraw),
- Pozostali kierownicy komórek CKK nie przeprowadzili kontroli funkcjonalnej, o której mowa w § 6 ust. 13 Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa.

Obowiązek przeprowadzenia kontroli funkcjonalnych za poszczególne kwartały 2023 r. w zakresie zabezpieczania zobowiązań wynikał także z pisma Ministerstwa Finansów Departament Nadzoru nad Kontrolami z 14 czerwca 2021 r. znak sprawy: (...) (pkt 7 pisma). NWUCS w Poznaniu zaimplementował ten zapis do wprowadzanej w tamtym okresie Instrukcji.

Kontrola funkcjonalna to działanie wykonywane na każdym etapie zarządzania i realizowana jest w stosunku do podległych pracowników. Ocenie podlegają wykonywane czynności i procesy. Zaletą tej kontroli jest możliwość oddziaływania w celu skorygowania działań podległych pracowników.

Z wyjaśnienia złożonego 6 grudnia 2024 r. przez NWUCS w Poznaniu wynika, że mimo braku kontroli funkcjonalnych nadzór był realizowany, czemu służyły sporządzane tabelarycznie weryfikacje stanu kontroli, dokumenty przedkładane do podpisu oraz rozmowy kierownictwa z kontrolującymi. Naczelnik podkreślił nakładaną na kierowników i pracowników dużą liczbę zadań i poleceń. Część zadań stanowią czynności priorytetowe, realizowane czasami kosztem mniej istotnych. Rok 2023 był specyficzny w związku z przeniesieniem do WUCS w Poznaniu znacznej liczby pracowników z urzędów skarbowych, z których część nie pracowała wcześniej w komórkach kontroli. Zaznajomienie ich z organizacją i wykonywanymi zadaniami było czasochłonne. Naczelnik zwrócił uwagę na długotrwałe absencje pracowników i konieczność przejmowania ich zadań często także przez kierowników komórek. W opinii Naczelnika zaangażowanie kierowników przekładało się na szybsze zakończenie spraw i realizację mierników. Końcowo Naczelnik wskazał, że obciążenie pracą w komórkach kontrolnych jest wysokie i od wielu lat sukcesywnie wzrasta, a w ramach niezmiennego czasu pracy trudno jest wszystkie zadania bezbłędnie i terminowo wykonać.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, zaniedbania w obszarze kontroli funkcjonalnej przekładają się na jakość sporządzanej dokumentacji kontrolnej. Samo podpisywanie przez kierowników niektórych dokumentów wychodzących oraz sprawowanie nadzoru w zakresie terminowości jest niewystarczające. W toku kontroli instytucjonalnej największą liczbę nieprawidłowości stwierdzono w dokumentacji niewymagającej podpisu kierownika komórki. Brak kontroli funkcjonalnej i tym samym rozpoznania błędów proceduralnych lub formalnych w wytworzonych w toku kontroli celno-skarbowej dokumentach, może wpływać zarówno na terminowość prowadzenia kontroli, kwestionowanie ustaleń przez kontrolowanych, implikować składanie skarg na działania organu itd. Dlatego tak istotne jest okresowe zweryfikowanie w ramach kontroli funkcjonalnej chociaż części dokumentacji wytworzonej przez pracowników pod kątem jej poprawności i zgodności z przepisami prawa. Weryfikacją taką należało objąć także nowych pracowników komórek CKK, aby na bieżąco reagować na ewentualne błędy.

Z powołanej wcześniej Instrukcji w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych (...) wynikało, że wyniki kontroli funkcjonalnych zrealizowanych przez kierowników referatów są weryfikowane przez kierowników działów oraz Zastępcę Naczelnika Pionu Kontroli Celno-Skarbowej.

W okazanej dokumentacji, brak dowodów, że wyniki kontroli funkcjonalnych zostały zweryfikowane przez kierowników działów oraz Zastępcę Naczelnika Pionu Kontroli Celno-Skarbowej.

W tej kwestii NWUCS w Poznaniu przedstawił wyjaśnienia Zastępcy NWUCS w Poznaniu Karola Piaseckiego oraz Kierownika Działu (...). Nie zmieniają one ustaleń kontroli.

Niezależnie od podkreślanych przez ZNWUCS w Poznaniu zasad nadzoru sprawowanego w zakresie prawidłowej, efektywnej, skutecznej i terminowej realizacji zadań przez pracowników komórek organizacyjnych, jego obowiązkiem było zapoznawanie się z ustaleniami kontroli funkcjonalnych i to niezależnie od ich wyniku (tj. od stwierdzenia bądź niestwierdzenia uchybień lub nieprawidłowości). ZNWUCS w Poznaniu wskazuje, że skoro Kierownicy Działów i Kierownicy Referatów nie zgłaszali uchybień i/lub nieprawidłowości to w jego opinii nie było potrzeby ich weryfikacji.

Kierownik Działu (...) wyjaśniła, że informacje o wynikach kontroli funkcjonalnych podlegli kierownicy przekazywali najczęściej ustnie lub zapoznawała się z nimi w formie elektronicznej. Wskazano również na brak w Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej, rubryki dot. zapoznania się przez

kierownika działu z ustaleniami tej kontroli.

Odnosząc się do tego wyjaśnienia, wzór informacji jest przygotowany dla wszystkich jednostek podległych tut. DIAS. Natomiast wymóg zapoznawania się z wynikami kontroli i ich weryfikacji przez kierowników działów oraz Zastępcę Naczelnika Pionu Kontroli Celno-Skarbowej, wynikał z decyzji podjętej przez Naczelnika WUCS w Poznaniu i wyrażonej w Instrukcji.

W myśl § 2 pkt 4 Procedury kontroli funkcjonalnej, zastępcy naczelników sprawują kontrolę funkcjonalną w odniesieniu do nadzorowanych komórek organizacyjnych urzędów.

Z dokumentacji okazanej do kontroli oraz złożonych wyjaśnień wynika, że Zastępca Naczelnika odpowiedzialny za Pion Kontroli Celno-Skarbowej nie przeprowadził w 2023 r. kontroli funkcjonalnych w zakresie nadzorowanych komórek.

Naczelnik WUCS w Poznaniu 6 grudnia 2024 r. wskazał na przyczyny powyższego, m.in:

- praca nad poprawą wyników urzędu,
- przeszkolenie nowoprzyjętych pracowników i funkcjonariuszy,
- zwiększenie liczby kończonych i wszczynanych kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych,
- obowiązek cotygodniowego monitoringu / raportowania o planowanych i kończonych kontrolach celno-skarbowych,
- przygotowanie i wdrożenie cykli szkoleń w ramach Akademii Wielkopolskiego Kontrolera,
- przygotowanie do zmiany Regulaminu Organizacyjnego WUCS w Poznaniu,
- poprawa wyników w zakresie ustaleń i wpłat,
- monitorowanie wykonania mierników.

Według wyjaśnienia, Zastępca NWUCS w Poznaniu Karol Piasecki objął swoje stanowisko 1 marca 2023 r., a poprawa wyników była kluczowym aspektem, jaki został przed nim postawiony przez ówczesne Kierownictwo WUCS w Poznaniu (§ 8 pkt 8 Instrukcji w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu). Według wyjaśnienia, mając na uwadze powyższe Zastępca Naczelnika WUCS w Poznaniu sprawował swoją kontrolę w oparciu o kontrole funkcjonalne sporządzane przez ówczesnych Kierowników Referatów i Działów.

Naczelnik podkreślił, że kierownictwo Pionu Kontroli skupiło swoje zadania, w tym w ramach kontroli funkcjonalnych na osiągnięciu efektywnego i sprawnego działania w realizacji kontroli celno-skarbowych, w tym skupieniu swojej uwagi na bieżąco identyfikowanych nieprawidłowościach w ramach realizacji przez kontrolujących kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych, które mogłyby skutkować poważnymi konsekwencjami, a nie tylko uchybieniami, czy na rozwiązywaniu pojawiających się problemów z zakresu zastosowania prawa materialnego i procesowego, korzystając również bieżąco z konsultacji z Radcą Prawnym.

Ustosunkowując się do złożonego wyjaśnienia, Naczelnik potwierdził, że Zastępca NWUCS w Poznaniu sam nie prowadził kontroli funkcjonalnych wobec nadzorowanych komórek, lecz sprawował ją w oparciu o kontrole funkcjonalne sporządzane przez kierowników działów i referatów. To twierdzenie stoi w sprzeczności z wyjaśnieniami w zakresie zapoznawania się przez ZNWUCS w Poznaniu z przeprowadzonymi kontrolami funkcjonalnymi, gdzie wskazano, że nie było potrzeby ich weryfikacji przez ZNWUCS ponieważ kierownicy nie zgłaszali uchybień, ani nieprawidłowości.

Stwierdzone nieprawidłowości:

1. Nieskutecznie sprawowany nadzór nad działaniami podległych pracowników.
2. Niewykorzystywanie możliwości kontroli funkcjonalnej do sprawowania bieżącego i skutecznego nadzoru nad podległymi komórkami.
3. Nieprzestrzeganie przepisów prawa wewnętrznego w zakresie nadzoru i kontroli funkcjonalnej w zakresie:
 - zapisów obowiązującej Instrukcji w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu (Załącznik do Decyzji nr 20/2019 NWUCS z 6 listopada 2019 r.),
 - § 6 ust. 13 Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa (Załącznik do Decyzji nr 16/2021 NWUCS z 2 września 2021 r.), poprzez nieprowadzenie kontroli funkcjonalnych dot. zabezpieczeń zobowiązań za poszczególne kwartały 2023 r.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu Rafał Ratajczak w zakresie sprawowanej kontroli funkcjonalnej²⁴³ i sprawowanego nadzoru w odniesieniu do podległego urzędu.

Zastępcy Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu Karolina Sikora i Karol Piasecki w zakresie sprawowanej kontroli funkcjonalnej²⁴⁴ i sprawowanego nadzoru w odniesieniu do nadzorowanych komórek organizacyjnych urzędu.

Kierownicy działów i referatów CKK w zakresie sprawowanej kontroli funkcjonalnej²⁴⁵ i sprawowanego nadzoru w odniesieniu do nadzorowanych komórek organizacyjnych.

Uchybienia:

1. Nieewidencjonowanie kontroli funkcjonalnych w odpowiednim rejestrze.
2. Stosowanie nieaktualnego wzoru Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej.

Ustalenia kontroli wskazują na potrzebę zintensyfikowania nadzoru nad prowadzeniem kontroli celno-skarbowej w zakresie poprawności sporządzanych dokumentów. Taki nadzór powinien być realizowany również w formie kontroli funkcjonalnych.

Kierownicy komórek CKK nie prowadzili w wymaganych zapisami Instrukcji terminach, kontroli funkcjonalnych dot. zabezpieczeń zobowiązań. Oprócz kierownika (...), inni kierownicy nie przeprowadzili takich kontroli lub przeprowadzili je za część okresów i w ograniczonej próbie. Stwierdzone w toku kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nieprawidłowości wskazują na nieprawidłowe i/lub niepełne wykorzystanie narzędzia kontroli funkcjonalnej. Naczelnik błędnie zidentyfikował zagrożenia w obszarze prowadzenia kontroli celno-skarbowych i ponosi odpowiedzialność za wadliwe funkcjonowanie kontroli funkcjonalnej w WUCS w Poznaniu. Ogólnie sprawowany nadzór oraz prowadzone kontrole funkcjonalne w kontrolowanym zakresie i ich prawidłowość oceniono negatywnie.

²⁴³ § 2 pkt 3 Procedury kontroli funkcjonalnej.

²⁴⁴ § 2 pkt 4 Procedury kontroli funkcjonalnej.

²⁴⁵ § 2 pkt 6 Procedury kontroli funkcjonalnej.

Podsumowując ustalenia kontroli, to w zakresie prawidłowości prowadzenia kontroli celno-skarbowych stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

Nieprawidłowości:

1. Wadliwe sporządzanie wezwań poprzez:

- niewskazanie podstawy prawnej wezwania (art. 121 § 1 i 2 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS),
 - powoływanie niepełnej lub błędnej podstawy prawnej wezwania,
 - niewskazywanie skutków prawnych niezastosowania się do wezwania lub wskazywanie nieprawidłowych skutków prawnych niezastosowania się do wezwania, w tym podawanie nieprawidłowej informacji o kwocie kary porządkowej (naruszenie art. 159 § 1 pkt 6 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS),
 - nieznajdujące odniesienia w przepisach pouczenie o możliwości nałożenia kary porządkowej na kontrahenta kontrolowanego,
 - wezwania nie zawierały istotnych dla kontrolowanego informacji:
 - brak poinformowania kontrolowanego o formie przekazania dowodów tj. uwierzytelnionych kopii lub oryginałów,
 - nieprecyzyjne wskazanie celu w jakim strona (kontrolowany) zostaje wezwany (art. 159 § 1 pkt 3 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS),
 - brak wskazania terminu, do którego żądanie powinno być spełnione (art. 159 § 1 pkt 5 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS),
 - nieprawidłowe informowanie dotyczące przekazania plików JPK, ksiąg podatkowych:
 - kontrolowanych nie poinformowano o sposobie przekazania plików, określonym w art. 193a O.p.,
 - wezwania zawierały nieprawidłową informację o sposobie przekazania dokumentów tj. w zakresie żądanych plików JPK_KR, JPK_MG, JPK_FA i JPK_WB poinformowano, że mogą być one przekazane m.in. w formie dokumentu elektronicznego za pośrednictwem platformy usług administracji publicznej (ePUAP), co było niezgodne z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane (Dz.U. z 2023 r. poz. 1133).
2. Działanie niezgodne z art. 156 § 5 k.p.k., poprzez wykorzystanie ustaleń dokonanych za zgodą Prokuratora Prokuratury Regionalnej udzieloną w innej sprawie niż badana kontrola celno-skarbowa (dowody księgowe firmy kontrahenta kontrolowanego zabezpieczone uprzednio w związku z prowadzonym śledztwem); brak uzyskania zgody prokuratora lub organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze na wykorzystanie dokumentacji w kontroli celno-skarbowej objętej próbą kontrolną.
3. Niewłaściwe działanie poprzez skierowanie do byłego Prezesa Zarządu wykreślonej z KRS Spółki z o.o. wezwania do złożenia wyjaśnień w sprawie czynności tej spółki, zamiast wezwania ww. osoby na przesłuchanie w charakterze świadka.
4. Nieudokumentowanie czynności kontrolnych (m.in. analiz, ustaleń na podstawie bazy CEPIK), na których oparto wynik kontroli.

5. Niewezwanie kontrolowanego do dostarczenia dokumentacji objętej zakresem kontroli (w myśl art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS).
6. Brak anonimizacji bądź wyłączenia z akt sprawy dokumentów (naruszenie art. 179 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS), w części dotyczącej:
 - danych osobowych świadków (adresy zamieszkania, seria i numer dowodu osobistego),
 - danych z deklaracji (w tym plików JPK_VAT) składanych przez inne podmioty niż kontrolowany, tj. dokumentów objętych tajemnicą skarbową, handlową oraz ochroną danych osobowych.
7. Nieprawidłowości w zakresie dokumentowania poboru plików elektronicznych (w tym plików JPK), ich opisywania, przechowywania i wykorzystania w kontroli celno-skarbowej:
 - a) Niesporządzanie kart ewidencyjnych dowodów (naruszenie § 5 ust. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej z dnia 26 sierpnia 2005 r. oraz przepisów wewnętrznych NWUCS w Poznaniu).
 - b) Nierzetelne prowadzenie kart ewidencyjnych dowodu. Brak dokonywania wpisów w kartach stanowi naruszenie § 5 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2005 r. w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej.
 - c) Sporządzenie i prowadzenie jednej karty ewidencyjnej dowodu dla dowodów nagranych na 7 nośnikach informatycznych.
 - d) Niewłaściwe opisywanie informatycznych nośników danych z nagrajnymi dowodami – naruszenie przepisów § 2 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2005 r. w sprawie zabezpieczenia, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej.
 - e) Brak sporządzenia adnotacji dot. wygenerowania sum kontrolnych dla przesłanych pocztą elektroniczną plików/danych.
 - f) Wadliwe dokumentowanie lub brak udokumentowania pobrania plików (dot. kontrolowanego i jego kontrahentów):
 - niesporządzenie adnotacji z pobrania,
 - zawarcie w adnotacji niepełnych informacji o okolicznościach dokonania czynności sprawdzenia nośnika informatycznego otrzymanego od kontrolowanego (nie wiadomo, kto, gdzie, i kiedy jej dokonał, brak informacji o przeprowadzonym sprawdzeniu antywirusowym),
 - adnotacja z pobrania z systemu JPK Lunetka plików JPK_VAT zawierała niepełne dane, w zakresie informacji kto i kiedy pobrał pliki JPK_VAT,
 - niepodpisanie adnotacji z pobrania plików JPK_VAT,
 - brak udokumentowania protokołem pobrania danych w formie elektronicznej (przekazania kontrolującemu nośnika informatycznego zawierającego dowody),
 - opóźnienia w sporządzaniu adnotacji z wygenerowania sum kontrolnych w sytuacji przesłania plików elektronicznych, w tym plików JPK, przez kontrolowanego (od 2 tygodni do kilku miesięcy od otrzymania plików),
 - g) Nieudokumentowanie w adnotacji czynności sprawdzenia programem antywirusowym informatycznego nośnika danych otrzymanego z banku.

- h) Włączenie jako dowód w sprawie informacji dot. sprzedaży i zakupów kontrahenta kontrolowanego pobranych z WRO-System moduł Transakcje, zamiast plików JPK_VAT z JPK Lunetka.
- i) Procedowanie i dokonywanie ustaleń w ramach kontroli celno-skarbowych w oparciu o nieprawidłowo przesłane pliki JPK na żądanie:
- Kontrolowany przesłał pliki JPK na żądanie nieprawidłowo na adres e-mail WUCS w Poznaniu.
 - Kontrolowany przesłał pliki (m.in. JPK_KR, JPK_WB) nieprawidłowo za pośrednictwem ePUAP.
- Brak podjęcia działań w celu wyegzekwowania prawidłowego – zgodnego z przepisami § 2 i 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przysyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych - przekazania plików JPK na żądanie. Naruszono także przepisy wewnętrzne, w szczególności pkt 20.4 Wytycznych.
- j) Nieutrwalanie na informatycznych nośnikach danych, dowodów przesłanych za pośrednictwem poczty elektronicznej (e-mailem) – naruszenie regulacji wewnętrznych (pkt 21.1 Wytycznych NWUCS w Poznaniu).
- k) Brak podjęcia działań w celu wyegzekwowania prawidłowego przysyłania dokumentacji (część dokumentacji kontrolowani przysyłali na imienne adresy e-mail kontrolujących - naruszenie pkt 21.3 Wytycznych).
- l) Nieudokumentowanie udzielenia odpowiedzi na wniosek kontrolowanej o przedłużenie terminu złożenia struktur JPK_FA.
8. Udostępnienie (wysłanie) plików JPK_VAT kontrolowanej spółce przez organ kontroli bez prawidłowego wniosku z żądaniem wydania kopii akt sprawy (art. 178 § 3 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS).
9. Nieujęcie w aktach głównych kontroli celno-skarbowej dokumentacji zgromadzonej w toku kontroli celno-skarbowej, w oparciu o którą organ ustalił stan faktyczny (naruszenie art. 86 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS).
10. Brak dokumentowania czynności (ustaleń) dokonywanych z kontrolowanym podmiotem lub w sprawie (najczęściej brak sporządzenia adnotacji z rozmów telefonicznych z kontrolowanym).
11. Niezachowanie formy protokołu dla udokumentowania niektórych czynności i zastąpienie ich adnotacją.
12. Niewskazywanie w adnotacjach podstawy prawnej ich sporządzenia.
13. Wydanie zawiadomień o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków w oparciu o nieprawidłową podstawę prawną (art. 190 O.p. i art. 94 ust. 1 ustawy o KAS, zamiast art. 289 § 1 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS).
14. Udzielanie przez Naczelnika WUCS w Poznaniu upoważnień kierownikom komórek organizacyjnych CKK z datą obowiązywania z przeszłości.
15. Nieprawidłowe udokumentowanie doręczania pism (w tym upoważnień do kontroli, wezwań, postanowień, wyniku kontroli, zawiadomienia o uwzględnieniu korekty), głównie w przypadku doręczania ich przez operatora pocztowego.
16. Naruszenie zasady zaufania do organów (art. 121 O.p.) poprzez wskazywanie w postanowieniach dot. niezakończenia kontroli celno-skarbowej w terminie, powodów nieznajdujących oparcia w stanie faktycznym sprawy. Uzasadnienia formułowane były w sposób ogólny i lakoniczny.

17. Nieefektywne wykorzystanie czasu na podejmowanie czynności kontrolnych. Długi czasookres prowadzenia kontroli celno-skarbowej nieznajdujący uzasadnienia w okazanej dokumentacji kontrolnej. Stwierdzono:
- przewlekłość kontroli nieadekwatną do podjętych czynności,
 - opieszale prowadzenie kontroli,
 - okresy bezczynności (w skrajnym przypadku przez 17 miesięcy),
 - brak wdrożenia przez kierownictwo rozwiązań, aby zapobiec przewlekłości i okresom bezczynności w toku kontroli celno-skarbowej,
 - występowanie nieuzasadnionych przerw pomiędzy czynnościami kontrolnymi.
18. Zbieranie dowodów i/lub sporządzenie dowodu po upływie terminu zakończenia kontroli (a także po wydaniu wyniku kontroli).
19. Przyjęcie wyjaśnień złożonych w imieniu kontrolowanej spółki przez osobę do tego nieuprawnioną (brak pełnomocnictwa).
20. Nieprzekazanie kopii zawiadomienia z art. 70c O.p. do właściwego dla kontrolowanego naczelnika urzędu skarbowego.
21. Podawanie nieaktualnego stanowiska służbowego w wydanym postanowieniu oraz wyniku kontroli, czym naruszono art. 217 § 1 pkt 7 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS oraz art. 82 ust. 2 pkt 7 ustawy o KAS.
22. Brak powołania w wydawanych postanowieniach:
- o zmianie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej,
 - o powołaniu biegłego,
- przepisu art. 216 § 1 O.p., a w niektórych przypadkach także art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS (niepełna podstawa prawna - naruszenie art. 217 § 1 pkt 4 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS).
23. Zawarcie w wyniku kontroli:
- a) błędnych informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach (art. 82 ust. 2 pkt 5 ustawy o KAS) poprzez:
 - powołanie uchylonej podstawy prawnej,
 - nieprawidłowy opis dokumentu źródłowego, na którym oparto ustalenia,
 - błędne ustalenia w zakresie zapłaconej kwoty akcyzy, skutkujące zawyżeniem kwoty podatku należnego VAT o 47 zł,
 - b) informacji o danych z deklaracji JPK_V7M kontrahentów kontrolowanego (bezpośrednich i pośrednich), co było niezgodne z przepisami o tajemnicy skarbowej,
 - c) informacji o śledztwie prowadzonym wobec kontrahenta kontrolowanej, bez uprzedniej anonimizacji (niezgodnie z Instrukcją anonimizowania dokumentów).
24. Przechowywanie w aktach kontroli celno-skarbowej po jej zakończeniu oryginałów dokumentacji księgowej kontrolowanego.
25. Nieskutecznie sprawowany nadzór nad działaniami podległych pracowników.
26. Niewykorzystywanie możliwości kontroli funkcjonalnej do sprawowania bieżącego i skutecznego nadzoru nad podległymi komórkami.
27. Nieprzestrzeganie przepisów prawa wewnętrznego w kwestii nadzoru i kontroli funkcjonalnej w zakresie:
- zapisów obowiązującej Instrukcji w sprawie zasad wykonywania nadzoru nad zadaniami realizowanymi przez pracowników komórek organizacyjnych w Pionie Kontroli Celno-

Skarbowej Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu (Załącznik do Decyzji nr 20/2019 NWUCS z 6 listopada 2019 r.),

- § 6 ust. 13 Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa (Załącznik do Decyzji nr 16/2021 NWUCS z 2 września 2021 r.), poprzez nieprzeprowadzenie kontroli funkcjonalnych dot. zabezpieczeń zobowiązań za poszczególne kwartały 2023 r.

Uchybienia:

1. Wskazanie błędnych danych w protokołach przesłuchania świadka w zakresie daty sporządzenia protokołu oraz daty podpisania protokołu przez świadka.
2. Włączenie dokumentów do akt sprawy adnotacją, zamiast postanowieniem.
3. Sporządzenie i wysłanie zawiadomienia z art. 70c O.p. z opóźnieniem.
4. Opóźnienie w przekazaniu kopii zawiadomienia z art. 70c do komórki dochodzeniowo-śledczej.
5. Brak udokumentowania w formie adnotacji uzgodnień telefonicznych z kontrolowanym dot. terminów przekazania dokumentacji (art. 177 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS).
6. Włączanie dokumentów do akt sprawy ze znacznym opóźnieniem.
7. Brak udokumentowania w formie protokołu czynności kontrolnych organu, w szczególności kontroli dokumentów i ewidencji.
8. Pobranie plików JPK_VAT z opóźnieniem po ponad 2 miesiącach od wszczęcia kontroli.
9. Brak w aktach jakichkolwiek informacji o przeprowadzeniu analiz za pomocą GenJPK w zakresie plików JPK.
10. Pobranie plików JPK_VAT z WRO-System zamiast JPK Lunetka (kontrola w podatku dochodowym - pliki wykorzystywane pomocniczo).
11. Opóźnienie w zakresie sporządzenia zawiadomienia o uwzględnieniu korekty.
12. Brak powołania we wniosku do Prokuratury Rejonowej przepisów art. 46 ust. 1 i 2 oraz art. 94 ust. 1 ustawy o KAS (błąd incydentalny).
13. Brak ponownego wezwania i podjęcia działań dyscyplinujących podatnika m.in. do dostarczenia dokumentacji (w szczególności plików JPK na żądanie).
14. Przekazanie wyniku kontroli właściwemu dla kontrolowanego naczelnikowi urzędu skarbowego z opóźnieniem.
15. Nieprzestrzeganie przepisów wewnętrznych w zakresie sposobu poinformowania naczelnika urzędu skarbowego o dacie doręczenia wyniku kontroli.
16. Przechowywanie dokumentów wewnętrznych tj. karty kontroli C-S i karty kontroli korekta w aktach głównych sprawy.
17. Brak skutecznego nadzoru nad kompletnością wysyłania plików JPK na żądanie do Repozytorium JPK.
18. W aktach znajdują się wydruki rejestrów zakupu i sprzedaży za kontrolowane okresy, z których nie wynika kto, kiedy i na podstawie jakich danych je sporządził (z jakich systemów pobrano dane).
19. Opóźnienie w sporządzeniu karty odstąpienia od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo-śledczego.
20. Nieuaktualnianie danych w Qasystent w zakresie nadawanych i odbieranych uprawnień do systemów informatycznych.
21. Nieprzeprowadzanie raz na pół roku przeglądu zasadności i aktualności uprawnień nadanych podległym pracownikom.

22. Przedłużenie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej w terminie niezgodnym z regulacjami wewnętrznymi w Wytycznych (przedłużenie powyżej 2 miesięcy).
23. Posługiwanie się przez kierownika referatu nieaktualną pieczęcią imienną z up. NWUCS w Poznaniu, przez ponad 1,5 roku i niepodjęcie skutecznych działań w celu jej wymiany.
24. Nieewidencjonowanie kontroli funkcjonalnych w odpowiednim rejestrze.
25. Stosowanie nieaktualnego wzoru Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej.

Szczegółowy zakres, przyczyny i skutki stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień, a w przypadku nieprawidłowości także osoby odpowiedzialne, zostały opisane w treści dokumentu.

Ocena skontrolowanego przedmiotu kontroli – pozytywna z nieprawidłowościami.

[dowód: akta kontroli SZD poz. 23]

Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego
Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu pismem znak sprawy 398000-CWW1.091.5.2024 z dnia 14 lipca 2025 r. wniósł zastrzeżenia do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego, które oddalono.
Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca: 1. Sporządzać prawidłowo wezwania zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS. 2. Pozyskiwać dane z akt, o których mowa w art. 156 § 5 k.p.k. wyłącznie za zgodą prokuratora. W aktach kontroli celno-skarbowej dokumentować pozyskanie zgody do tej konkretnej sprawy. 3. Podejmować prawidłowe działania, poprzez przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadka (byłego Prezesa Zarządu), w sytuacji konieczności dokonania ustaleń odnośnie do transakcji z wykreśloną z KRS spółką z ograniczoną odpowiedzialnością. 4. Przestrzegać zasady pisemności. Dokumentować w formie pisemnej przeprowadzone czynności dowodowe w tym m.in., analizy, ustalenia na podstawie sieci Internet itp. 5. Podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego poprzez korzystanie z uprawnienia wynikającego z art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS i żądanie dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. 6. Przestrzegać przepisu art. 179 § 1 O.p. Chronić dane stanowiące tajemnicę skarbową oraz dobro osobiste osób trzecich (ochrona interesu publicznego) poprzez anonimizację dokumentów. 7. W zakresie poboru plików elektronicznych, wdrożyć rozwiązania w celu prawidłowego pobrania pliku i udokumentowania pobrania oraz obsługi, wykorzystania i przechowywania dokumentów w formie elektronicznej (w tym ksiąg podatkowych, plików JPK) w kontrolach celno-skarbowych. 8. Przed udostępnieniem plików JPK_VAT kontrolowanemu ustalić Organ właściwy do dokonania tej czynności. W przypadku wątpliwości wzywać kontrolowanego o doprecyzowanie żądania udostępnienia plików JPK_VAT lub kopii akt sprawy.

9. Przestrzegać zasady, że materiał dowodowy, w oparciu o który Organ podatkowy ustalił stan faktyczny, musi znajdować się w aktach sprawy.
10. Utrwalać w formie pisemnej wszelkie czynności mające znaczenie dla sprawy. Przestrzegać przepisu art. 177 § 1 O.p. w związku z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.
11. Sporządzać protokół z czynności kontrolnych mających istotne znaczenie dla sprawy, zgodnie z art. 81 ust. 1 ustawy o KAS.
12. Sporządzać adnotacje starannie ze wskazaniem podstawy prawnej ich sporządzenia.
13. Wskazywać prawidłową podstawę prawną w zawiadomieniach o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu.
14. Wdrożyć rozwiązania w celu wydawania prawidłowych upoważnień podległym pracownikom, w zakresie daty ich obowiązywania.
15. Weryfikować każdorazowo prawidłowość i skuteczność doręczenia pism. Podejmować działania w celu prawidłowego udokumentowania doręczenia.
16. Podejmować niezwłocznie wszelkie czynności dowodowe w celu dokładnego wyjaśnienia sprawy. W przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej w terminie, w wydawanych postanowieniach wskazywać istotne, racjonalne i znajdujące oparcie w stanie faktycznym sprawy powody.
17. Prowadzić sprawnie kontrolę celno-skarbową, zgodnie z zasadą szybkości działania (art. 125 § 1 O.p. w związku z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS). Zintensyfikować nadzór w tym zakresie przez kierowników komórek organizacyjnych.
18. Wszelkie dowody w sprawie gromadzić i dokumentować przed wydaniem wyniku kontroli.
19. Weryfikować przed przyjęciem jako dowód wyjaśnień, czy osoba je składająca (podpisana) została prawidłowo umocowana do tej czynności.
20. Przekazywać niezwłocznie kopię zawiadomienia z art. 70c O.p. właściwemu dla kontrolowanego naczelnikowi urzędu skarbowego. Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w celu zweryfikowania, czy wszystkie zawiadomienia z art. 70c O.p. zostały wysłane do NUS.
21. W wydawanych dokumentach (m.in. postanowieniach, wyniku kontroli) wskazywać prawidłowe stanowisko służbowe osoby upoważnionej do podpisania pisma. Wyeliminować przypadki posługiwania się nieaktualnymi pieczęciami imiennymi i podawania nieprawidłowych stanowisk służbowych.
22. Przestrzegać przepisu art. 217 § 1 pkt 4 O.p. w zw. z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS i obligatoryjnie w postanowieniach powoływać kompletną podstawę prawną, w szczególności art. 216 § 1 O.p.
23. Wdrożyć rozwiązania w zakresie nadzoru i kontroli nad prawidłowością sporządzania wyniku kontroli.
24. Prawidłowo prowadzić akta kontroli (zgodnie z art. 86 ustawy o KAS). Oryginały dokumentacji przekazanej przez kontrolowanego na żądanie kontrolujących, odpowiednio zwracać kontrolowanemu po zakończeniu kontroli celno-skarbowej (lub postępowania podatkowego jeżeli kontrola zostanie w nie przekształcona) lub przekazywać do innej sprawy, jeżeli taka jest prowadzona, lub dokonać jej zabezpieczenia w uzasadnionych przypadkach.
25. Zintensyfikować nadzór nad działaniami prowadzącymi kontrole celno-skarbowe, szczególnie w zakresie terminowości prowadzonych spraw i prawidłowości sporządzanych pism (wezwań, postanowień, zawiadomień itp.).

26. Realizować kontrole funkcjonalne na bieżąco w celu sprawowania właściwego nadzoru nad działaniami podległych pracowników i szybkiego wyeliminowania błędów w kontrolach celno-skarbowych.
27. Przestrzegać obowiązujących wewnętrznych procedur postępowania.
28. Starannie sporządzać protokoły z przeprowadzonych dowodów. Dopilnować poprawności w zakresie daty przeprowadzenia dowodu i daty podpisania go przez osoby w nim uczestniczące (m.in. świadka).
29. Włączać dokumenty (dowody) do akt sprawy postanowieniem.
30. Zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c O.p., sporządzać i wysyłać niezwłocznie po uzyskaniu informacji o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania objętego zakresem kontroli celno-skarbowej.
31. Informować niezwłocznie komórki dochodzeniowo-śledcze o wystaniu zawiadomienia z art. 70c O.p., poprzez przekazanie kopii tego pisma.
32. Wszelkie uzgodnienia telefoniczne z kontrolowanym, np. dot. terminów przekazania materiałów do kontroli, dokumentować w formie pisemnej adnotacji.
33. Wydawać postanowienia o włączeniu materiałów do akt sprawy niezwłocznie po pojawieniu się ich fizycznie w aktach kontroli.
34. Kontrolę dokumentów i ewidencji dokumentować w protokole.
35. Pliki JPK_VAT pobierać niezwłocznie po wszczęciu kontroli celno-skarbowej.
36. Utrwalać w aktach kontroli przeprowadzone analizy plików JPK z wykorzystaniem aplikacji GenJPK.
37. Pliki JPK_VAT pobierać dla celów dowodowych wyłącznie z wykorzystaniem aplikacji JPK Lunetka.
38. Zawiadomienia o uwzględnieniu korekty sporządzać bez zbędnej zwłoki. Weryfikować złożenie korekty przez podatnika niezwłocznie po upływie terminu do jej złożenia.
39. Powoływać prawidłowe podstawy prawne we wnioskach skierowanych do Prokuratury Rejonowej.
40. W przypadku niewywiązywania się podmiotu z żądania kontrolujących wyrażonego w wezwaniu, niezwłocznie wzywać podmiot ponownie. W uzasadnionych przypadkach podejmować działania dyscyplinujące kontrolowanego do dokonania określonej czynności.
41. Przekazywać niezwłocznie wynik kontroli właściwemu dla kontrolowanego naczelnikowi urzędu skarbowego.
42. Informować na bieżąco naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla kontrolowanego o dacie doręczenia wyniku kontroli kontrolowanemu (dacie zakończenia kontroli) wraz z przesłaniem dowodu doręczenia.
43. Karty kontroli C-S i karty kontroli korekta przechowywać w aktach wewnętrznych.
44. Podjąć działania w celu kompletnego i niezwłocznego przekazywania plików JPK na żądanie do Repozytorium JPK. Rozważyć dokumentowanie tego faktu w aktach wewnętrznych w celu sprawowania nadzoru.
45. Opisywać dokładnie dokumenty znajdujące się w aktach sprawy. W przypadku wydruków rejestrów zakupu i sprzedaży należy udokumentować kto, kiedy i na podstawie jakich danych je sporządził oraz skąd pobrano dane.

46. Karty odstąpienia od przekazania materiałów do wydziału dochodzeniowo-śledczego sporządzać niezwłocznie.
47. Na bieżąco uaktualniać dane w Qasystent w zakresie uprawnień do systemów informatycznych.
48. Raz na pół roku dokonywać przeglądu zasadności i aktualności nadanych uprawnień wszystkim podległym pracownikom.
49. Przedłużać termin zakończenia kontroli celno-skarbowej w racjonalnych terminach uzasadniających przyczyny takiego działania. W związku z uchyleniem Wytycznych NWUCS w Poznaniu brak regulacji wewnętrznych dotyczących wyznaczania maksymalnych kolejnych terminów zakończenia kontroli.
50. Dokonać przeglądu aktualności pieczęci, którymi posługują się pracownicy jednostki. W przypadku stwierdzenia posługiwania się pieczęciami zawierającymi nieaktualne dane niezwłocznie dokonać ich wymiany.
51. Ewidencjonować na bieżąco wszystkie kontrole funkcjonalne w kategorii spraw o symbolu i hasle klasyfikacyjnym 093 – kontrola funkcjonalna.
52. Sporządzać Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej na aktualnym wzorze, zgodnie z § 5 Procedury kontroli funkcjonalnej (tj. wg wzoru określonego w Załączniku nr 2 do Procedury).
53. Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 9 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych oraz przekazać informację 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
Z up. Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Zastępcy Dyrektora Dariusz Strugliński (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 – Arkadiusz Radziejewski
2. Z-ca DIAS – Paweł Siuda
3. Z-ca DIAS – Robert Stangret
4. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
5. Z-ca DIAS – Agata Wciórka
6. Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz Zarządzania Ryzykiem (ICK)
7. Referat Nadzoru nad Orzecznictwem (ION)
8. Drugi Dział Spraw Wierzycielskich (IEW2)
9. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)

Korespondencję otrzymują:

1. WIELKOPOLSKI URZĄD CELNO-SKARBOWY W POZNANIU
2. aa

Informacje o przetwarzaniu danych osobowych

Klauzula informacyjna Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu - Informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO) udostępnione są w miejscach publicznie dostępnych (tablicach informacyjnych) w siedzibach Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego i Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu oraz na stronie Biuletynu Informacji Publicznej wskazanych jednostek organizacyjnych w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych.