



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W POZNANIU**

Poznań, 16 marca 2026 roku



UNP: 3001-26-053789

Znak sprawy: **3001-IWW1.0921.23.2025**

Pani

Barbara Jaś

Naczelnik

Urzędu Skarbowego w Ostrowie

Wielkopolskim

ul. Chłapowskiego 45

63-400 Ostrów Wielkopolski

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 2026, poz. 158).

Nazwa i adres kontrolowanego urzędu

**3017 Urząd Skarbowy w Ostrowie Wielkopolskim
ul. Chłapowskiego 45,
63-400 Ostrów Wielkopolski**

Naczelnik kontrolowanego urzędu

Pan Krzysztof Chmielewski (do 30 listopada 2023 r.),
Pani Gabriela Grygiel (od 1 grudnia 2023 r. do 21 maja 2024 r.),
Pani Barbara Jaś (od 22 maja 2024 r.).

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli

Nr 32/2025 z 1 października 2025 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Wpis do książki kontroli

Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 3/2025.

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

Karolina Strózczyk – główny ekspert skarbowy

Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

- | | |
|----|--|
| 1. | Anna Pacholska – ekspert skarbowy |
| 2. | Karolina Strózczyk – główny ekspert skarbowy |

Data rozpoczęcia czynności kontrolnych	8 października 2025 r.
Data zakończenia czynności kontrolnych	15 grudnia 2025 r.
Zakres kontroli	
Przedmiot kontroli	Weryfikacja prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych przez podatników.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2024 r. Badaniem mogły zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
Kontrolowany obszar działalności	
Kontrola. Obsługa podatnika. Orzecznictwo. Zwalczanie przestępczości ekonomicznej.	
Cel kontroli	
Ocena, czy pracownicy Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim prawidłowo prowadzili sprawę wobec wybranych podatników.	
Ocena skontrolowanej działalności	
Pozytywna z nieprawidłowościami.	
DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE	

I. Rozwiązania organizacyjne

W Urzędzie Skarbowym w Ostrowie Wielkopolskim strukturę organizacyjną, zakres zadań komórek organizacyjnych, zasady organizacji pracy, zakres nadzoru sprawowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego i Zastępców, zakres stałych uprawnień i zakres upoważnień określały:

- Regulamin Organizacyjny stanowiący Załącznik nr 16 do zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 15/2017¹ z dnia 9 marca 2017 r. (obowiązujący do 11 listopada 2019 r.),
- Zarządzenie Nr 127/2019² Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 października 2019 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Ostrowie Wielkopolskim (obowiązujące od 12 listopada 2019 r. do 31 sierpnia 2021 r.),
- Zarządzenie Nr 137/2021³ Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 sierpnia 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Ostrowie Wielkopolskim (obowiązujące od 1 września 2021 r. do 31 października 2022 r.),
- Zarządzenie Nr 182/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 października 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Ostrowie

1 Zmienionego Zarządzeniem Nr 24/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 27 lutego 2018 r.

2 Zmienione Zarządzeniem Nr 91/2020 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2020 r. zmieniającym Regulamin Organizacyjny Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim.

3 Zmienione Zarządzeniem Nr 45/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 marca 2021 r. zmieniającym Regulamin Organizacyjny Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim oraz Zarządzeniem Nr 26/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 lutego 2022 r. zmieniające Regulamin Organizacyjny Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim.

Wielkopolskim (obowiązujące od dnia 1 listopada 2022 r. do 31 grudnia 2022 r.),

- Zarządzenie Nr 241/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Ostrowie Wielkopolskim (obowiązujące od 1 stycznia 2023 r. do 16 maja 2025 r.).

Nadzór nad realizacją zadań sprawowali:

1. Naczelnicy Urzędu – pan Krzysztof Chmielewski (do 30 listopada 2023 r.), pani Gabriela Grygiel (od 1 grudnia 2023 r. do 21 maja 2024 r.), pani Barbara Jaś (od 22 maja 2024 r.),
2. Zastępcy Naczelnika:
ZN1: pani Arleta Leki (od 8 marca 2017 r. do 28 lutego 2022 r.), pan Rafał Nawrot (od 1 listopada 2022 r. do 5 sierpnia 2024 r.), pan Jacek Syrkiewicz (od 6 sierpnia 2024 r. do nadal); w okresie od 1 marca 2022 r. do 30 października 2022 r. nie było osoby powołanej na zastępcę naczelnika ZN1.
ZN2: pani Justyna Mularczyk (od 9 marca 2020 r. do 16 stycznia 2022 r.), pan Marcin Kużaj ZN2 (od 15 kwietnia 2022 r. do 5 sierpnia 2024 r.), pani Małgorzata Klońska ZN2 (od 6 sierpnia 2024 r. do nadal); w okresach od 1 stycznia 2019 r. do 8 marca 2020 r. i od 17 stycznia 2022 r. do 14 kwietnia 2022 r. nie było osoby powołanej na zastępcę naczelnika ZN2.

Z Regulaminów Organizacyjnych wynika, że do zadań wszystkich komórek należy wykonywanie zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy oraz przestrzeganie zasad bezpiecznego przetwarzania informacji.

Na przestrzeni kontrolowanego okresu wielokrotnie zmieniała się struktura organizacyjna kontrolowanej jednostki. W zakresie badanych komórek:

Pion Orzecznictwa – w kontrolowanym okresie podlegał bezpośrednio NUS.

Do 11 listopada 2019 r. w Pionie funkcjonowały dwie komórki:

- Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV),
- Wieloosobowe Stanowisko Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM).

Następnie w związku z wejściem w życie Regulaminu Organizacyjnego wprowadzonego Zarządzeniem DIAS w Poznaniu nr 127/2019 utworzono Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV), która funkcjonował do 31 sierpnia 2021 r.

Od 1 września 2021 r. utworzono Dział Postępowania Podatkowego (SPO).

Pion Kontroli w kontrolowanym okresie podlegał Drugiemu Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego (ZN2). W pionie funkcjonowały komórki:

- SKP – Dział Kontroli Podatkowej (w całym kontrolowanym okresie).
- SKA-1 – Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (wcześniej Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających).
- SKA-2 - Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (wcześniej Drugi Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających).

W Pionie Kontroli funkcjonowała także komórka rejestracji i identyfikacji podatkowej, której nie objęto badaniem.

Pion Obsługi Podatnika SZNO - Dział Obsługi Bezpośredniej (SOB) podlegał Drugiemu Zastępcy Naczelnika (ZN2).

Ww. komórkami kierowali w kontrolowanym okresie:

- Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV) – funkcjonujący do 11 listopada 2019 r. – (...).
- Wieloosobowe Stanowisko Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM) – funkcjonujące do 11 listopada 2019 r. – (...).
- Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV) – funkcjonujący do 31 sierpnia 2021 r. – (...) od 12 listopada 2019 r. do 31 sierpnia 2021 r.
- Dział Postępowania Podatkowego (SPO) – funkcjonujący od 1 września 2021 r.:
 - (...) od 1 września 2021 r. do 14 marca 2024 r.
 - wakaty od 15 marca 2024 r. do 31 lipca 2024 r. (nieobecny kierownik zastępowała (...) zgodnie z zakresem czynności oraz w zakresie wskazanym w upoważnieniu).
 - (...) od 1 sierpnia 2024 r.
- Dział Kontroli Podatkowej (SKP):
 - (...) do 22 maja 2024 r.
 - wakaty od 23 maja 2024 r. do 31 lipca 2024 r. (nieobecny kierownik zastępowała (...) w zakresie wskazanym w upoważnieniu).
 - (...) od 1 sierpnia 2024 r.
- Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-1):
 - (...) - do 11 listopada 2019 r. (referat) oraz od 11 listopada 2019 r. do 5 sierpnia 2024 r. (dział).
 - wakaty od 6 sierpnia 2024 r. do 31 grudnia 2024 r. (nieobecny kierownik zastępowała (...) zgodnie z zakresem czynności oraz w zakresie wskazanym w upoważnieniu).
- Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2) – (...) – do 11 listopada 2019 r. (referat) oraz od 12 listopada 2019 r. (dział).
- Dział Obsługi Bezpośredniej (SOB) - funkcjonujący od 12 listopada 2019 r. – (...).

Upoważnienia

W prowadzonej jednocześnie w innym zakresie kontroli w US w Ostrowie Wielkopolskim znak sprawy 3001-IWW1.0921.18.2025 dokonano weryfikacji upoważnień pod kątem ich formalnej poprawności i ewidencjonowania w rejestrze. W niniejszej kontroli weryfikację przeprowadzono wyłącznie pod kątem posiadania przez pracowników upoważnień do działania oraz podpisywania pism z up. NUS w Ostrowie Wielkopolskim w badanej próbie kontrolnej.

W 1 przypadku stwierdzono podpisanie adnotacji dokumentującej wezwanie telefoniczne przez osobę nieposiadającą stosownego upoważnienia (opis w dalszej części dokumentu).

Pozostałe badane dokumenty wystawione przez pracowników kontrolowanej jednostki zostały podpisane przez upoważnione do tego osoby.

Uregulowania wewnętrzne

W zakresie objętym kontrolą obowiązywały niżej wymienione przepisy prawa wewnętrznego:

1. Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 4/2018 z 19 marca 2018 r. w sprawie dokonywania zwrotu podatku od towarów i usług oraz nadpłat we wszystkich podatkach.

Procedura reguluje kwestie akceptacji zwrotów podatku VAT oraz akceptacji nadpłat w zakresie wszystkich podatków przez wskazane w dokumencie osoby pełniące konkretne funkcje (NUS, ZNUS, kierownicy komórek).

2. Procedury w sprawie dokonywania zwrotów VAT:

- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 6/2019 z 12 listopada 2019 r. w sprawie dokonywania zwrotów w podatku od towarów i usług (obowiązująca do 31 marca 2021 r.)
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 3/2021 z 1 kwietnia 2021 r. w sprawie dokonywania zwrotów w podatku od towarów i usług (obowiązująca do 8 lutego 2023 r.)
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 1/2023 z 9 lutego 2023 r. w sprawie dokonywania zwrotów w podatku od towarów i usług (nadal obowiązująca).

Procedury określały zasady nadzorowania, ewidencjonowania i postępowania przy dokonywaniu zwrotów podatku do towarów i usług w kontrolowanym urzędzie.

3. Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 4/2022 z 6 maja 2022 r. w sprawie obsługi i obiegu dokumentów podlegających księgowaniu.

Procedura określa tryb postępowania dotyczącego procesu obsługi i obiegu dokumentów podlegających księgowaniu wpływających do urzędu jak również decyzji i postanowień wydawanych przez NUS w Ostrowie Wielkopolskim.

4. Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 2/2022 z 23 marca 2022 r. w sprawie okresowego badania zasadności zwrotu VAT zrealizowanego w procesie AUTO_ZWROT.

Procedura dotyczy sposobu ustalania losowego dokonywania próby kontrolnej w procesie AUTO_ZWROT.

5. Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 2/2024 z 16 kwietnia 2024 r. w sprawie postępowania przy ustalaniu podstaw stosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę.

Procedura określa zasady i tryb postępowania przy ustalaniu podstaw stosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę oraz przy wprowadzaniu przerw w ich naliczaniu do MRP systemu Poltax2BPlus.

Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 1/2023 z 9 lutego 2023 r. w sprawie dokonywania zwrotów VAT powinna zostać zaktualizowana. Z § 6 ust. 2 wynika, że czynności analityczne przeprowadzone są przed dokonaniem zwrotu w oparciu o wygenerowaną z podsystemu KONTROLA kartę „Analiza zasadności zwrotu VAT”.

26 czerwca 2024 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu przesłał m.in. do NUS w Ostrowie Wielkopolskim pismo Departamentu Nadzoru Nad Kontrolami Ministerstwa Finansów z (...) nr (...) informujące o zaprzestaniu aktualizowania danych w analizach i raportach o podmiocie w module KONTROLA systemu PoltaxPlus.

Zgodnie z Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (Warszawa, wrzesień 2024 r.) – dalej także Wytyczne do VAT, przez „Kartę Analizy Zasadności Zwrotu VAT” rozumie się dokument generowany w systemie ARANEA.

Czynności analityczne potwierdza „Karta Analizy Zasadności Zwrotu VAT” generowana w systemie

ARANEA⁴. Zgodnie z § 5 pkt V ust. 5 Wytycznych, Naczelnik urzędu skarbowego może określić inny wzór „Karty”, który powinien zawierać ogólne informacje dotyczące podatnika i jego działalności oraz informacje wymienione w ust. 2 pkt 2-13. Ponieważ analizy w module KONTROLA nie zapewniają już wiarygodnych informacji, należy zaktualizować WPP 1/2023 w tym zakresie.

Procedura powinna także w większym stopniu zostać dostosowana do zapisów aktualnych Wytycznych do VAT m.in. w zakresie zwrotów w terminie 15 i 40 dni.

Do powyższego odniósł się Naczelnik Urzędu Skarbowej w Ostrowie Wielkopolskim w wyjaśnieniu z 17 lutego 2026 r. i poinformował, że po wydaniu Wytycznych do VAT we wrześniu 2024 r. nadal do analiz wykorzystywano kartę analizy zasadności zwrotu VAT, generowaną z modułu Kontrola PoltaxPlus. Karta nieprawidłowo działała w zakresie zestawienia dochodów podatnika za 2023 r. oraz pobierania danych o kontrolach ewidencjonowanych w ZISAR. Dane te były ręcznie uaktualniane na karcie oraz sprawdzane w zakresie kontroli w aplikacji Karta 2. Naczelnik poinformował, że z uwagi na planowane wdrożenie KSeF odstąpiono w badanym okresie od zmiany procedury wewnętrznej w sprawie dokonywania zwrotów VAT. W najbliższym czasie planowana jest zmiana procedury w sprawie dokonywania zwrotów VAT. Naczelnik dodał także, że w US w Ostrowie Wielkopolskim nie wystąpiły zwroty w terminie 15 i 40 dni.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, pozytywnie oceniono zamiar zmiany obowiązującej procedury. Należy jednak podkreślić, że „ręczne” uzupełnianie danych na kartach wiąże się z ryzykiem popełnienia błędu, poza tym ma wpływ na czas przeznaczony na sporządzenie takiej karty. Można było korzystać z Karty Analiza Zasadności Zwrotu VAT z systemu ARANEA⁵ lub np. z Karty analizy i oceny zasadności zwrotu VAT z e-ORUS, które zawierały aktualne informacje.

II. Obsługa wybranych podatników

Badanie przeprowadzono na próbie 23 podmiotów wybranych wg osądu kontrolera.

Poszczególne badane sprawy ewidencjonowane były w systemach informatycznych US tj.:

- w SSP⁶ (sprawy prowadzone w zakresie podatków majątkowych i karty podatkowej),
- ZISAR⁷ (czynności sprawdzające – w Rejestrze czynności sprawdzających w ZISAR w Karcie Czynności Sprawdzających - dalej KCS),
- PoltaxPlus (obsługa deklaracji i korekt deklaracji),
- SZD⁸ prowadzenie spraw (system kancelaryjny).

Ocenie poddano następujące kwestie:

- czy sprawy wobec wybranych podatników były prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych,
- czy Organ działał na podstawie przepisów prawa,
- czy Organ podejmował niezbędne działania w celu wyjaśnienia stanu faktycznego i załatwienia sprawy,
- czy Organ zapewnił stronie czynny udział,

⁴ § 5 pkt. V ust. 4 Wytycznych do VAT.

⁵ Informacje w tym zakresie DIAS w Poznaniu przekazał pismem z (...) znak sprawy (...).

⁶ SSP – Centralizowany System Poboru.

⁷ ZISAR – Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

⁸ SZD – System Zarządzania Dokumentami.

- czy w badanych sprawach poszczególne decyzje podejmowane były właściwie oraz przez upoważnione do tego osoby, czy nie doszło do konfliktu interesów,
- czy dokumenty podpisane były przez upoważnione do tego osoby.

Ustalenia:

1. Wydawanie zaświadczeń

Weryfikacją objęto 3 podmioty⁹, którym wydano zaświadczenie (o dochodach, o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzającego stan zaległości).

W 1 przypadku¹⁰ stwierdzono, że dane w zaświadczeniu są niezgodne z danymi wynikającymi z systemów informatycznych. Podatnik w złożonym zeznaniu podatkowym nie zadeklarował wszystkich dochodów. W PoltaxPlus była wprowadzona informacja PIT-11 wydana przez (...), której podatnik nie wykazał w zeznaniu rocznym.

Zaświadczenie zostało wydane w oparciu o dane z zeznania PIT-36 za 2023 r. Pracownik, który wydał zaświadczenie nie zweryfikował zeznania z informacjami w PoltaxPlus.

Wg wyjaśnienia kontrolowanej jednostki z 20 października 2025 r. pracownik nie zweryfikował zeznania z informacjami w Poltax ze względu na obciążenie pracą (duża liczba klientów w sprawie zaświadczeń oraz trwający okres rozliczeniowy).

Organ podatkowy w toku kontroli DIAS w Poznaniu, podjął działania w celu złożenia przez podatnika korekty zeznania rocznego PIT-36 za 2023 r. Podatnik złożył korektę (...).

Wydanie zaświadczenia zawierającego informacje niezgodne ze stanem faktycznym stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...) podpisana na zaświadczeniu. Stanowi to naruszenie art. 306a § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹¹ (dalej także O.p.), zgodnie z którym zaświadczenie potwierdza stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu jego wydania.

Wydanie nieprawidłowego zaświadczenia UE/WE do administracji podatkowej w (...) prawdopodobnie nie wywoła skutków podatkowych, ponieważ co najmniej 90 % dochodów osiągniętych przez podatnika podlega opodatkowaniu w (...) (co wynika z PIT/ZG).

W 1 sprawie¹², w złożonym wniosku podatnik oznaczył sposób odbioru „przesyłką elektroniczną ePUAP pod adres (...)”. Podatnik niewłaściwie wskazał adres e-mail zamiast skrytki ePUAP. Zaświadczenie podatnik odebrał osobiście 23 czerwca 2023 r. (informacje na kopii zaświadczenia w US), natomiast w SZD odnotowano datę doręczenia 22 czerwca 2023 r.

Wyjaśnienia w tej sprawie złożyła kierownik komórki (...) 4 grudnia 2025 r. Wyjaśniła, że pracownik prowadzący sprawę przez natłok obowiązków nie zrobił adnotacji na wniosku z przeprowadzonej rozmowy telefonicznej. Rozbieżność dat może wynikać z pomyłki pracownika lub klienta.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, brak sporządzenia adnotacji z rozmowy telefonicznej w zakresie zmiany sposobu odbioru zaświadczenia stanowi nieprawidłowość (naruszenie art. 177 § 1 w zw. z art. 306k O.p.), za którą odpowiedzialność ponosi pracownik prowadzący sprawę (...).

Trudno natomiast jednoznacznie ustalić z czego wynikała rozbieżność pomiędzy datą odbioru wprowadzoną w SZD (pomyłka podatnika na zaświadczeniu lub pomyłka pracownika

9 NIP (...), NIP (...) (2 zaświadczenia), PESEL (...) (2 zaświadczenia).

10 NIP (...) – zaświadczenie z (...).

11 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie.

12 NIP (...) – zaświadczenie o niezaleganiu z 22 czerwca 2023 r.

wprowadzającego datę do systemu). Należy dołożyć starań, aby daty z dokumentów źródłowych oraz systemów informatycznych były zgodne.

Zaświadczenia zostały podpisane przez osoby do tego upoważnione.

2. Weryfikacja zasadności zwrotów VAT

Badaniem objęto 6 podmiotów¹³ deklarujących kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (art. 87 ustawy o podatku od towarów i usług, dalej także: ustawy o VAT)¹⁴. Weryfikacja prowadzona była w ramach czynności analitycznych, a w uzasadnionych przypadkach czynności sprawdzających z udziałem lub bez udziału podatnika.

Akceptacja zwrotów prawidłowa zgodna z uregulowaniami wewnętrznymi oraz udzielonymi upoważnieniami przez NUS.

W 4 sprawach¹⁵ analiza w ramach czynności przeprowadzona została wnikliwie i rzetelnie.

Weryfikacją w zależności od sprawy obejmowano m.in.:

- Czynności sprawdzające z udziałem podatnika¹⁶: faktury, akty notarialne, źródła finansowania, płatności za faktury, związek nabyć ze sprzedażą opodatkowaną, dane z plików JPK;
- Czynności sprawdzające bez udziału podatnika¹⁷: weryfikacja wykazania nabyć po stronie kontrahentów dot. nabyć środków trwałych (u podmiotu 3 miesiące wcześniej przeprowadzono weryfikację w ramach czynności sprawdzających z udziałem podatnika – sprawdzono faktury, źródła finansowania, ustalono związek nabyć ze sprzedażą opodatkowaną);
- Czynności sprawdzające bez udziału podatnika¹⁸ zweryfikowano nabycia po stronie kontrahentów (wymienionych w adnotacji) – wystawcy faktur wykazali sprzedaż w JPK. Podmiot świadczy głównie usługi transportowe poza terytorium kraju (stawka 0%), co uzasadnia występowanie o zwrot VAT;
- Czynności sprawdzające z udziałem podatnika¹⁹: weryfikacja w ramach prowadzonych czynności sprawdzających przeprowadzona rzetelnie – zweryfikowano wybrane faktury, źródła finansowania (ARiMR, KPO), płatności za faktury, związek nabyć ze sprzedażą opodatkowaną, dane z plików JPK.

W 2 sprawach zasadność zwrotu VAT nie została właściwie (wnikliwie i rzetelnie) zweryfikowana:

a) Zasadność zwrotu VAT za wrzesień 2023 r.²⁰ zweryfikowano w ramach czynności sprawdzających bez udziału podatnika. Sporządzono z nich adnotację z 26 października 2023 r. Zweryfikowano nabycia po stronie kontrahentów (wymienionych w adnotacji) dot. nabyć środków trwałych – wystawcy faktur wykazali sprzedaż w JPK. Ostatnie czynności sprawdzające z udziałem podatnika przeprowadzono za grudzień 2022 r.

NUS złożył 4 grudnia 2025 r. wyjaśnienia w badanej sprawie, które w części uwzględniono. NUS wyjaśnił, że pracownik analizujący zwrot zakończył aktywność zawodową. Do adnotacji z czynności

13 NIP (...) – zwrot za luty 2024 r., NIP (...) – zwrot za wrzesień 2023 r., NIP (...) – zwrot za wrzesień 2023 r., NIP (...) – zwrot za wrzesień 2023 r., NIP (...) – zwrot za październik 2023 r., NIP (...) – zwrot za październik 2023 r.

14 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 775 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie.

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

16 NIP (...)

17 NIP (...)

18 NIP (...)

19 NIP (...)

20 NIP (...)

sprawdzających nie załączył żadnych materiałów. NUS wskazał, że przedmiotem analiz była aplikacja WRO-System. U podatnika zwrot 25 dniowy był na rachunek VAT i nie było konieczności weryfikacji zapłaty za faktury.

W tej sprawie istnieje ryzyko, że zasadność zwrotu VAT nie została właściwie zweryfikowana²¹:

- brak sprawdzenia eksportu w KRET,
- brak weryfikacji pod kątem prowadzonego handlu internetowego (własna strona, (...) - nick: (...), a być może także inne, Marketplace (...)) i związanych z tym wysokich wydatków na usługi transportowe (...), (...), (...) (ok. (...) zł) – brak informacji czy deklarację analizowano pod kątem wykazywania całości sprzedaży,
- brak weryfikacji przepływów STIR.

Podmiot, w zasadzie w każdym miesiącu deklaruje zwroty VAT – przy czym niewielki odsetek nabyć stanowią nabycia środków trwałych. Podatnik wykazuje WDT, ale nie takiej wartości, która uzasadniałaby zwroty VAT w tej wysokości.

Kontrolowana jednostka nie przedstawiła żadnych dokumentów, które wskazywałyby, że powyższe kwestie zostały zweryfikowane i poddane analizie w związku z weryfikowanym zwrotem (lub w okresach wcześniejszych).

Inne kwestie, które mogły być poddane analizie to np. zgodność importu towarów z danymi z KRIT albo ZEFIR, transakcji w VIES, sprawdzenie obrotów na kasach rejestrujących z RO w JPK, porównania sumy kwot z faktur oznaczonych w JPK jako FP z raportem okresowym z kasy (RO) itd.

Brak należytej wnikliwości i rzetelności przy weryfikacji zasadności zwrotu VAT (niewystarczająca analiza zasadności wykazanego zwrotu VAT) stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi przeprowadzający weryfikację pracownik (...) oraz w trybie nadzoru (...), ZNUS Marcin Kużaj i NUS Krzysztof Chmielewski (osoby akceptujące zwrot).

b) Zasadność zwrotu VAT²² za październik 2023 r. zweryfikowano w ramach czynności sprawdzających bez udziału podatnika. Sporządzono z nich adnotację z 4 stycznia 2024 r. (podpisana 9 stycznia 2024 r.). Zweryfikowano nabycia po stronie kontrahentów (wymienionych w adnotacji) – wystawcy faktur wykazali sprzedaż w JPK.

Podmiot deklaruje termin zwrotu 60 dni. Sprzedaż na rzecz (...) ²³ na wartość netto (...) zł, podatek należny (...) zł. W takiej wysokości i na rzecz tego samego podmiotu weryfikowana spółka dokonywała dostaw co miesiąc – do (...). Od (...) w weryfikowanej spółce dokonywane są także nabycia. Istnieje ryzyko, że deklarowana sprzedaż może służyć przyspieszeniu zwrotu VAT z terminu 180 na 60 dni – zweryfikowana powinna zostać kwestia czy dostawa odzwierciedla rzeczywistą transakcję.

Z załączonej analizy zasadności zwrotu VAT sporządzonej w podsystemie KONTROLA 5 stycznia 2024 r. wynika, że w okresie od stycznia 2022 r. do listopada 2023 r. Spółka zadeklarowała 1955 zł podatku należnego i 1.316.084 zł podatku naliczonego, co wskazuje na znaczną dysproporcję pomiędzy tymi wartościami. Podmiot w każdym miesiącu deklaruje kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy. Nawet w ujęciu historycznym ten stosunek kształtuje się

²¹ Ustalenia na podstawie danych z deklaracji, systemów informatycznych w US, dane dostępne w sieci Internet.

²² NIP (...)

²³ NIP (...)

w podobny sposób (dane za okres 11/2013 – 10/2023) – wykazany podatek należny 289.083 zł, podatek naliczony 2.442.643 zł (wysokość zwrotów 2.170.450 zł, do zapłaty 16.890 zł).

Z adnotacji nie wynika, aby przedmiotem analiz były np. przepływy STIR, badanie dochodowości.

Wg PKD przedmiotem działalności jest realizacja projektów budowlanych związanych ze wznoszeniem budynków.

W tej sprawie NUS w Ostrowie Wielkopolskim złożył 4 grudnia 2025 r. wyjaśnienia, z których wynika, że pracownik analizujący zasadność zwrotu VAT zakończył aktywność zawodową. Do adnotacji z czynności sprawdzających bez udziału podatnika, pracownik nie dołączył żadnych materiałów. Z załączonych dokumentów do zwrotu wynika, że przedmiotem analiz prowadzonych przez pracownika u wskazanych podatników była aplikacja WRO-System.

Kontrolowana jednostka nie przedstawiła żadnych dokumentów, które wskazywałyby, że wcześniej wskazane kwestie zostały zweryfikowane i poddane analizie w związku ze sprawdzanym zwrotem (lub w okresach wcześniejszych).

Niewyjaśnienie w toku czynności sprawdzających istotnych kwestii dotyczących zasadności zwrotu VAT, wskazuje na niepoprawną weryfikację zwrotu VAT. Brak należytej wnikliwości i rzetelności przy weryfikacji zasadności zwrotu VAT (niewystarczająca analiza zasadności wykazanego zwrotu VAT) stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi przeprowadzający weryfikację pracownik (...) oraz w trybie nadzoru (...) i ZNUS Marcin Kużaj (osoby akceptujące zwrot).

Zgodnie z art. 122 w związku z art. 280 O.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (...). Organ poprzez brak wnikliwej i rzetelnej weryfikacji zasadności zwrotu VAT naruszył ww. przepisy (zasada postępowania).

Stwierdzono błędy w zakresie wezwań kierowanych do podatników do czynności sprawdzających w związku z weryfikacją zasadności zwrotu podatku VAT:

Powoływanie w podstawie prawnej przepisów nieznajdujących oparcia w stanie faktycznym sprawy. W podstawie prawnej powołano art. 274 § 1 pkt 2 O.p., mimo, że deklaracja nie zawierała błędów rachunkowych lub innych oczywistych omyłek, a także nie stwierdzono, że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami (wg wyjaśnienia kontrolowanej jednostki nadmiarowo ujęto przepis przy sporządzaniu wezwania)²⁴ – wezwania powinny zawierać dokładne przepisy prawa, które zobowiązywałyby podatnika do określonego działania (konkretyzacja celu przeprowadzenia czynności sprawdzających) – naruszenie zasady zaufania do organów – art. 121 w zw. z art. 280 O.p. Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – podpisani na wezwaniach pracownicy (...), (...).

W 1 sprawie²⁵ stwierdzono, że wezwanie do czynności sprawdzających zostało wysłane jednocześnie na konto e-US podatnika oraz e-mailem na adres prawdopodobnie biura rachunkowego (ten adres e-mail nie został zgłoszony w urzędzie skarbowym do kontaktu).

W zakresie formy doręczenia pracownik wyjaśnił, że skorzystał z wysyłki SZD jednego wezwania dwoma kanałami jednocześnie (e-mail i e-US z uwagi na fakt, że często podatnicy nie odbierali e-US) –

24 NIP (...) – wezwanie z (...) NIP (...) – wezwanie z (...)

25 NIP (...) – wezwanie z (...)

celem efektywnego i szybkiego przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz dla zachowania ustawowego terminu zwrotu VAT, mając na uwadze zadeklarowaną kwotę zwrotu przez podatnika, która podlegała kolejnej weryfikacji i akceptacji przez kierownika i zastępcę NUS.

W kwestii doręczenia wezwania różnymi kanałami należy zauważyć, że regulacje dotyczące doręczeń zawarte są w rozdziale 5 Działu IV O.p. Zgodnie z art. 144 § 1a O.p. organ podatkowy doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego albo w siedzibie Organu podatkowego. Zgodnie z powyższą hierarchią organ w pierwszej kolejności powinien doręczyć wezwanie na konto e-US, skoro bowiem podatnik wyraził zgodę na tę formę doręczania to oczekuje, że wysyłka pism będzie w ten sposób realizowana. Dodatkowo w danych kontaktowych podatnika w bazach US (dane rejestracyjne) nie figuruje adres e-mail, na który wysłano wezwanie – istnieje ryzyko, że wezwanie wysłano do osoby, która nie była umocowana do czynności sprawdzających. Powyższe stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...).

3. Czynności sprawdzające w związku z niezłożeniem deklaracji

Sprawdzeniem objęto 2 podmioty²⁶, które wzywano do złożenia deklaracji:

- JPK_V7M,
- CIT-8 oraz sprawozdania finansowego.

W zakresie wezwań kierowanych do podatników ustalono:

Wezwanie do złożenia deklaracji JPK_V7M

Do złożenia JPK_V7M wezwano podatnika niezwłocznie po upływie terminu do złożenia deklaracji.

Stwierdzono:

a) Nieprawidłowe pouczenie o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 6 O.p.).

W wezwaniu wyłącznie do złożenia deklaracji JPK_V7M:

- powołanie art. 262 O.p. dot. możliwości nałożenia kary porządkowej (nie wystąpiły czynności zagrożone karą),
- bez uzasadnienia powołano przepis art. 80 § 1 i 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (dalej także: k.k.s.)²⁷, który nie dotyczy niezłożenia deklaracji JPK_V7M (części ewidencyjnej i deklaracyjnej).

Zawarcie w wezwaniu nieprawidłowej informacji o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania stanowi nieprawidłowość. Fakt, że nie zastosowano kary porządkowej ani podatnika nie ukarano z k.k.s. wskazuje, iż błąd nie wywołał dla niego negatywnych skutków. Osoba odpowiedzialna: pracownik podpisany na wezwaniu: (...).

b) Wysyłanie wezwań (art. 160 § 1 O.p.) na adresy e-mail ustalone w oparciu o dane z Platformy Analitycznej. Kontrolowana jednostka złożyła w ww. kwestii wyjaśnienia, których nie uwzględniono.

W zakresie wysyłania wezwań na adresy e-mail wskazane w składanych plikach JPK należy zauważyć, że czynności sprawdzające prowadzone są z podatnikiem lub osobami przez niego umocowanymi do czynności sprawdzających. Kierowanie wezwań na podstawie art. 160 § 1 O.p. do osób

26 NIP (...), NIP (...) (reprezentowany przez (...) NIP (...))

27 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 633 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie.

nieumocowanych do czynności sprawdzających stanowi nieprawidłowość.

Zgodnie z art. 138a § 1 w zw. z art. 280 O.p. strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Pełnomocnictwo powinno być właściwie udokumentowane – niepoprawne jest kierowanie wezwań (w tym e-maili) do osoby, która nie została właściwie umocowana. Wynika to także ze Standardów dotyczących wyjaśnień i wezwań, których w kontrolowanej jednostce nie przestrzegano.

Osoba odpowiedzialna za stwierdzoną nieprawidłowość – pracownik prowadzący czynności sprawdzające: (...).

Podsumowując, czynności podjęte niezwłocznie, skuteczne (podatnik niezwłocznie złożył brakującą deklarację).

Wezwania do złożenia CIT-8 (następnie także sprawozdań finansowych)

Do złożenia CIT-8 wezwano spółkę po 3,5 miesiąca od upływu terminu do złożenia CIT-8 za 2022 r.²⁸

Stwierdzono:

1. W sporządzanych wezwaniach w toku czynności sprawdzających nieprawidłowości polegające na:

a) Błędym informowaniu o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 6 O.p.):

- powołanie przepisu art. 80 § 1 i § 4 k.k.s. w sytuacji gdy wzywano do złożenia zeznania podatkowego CIT-8 – ten przepis k.k.s. dotyczy niezłożenia informacji podatkowej, co w tym przypadku nie miało miejsca; w badanym przypadku zastosowanie miałyby ewentualnie przepisy art. 54 k.k.s. (nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania) i art. 83 k.k.s. (utrudnianie czynności sprawdzających);
- powołanie przepisu art. 80 § 1 i § 4 k.k.s. w sytuacji wezwania do złożenia sprawozdania finansowego – przepisy te dotyczą niezłożenia informacji podatkowej; w badanym przypadku zastosowanie miałyby ewentualnie przepisy art. 80b k.k.s. (nieprzekazanie sprawozdania);
- w wezwaniu nieprawidłowo pouczono o możliwości nałożenia kary porządkowej, w sytuacji gdy podmiot wzywano wyłącznie do złożenia zeznania CIT-8, co nie wypełnia dyspozycji art. 262 § 1 i 1a O.p.;
- niekompletna podstawa prawna w zakresie możliwości nałożenia kary porządkowej - w wezwaniu pouczono o możliwości nałożenia kary porządkowej oraz przywołano przepis art. 262 § 1 O.p., a ponieważ stroną była osoba prawna w wezwaniu należało powołać także przepis art. 262 § 1a O.p.;
- w pouczeniu o możliwości nałożenia kary porządkowej wskazywano nieprawidłową wysokość tej kary (w wezwaniach wydanych w 2024 r. powołano kwotę kary obowiązującą w 2023 r.),

b) braku podpisu na adnotacji dokumentującej wezwanie telefoniczne podmiotu - zgodnie z art. 177 § 1 w zw. z art. 280 O.p. czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności; w adnotacji zaewidencjonowanej w SZD brak imienia i nazwiska osoby dokumentującej te czynności pod tym dokumentem;

c) niepowołaniu w adnotacjach dokumentujących wezwania telefoniczne w podstawie prawnej przepisu art. 160 § 1 i § 2 O.p., który reguluje kwestie takich wezwań;

²⁸ Termin upływał 30 czerwca 2023 r., pierwsze wezwanie skierowano 20 października 2023 r.

d) skierowaniu wezwania telefonicznego do osoby niebędącej stroną w sprawie; brak jest możliwości wezwania do złożenia CIT-8 osoby, która nie została w żaden sposób umocowana do działania w imieniu podatnika - naruszenie art. 138a w zw. z art. 280 O.p.;

e) braku wskazania adresata (osoby prawnej) w wezwaniach doręczanych zgodnie z art. 151a § 1 O.p. osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata (Prezes Zarządu).

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

2. Skierowanie sprawy do postępowania mandatowego w związku z niezłożeniem wymaganych dokumentów:

a) W wezwaniu do osobistego stawiennictwa w postępowaniu mandatowym w polu „korespondencję otrzymują” wskazano nieprawidłowy PESEL osoby, do której kierowane było wezwanie (wpisano PESEL innej osoby). Błędy takie powstają wskutek nadpisywania informacji lub kopiowania informacji z wcześniej utworzonych wezwań (pism). Należy zwrócić szczególną uwagę na prawidłowość danych osobowych wskazywanych w dokumentach i nie dopuszczać do tego typu błędów. Mimo, że wg RODO²⁹ PESEL nie jest daną osobową tzw. „wrażliwą”, a zwykłą, to nadal podlega on ochronie (art. 5 ust. 1 lit. c RODO³⁰). W badanych wezwaniach powołano wyłącznie PESEL, bez wskazywania imienia i nazwiska osoby, do której on należy, zatem ryzyko wykorzystania tych danych było niskie³¹, tym niemniej każdorazowo należy zachować ostrożność przy podawaniu takich informacji. Uwzględniono w tym przypadku wyjaśnienia kontrolowanej jednostki z 11 grudnia 2025 r. Błąd stanowi uchybienie.

b) Organ dokonał niewłaściwej kwalifikacji prawnej czynu zabronionego z k.k.s. Odwołano się do przepisu art. 56 § 4 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.³², który nie miał w tym przypadku zastosowania, ponieważ podatnik w ogóle nie złożył zeznań CIT-8. Powyższe potwierdziła kontrolowana jednostka w wyjaśnieniu z 11 grudnia 2025 r. Zmieniono kwalifikację prawną czynu na art. 83 § 2 k.k.s. tj. utrudnianie przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie wyjaśnienia przyczyn niezłożenia przez spółkę zeznań CIT-8 za lata 2022 i 2023. Została ona zmieniona w związku z „aktualizacją i nabyciem wiedzy w zakresie prowadzenia postępowań mandatowych” oraz w związku z analizą możliwości skierowania do dalszego procedowania sprawy przez wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego. W związku z powyższym w zawiadomieniu o popełnieniu czynu zabronionego oraz wezwaniach do osobistego stawiennictwa w charakterze sprawcy powołano nieprawidłowe przepisy czynu zabronionego z k.k.s., co stanowi nieprawidłowość. Osoby odpowiedzialne: (...) w zakresie wskazania w zawiadomieniu³³ o popełnieniu czynu zabronionego błędnej wstępnej kwalifikacji prawnej czynu oraz (...) prowadząca postępowanie mandatowe w zakresie wskazania w wezwaniach do osobistego stawiennictwa w charakterze sprawcy błędnej kwalifikacji prawnej czynu.

Błąd w zakresie niewłaściwej kwalifikacji prawnej czynu zabronionego nie wywołał negatywnych skutków, ponieważ w kolejnym wezwaniu³⁴ zmieniono kwalifikację prawną czynu zabronionego.

29 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) z dnia 27 kwietnia 2016 r. (Dz.Urz.U.E.L Nr 119, str. 1).

30 Art. 5 ust. 1 lit. c RODO: Dane osobowe muszą być: adekwatne, stosowne oraz ograniczone do tego, co niezbędne do celów, w których są przetwarzane („minimalizacja danych”).

31 Wysokie ryzyko naruszenia praw i wolności osoby fizycznej stwarza uzyskanie dostępu do PESEL-u w zestawieniu z innymi danymi osobowymi tj. imieniem i nazwiskiem, adresem zamieszkania.

32 Wezwania z (...) i (...).

33 Zawiadomienie z (...).

34 Wezwanie z (...).

Sprawca wykroczenia odmówił przyjęcia mandatu, co udokumentowano w protokole postępowania mandatowego.

c) Brak powołania w pisemnym wezwaniu sprawcy do osobistego stawiennictwa numeru RMW (w toku postępowania mandatowego), co stanowi uchybienie. Pracownik upoważniony do przeprowadzenia postępowania mandatowego w wezwaniu powołuje numer wniosku RMW³⁵. W badanej sprawie w 2 wezwaniach³⁶ brak powołania numeru wniosku RMW (kolejne wezwania sporządzone zostały prawidłowo i zawierały numer RMW).

W tej sprawie mimo stwierdzanych błędów, szczególnie w zakresie prawidłowości sporządzania wezwań, w tym dokumentowania wezwań telefonicznych ustalono, że Organ podejmował działania w celu wyegzekwowania złożenia CIT-8 za lata 2022-2023 i sprawozdań finansowych za lata 2021-2022. Początkowo wzywając wyłącznie do złożenia CIT-8, następnie (od kwietnia 2024 r.) także do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia CIT-8 oraz złożenia sprawozdania finansowego. Działania te były nieefektywne. W przypadku żądania wyjaśnień od podmiotu można było nałożyć karę porządkową – art. 262 § 1 pkt 2 i § 1a O.p. (strona reprezentowana przez Prezesa Zarządu nie dokonała w wyznaczonym terminie złożenia wyjaśnień). Kary takiej nie nałożono, zatem Organ nie wyczerpał wszystkich możliwości załatwienia sprawy w toku czynności sprawdzających.

Skierowano wniosek o przeprowadzenie postępowania mandatowego wobec Prezesa Zarządu. Sprawca nie przyjął mandatu, stąd skierowano wniosek do Naczelnika wyznaczonego Urzędu.

Od Prezesa Zarządu telefonicznie pozyskano informację o osobie faktycznie zajmującej się prowadzeniem działalności spółki. Informacje o tym, że Prezes Zarządu jest „słupem”, który nigdy nie był w siedzibie i nie prowadził jakichkolwiek czynności w związku z działalnością spółki, znajdują się w protokole postępowania mandatowego z (...). Również tam znajdują się informacje, o osobie która prowadziła tę działalność w formie spółki z o.o. Wskazane było w tym przypadku przeprowadzenie pogłębionej analizy w stosunku do tego podmiotu, w szczególności podstawy działania w badanej spółce z o.o. (w US brak pełnomocnictw, brak PIT-11, który świadczyłby, że osoba ta realizuje czynności w ramach zawartej umowy). Wyżej wskazane przesłanki mogą wskazywać na ryzyko występowania niepożądanych zjawisk (np. wystawiania pustych faktur, unikania opodatkowania, nieskładania deklaracji itd.)³⁷.

W zakresie weryfikacji siedziby spółki w związku z jej rejestracją do VAT uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki z 11 grudnia 2025 r. W okresie, w którym spółka dokonywała rejestracji, z uwagi na działania zapobiegające rozprzestrzenianiu się koronawirusa SARS-Cov-2, odstąpiono od prowadzenia weryfikacji w ramach wizji lokalnej. W miejsce tego zweryfikowano posiadany tytuł prawny do lokalu – umowę najmu (w związku z rejestracją spółki do VAT – VAT-R). Dokonano także oceny ryzyka rejestracyjnego. W tamtym okresie brak było przesłanek do niezarejestrowania podmiotu do VAT. Tym niemniej w latach następnych, w szczególności w 2024 r. w związku

35 WYTYCZNE w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego stanowiące Załącznik do Zarządzenia Nr 116/2023 DIAS w Poznaniu z 17 października 2023 r. (§ 20 ust. 6 zdanie drugie Wytycznych).

36 Wezwania z (...) i (...).

37 Analiza danych we WRO-System moduł transakcje za lata 2022-2023 wykazała, że mimo, że podmiot prowadził działalność w zakresie usług transportowych to zakupy paliwa stanowiły niewielki odsetek ponoszonych wydatków. Jednocześnie na podstawie danych z JPK_VAT trudno ocenić na czym polegało świadczenie tych usług np. mogły one być świadczone przez podwykonawców (inne podmioty świadczące usługi transportowe).

z problemami z doręczaniem pism spółce, można było przeprowadzić wizję lokalną. Taki sposób działania wynika także z Wytycznych do czynności sprawdzających, zgodnie z którymi w przypadku braku reakcji na wezwania skierowane do spółki, a następnie osób ją reprezentujących, jest wskazane przeprowadzenie wizji lokalnej pod adresem siedziby, a po ewentualnym potwierdzeniu braku działalności – skierowanie informacji do KRS³⁸.

Stwierdzono nieprawidłowe zaewidencjonowanie sprawy w ZISAR³⁹ (sprawa dot. niezłożenia CIT-8). Błędnie odnotowano wynik czynności jako negatywny. W toku czynności stwierdzono nieprawidłowości polegające na niezłożeniu zeznań CIT-8 za lata 2022-2023 oraz niezłożenie sprawozdań finansowych za lata 2021-2022. Zgodnie z pkt 5.6.10. (Sekcja Wynik czynności) Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR) ze stycznia 2024 r., system przewiduje dwa rodzaje wyników czynności:

- Pozytywny – czynności zakończone uszczupleniem różnym od zera (WUSZ różny od zera) oraz zakończone uszczupleniem zerowym (WUSZ równy 0) gdy nieprawidłowości nie skutkują uszczupleniem.
- Negatywny – gdy nie stwierdzono nieprawidłowości.

W badanej sprawie stwierdzono nieprawidłowości – naruszenie przepisu art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁰, zatem wynik czynności powinien być pozytywny.

Należy zauważyć, że jednocześnie w polu ocena typowania wpisano Z-zasadne.

Brak odnotowania, że skierowano wniosek o ukaranie KKS – mimo, że wniosek został skierowany 10 czerwca 2024 r. (wniosek stanowi załącznik do KCS).

Prawidłowo odnotowano grupę obszarów ryzyka, obszar ryzyka i ryzyko, ale nie zaznaczono check'boxu „Nieprawidłowość” mimo, że stwierdzono, iż podatnik nie złożył deklaracji.

Błędy w zakresie ewidencjonowania sprawy w ZISAR stanowią uchybienie. Przyczyny błędów to brak staranności, pośpiech, niewłaściwa interpretacja wytycznych do ewidencjonowania czynności sprawdzających w ZISAR.

4. Działania w związku z wieloletnim wykazywaniem przez podatników w rozliczeniu rocznym ulg termomodernizacyjnych

Weryfikacją objęto 2 podmioty⁴¹ wykazujące ulgę termomodernizacyjną corocznie przez 6 lat (podmioty nie przekroczyły limitu 53.000 zł). W takich przypadkach należy wziąć pod uwagę konieczność zakończenia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w okresie wskazanym w art. 26h ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴². W tych sprawach istnieje ryzyko nieprawidłowych działań ze strony podatników np. rozliczania jednego przedsięwzięcia termomodernizacyjnego po terminie wskazanym w art. 26h ust. 1 u.p.d.o.f., braku doliczania kwot poprzednio odliczonych w przypadku niezrealizowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego (art. 26h ust. 9 u.p.d.o.f.). Należy również wskazać na ryzyko braku możliwości prowadzenia czynności

³⁸ Wytyczne do czynności sprawdzających, wrzesień 2021 r., Dobre praktyki w zakresie podatku CIT (s. 61).

³⁹ (...)

⁴⁰ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie – dalej także u.p.d.o.f.

⁴¹ NIP (...), NIP (...)

⁴² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie.

sprawdzających za przedawnione okresy i niemożności objęcia weryfikacją faktur wystawionych w tamtym okresie.

Ponieważ Organ nie posiadał informacji, czy odliczeń dokonywano w ramach jednego czy też wielu przedsięwzięć termomodernizacyjnych, zasadnym było przeprowadzenie czynności sprawdzających w zakresie ulgi termomodernizacyjnej. Ponieważ pierwsze odliczenie miało miejsce w 2019 r. istniało ryzyko przedawnienia zobowiązania z końcem 2025 r.

NUS w Ostrowie Wielkopolskim złożył w tej kwestii wyjaśnienia, z których wynikało, że podatnicy nie przekroczyli kwoty odliczenia 53.000 zł (art. 26h ust. 2 u.p.d.o.f.). Naczelnik wskazał na możliwość realizacji przez podatników wielu przedsięwzięć (inwestycji) i możliwość odliczania w pełni w roku kolejnym (za rok podatkowy), w którym to roku rozpoczyna kolejne przedsięwzięcie. Naczelnik wskazał, że taka sytuacja może trwać w okresie kilku lat. Podatnika ogranicza limit. Zdaniem NUS by w pełni wykluczyć możliwość zaistnienia sytuacji długookresowego błędnego odliczenia w każdym przypadku należałoby wezwać podatnika do przedłożenia dokumentów i dokonać ich weryfikacji. Wg wyjaśnienia w latach 2019-2024 w US w Ostrowie Wielkopolskim z ulgi termomodernizacyjnej skorzystało ponad 10.000 podatników.

Odnosząc się do powyższego wyjaśnienia, tylko 3 podatników odliczało ulgę termomodernizacyjną przez 6 lat. Nie jest to liczba czynności sprawdzających, która w jakikolwiek sposób wpłynęłaby na funkcjonowanie US.

Z systemu ZISAR wynika, że Organ wobec badanych podmiotów podjął działania weryfikacyjne w toku kontroli DIAS w Poznaniu. U obu podmiotów przeprowadzono czynności sprawdzające, zakończone wynikiem pozytywnym z kwotą WUSZ (CS zakończone (...) i (...)).

Kierownik komórki SKA-2 powinien uwzględnić ryzyko przedawnienia zobowiązań podatkowych i braku możliwości weryfikacji faktur na przedsięwzięcie termomodernizacyjne w sytuacji wykazywania przez podatników ulg termomodernizacyjnych przez 5-6 lat. Brak prowadzenia analiz pod kątem wieloletniego wykazywania w zeznaniach ulgi termomodernizacyjnej oceniono jako uchybienie. Dokonując oceny uwzględniono działania naprawcze podjęte przez NUS w toku kontroli DIAS w Poznaniu i przeprowadzenie stosownych czynności sprawdzających przez pracowników Organu.

5. Weryfikacja prawidłowości sporządzenia zeznania rocznego

W 1 sprawie⁴³ w zeznaniu rocznym stwierdzono błędy w zakresie wykazanych wpłat (PIT-36 za 2021 r.). Do podatnika skierowano wezwanie telefoniczne na podstawie art. 160 O.p. Wezwanie udokumentowano adnotacją z 22 listopada 2022 r. Podatnik w wyniku czynności sprawdzających złożył korektę zeznania.

Stwierdzono:

- Podpisanie przez pracownika wezwania (adnotacji z wezwania telefonicznego) bez stosownego upoważnienia NUS w Ostrowie Wielkopolskim, co stanowi naruszenie przepisu art. 159 § 2 O.p. w zw. z art. 155 i art. 143 § 1 i § 2 pkt 1 O.p. (oraz w zw. z art. 11a ust. 1 pkt 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej)⁴⁴, zgodnie z którym wezwanie powinno być podpisane przez pracownika

43 NIP (...) sprawa znak (...).

44 Art. 11a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 1131 ze zm.): Organ KAS może upoważnić do wykonywania zadań w jego imieniu osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS obsługujące ten organ lub funkcjonariuszy obsługujących ten organ - w przypadku upoważnień udzielanych przez organy KAS inne niż określone w pkt 1.

organu podatkowego, z podaniem jego imienia, nazwiska i stanowiska służbowego. Powyższe stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...).

- Nieudokumentowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających poprzez niesporządzenie adnotacji lub protokołu z czynności sprawdzających. Zgodnie z Wytycznymi do czynności sprawdzających (Warszawa, wrzesień 2021 r.) z każdej czynności powinna być sporządzona adnotacja lub protokół z uwzględnieniem zapisów art. 172 § 1 i art. 177 § 1 O.p. Powyższe stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik prowadzący czynności sprawdzające (...).

Dodawanie w ZISAR załączników w toku kontroli DIAS w Poznaniu tj. po 3 latach od zakończenia sprawy. W tamtym okresie niedopuszczalna była edycja spraw po 7⁴⁵ dniu miesiąca następującego po zakończeniu czynności sprawdzających. Powyższe stanowi uchybienie.

6. Ustalenia dot. prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej

W sprawie⁴⁶ weryfikacją objęto działalność gospodarczą podatnika. Podatnik korzystał ze zwolnienia podmiotowego w VAT. W ramach wewnętrznych analiz ustalono, że podatnikowi udzielono (...) pełnomocnictw UPL-1 do podpisywania deklaracji. Przedmiotem sprawdzenia było dokonanie ustaleń dot. osiąganych z tego tytułu przychodów. Od podatnika pozyskano wyjaśnienia.

Z załączonej dokumentacji nie wynika, aby przedmiotem analiz były np. przepływy STIR, które mogłyby być kluczowe w toku prowadzonych czynności sprawdzających. Organ ograniczył się do ustalenia czego dotyczyły udzielone pełnomocnictwa – wg wyjaśnienia „(...)” (...).

Wyjaśnienia złożył NUS w Ostrowie Wielkopolskim 11 grudnia 2025 r. Uwzględniono wyjaśnienia dot. publikatorów aktów prawnych, powołania dat uchwalenia ustaw, aktualnego oznaczenia publikacji w Dz.U. Wezwanie z 25 września 2024 r. zawiera poprawne informacje w tym zakresie – bez uwag.

W zakresie braku weryfikacji przepływów środków pieniężnych z wykorzystaniem danych ze STIR, zdaniem Naczelnika podatnik złożył spójne i kompletne wyjaśnienia, które nie budziły wątpliwości prowadzącej czynności.

Odnosząc się do powyższego, celem tych czynności sprawdzających powinno być wyjaśnienie wątpliwości związanych z prawidłowością rozliczeń podatkowych w związku ze złożoną dużą liczbą UPL-1. Mimo uproszczonego charakteru czynności sprawdzających powinny one być przeprowadzone wnikliwie i rzetelnie. W ich toku prowadzący czynności sprawdzające miał możliwość pozyskania informacji w zakresie wpływu na konto bankowe płatności za wykonane usługi (dane ze STIR). Mogło to posłużyć weryfikacji, czy złożone przez podatnika oświadczenie jest zgodne ze stanem faktycznym. Można było także dokonać porównania wystawionych faktur (na fakt fakturowania wszystkich wykonanych usług wskazuje sam podatnik w oświadczeniu) ze złożonymi pełnomocnictwami (...) tj. czy w księgach podatkowych zaewidencjonowano faktury wystawione na rzecz wszystkich podmiotów, które upoważniły podatnika do podpisywania deklaracji. Samo oświadczenie podatnika bez skonfrontowania z innymi danymi (w tym danymi dostępnymi w US) było niewystarczające. Dodatkowo nie ustalono, jaki był faktycznie przedmiot działalności, czy dotyczył wyłącznie (...), czy też świadczenia innych usług (...).

45 Termin do edycji obowiązujący w kontrolowanym okresie (aktualnie termin wydłużono do 12 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zakończono czynności sprawdzające).

46 NIP (...) sprawa znak (...).

Podsumowując w badanej sprawie stwierdzono, że czynności sprawdzające zostały przeprowadzone bez należytej wnikliwości – oparto się wyłącznie na wyjaśnieniach podatnika, bez weryfikacji innych danych np. w STIR, danych z faktur (lub innych dowodów sprzedaży) itd. Organ działał niezgodnie z art. 122 w zw. z art. 280 O.p. i nie podjął wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Nierzetelne i mało wnikliwe zbadanie stanu faktycznego w ramach czynności sprawdzających stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi prowadząca czynności sprawdzające pracownik (...).

7. Weryfikacja straty

Weryfikacja⁴⁷ w związku z wpływem informacji dot. niewykazywania części przychodów i zawyżaniem kosztów z tyt. zakupu paliwa (działalność gastronomiczna). Podatnik przez wiele lat wykazujący straty z prowadzonej działalności gospodarczej. Wezwanie do udostępnienia dokumentacji (księgi podatkowe JPK_PKPIR, wykaz środków trwałych), oświadczeń o źródłach finansowania straty, poniesionych wydatkach, źródłach uzyskanych dochodów/przychodów i ewentualnego złożenia korekty. Weryfikacja prowadzona pod kątem nieujawnionych źródeł przychodów. W wyniku czynności podatnik przedstawił (...) źródła finansowania straty (niezgłoszone wcześniej do opodatkowania)⁴⁸.

W kwestii ustaleń w ramach czynności sprawdzających z wykazywania strat przez wiele lat z rzędu skupiono się na źródłach finansowania tej straty (głównie pod kątem nieujawnionych źródeł).

W zakresie samej wykazywanej straty, z adnotacji z czynności sprawdzających z 14 września 2023 r. nie wynika, aby przeprowadzono weryfikację zyskowności w poszczególnych okresach rozliczeniowych⁴⁹. Na przykład, brak informacji o porównaniu danych z podatkowej księgi przychodów i rozchodów, w zakresie wartości sprzedanych towarów i usług w konfrontacji z zakupem towarów handlowych i materiałów wg cen zakupu i kosztami ubocznymi zakupu (badanie dochodowości). W adnotacji ogólnie opisano jakie podatnik wykazuje koszty w pkpir. Nie odniesiono się natomiast do poruszanych w informacji sygnałnej kwestii dot. nieprawidłowości w zakresie faktur paliwowych. Można było ich zażądać i sprawdzić ile, jakiego rodzaju i jak często dokonywano zakupów paliwa, a także czy zakupy te mają ekonomiczne uzasadnienie w prowadzonej działalności gospodarczej. Ze sporządzonych adnotacji nie wynika, czy analizie poddano m.in. dane (wydruki) z kas rejestrujących, informacje z rachunków bankowych (w tym dane pozyskane ze STIR). Organ w wyjaśnieniu potwierdził, że przedmiotem czynności nie była weryfikacja sprzedaży z raportów fiskalnych względem transakcji z raportów z terminali, co w badanej sprawie mogło mieć istotne znaczenie. Weryfikacją objęto naliczanie amortyzacji, która bywa przyczyną wykazywanej straty, ale w tej sprawie nie miała ona istotnego wpływu na wysokość wykazanej straty.

W sporządzonej 14 września 2023 r. adnotacji z czynności sprawdzających zapisano, że analiza wpisów w pkpir nie wskazuje nieprawidłowości oraz, że nie są w księdze widoczne wpisy, które mogłyby świadczyć o kosztach niezwiązanych z prowadzoną działalnością. Podano również kwotę amortyzacji w poszczególnych latach. Zapisano także konkluzję:

Podatnik w toku czynności sprawdzających nie złożył korekty deklaracji PIT. Zatem należy przyjąć, iż wielkości przychodów i kosztów ich uzyskania są poprawne.

47 NIP (...) sprawa (...) (ZISAR (...))

48 Dokumenty zostały przekazane do Działu Postępowań Podatkowych US w Ostrowie Wielkopolskim.

49 Patrz: Wytyczne do czynności sprawdzających (Warszawa, 2021 r.) s. 39 i dalsze.

Taki wniosek był niewłaściwy. Podatnik może skorygować uprzednio złożoną deklarację (art. 81 § 1 O.p.), jest to jego prawo, ale nie obowiązek. Wysnuwanie wniosków na podstawie braku złożenia korekty, o prawidłowości zadeklarowanych przychodów i kosztów ich uzyskania jest niewłaściwe. Należy dodać, że zgodnie z art. 24 O.p. to na Organie podatkowym ciąży ewentualne oszacowanie straty (określenie wysokości straty poniesionej przez podatnika w drodze decyzji) jeżeli w postępowaniu podatkowym stwierdzi m.in., że wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji.

W związku z informacją sygnałną przeprowadzono nabycie sprawdzające w lokalu gastronomicznym - wynik negatywny – nie stwierdzono nieprawidłowości. Jednakże w tym przypadku należało uwzględnić ryzyko nieewidencjonowania części sprzedaży. Takie przypadki występują przy sprzedaży z dostawą, a w badanej sprawie w informacji sygnałnej wprost wskazano, że podatnik nie wystawia paragonów do sprzedaży z dowozem (a nie, że nie wystawia ich w lokalu gastronomicznym).

Uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki w zakresie weryfikacji pod kątem czynności majątkowych (dane z (...), (...)).

W tej sprawie stwierdzono brak należytej wnikliwości w zakresie realizacji czynności sprawdzających w związku z weryfikacją straty (art. 122 w zw. z art. 280 O.p.), co stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...) oraz w trybie nadzoru (...) i ZNUS Rafał Nawrot (zgodnie z akceptacją w SZD).

Stwierdzono również uchybienie polegające na odnotowaniu w ZISAR daty wydania zgody Szefa KAS na czynności sprawdzające.

W tej sprawie, przeprowadzono kolejne czynności sprawdzające⁵⁰.

Miała miejsce, ponowna weryfikacja zapisów księgowych w podatkach PIT i VAT, w prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, gdyż u podatnika pomimo wykazania źródła pokrycia straty, nadal widniał niedobór przychodów nad wydatkami. Stwierdzono wpływ na różnicę wskutek błędnie dwukrotnie wykazanej faktury przez podatnika w deklaracjach VAT (wg wyjaśnienia kontrolowanej jednostki błąd w deklaracji VAT miał istotny wpływ na zawyżenie wydatków i saldo w (...) widniejące w 2018 r.). Czynności sprawdzające zostały udokumentowane adnotacją. Podatnik skorygował deklaracje VAT.

Z dokumentacji wynika, że czynności sprawdzające prowadzono z osobą do tego nieuprawnioną. Błędnie wysłana była korespondencja dot. czynności sprawdzających do biura rachunkowego. W ZISAR odnotowano notatkę e-mail do biura rachunkowego dot. prośby o przekazanie dokumentów zakupu środka trwałego w deklaracji VAT w 2018 r.

Wg wyjaśnienia NUS z 11 grudnia 2025 r. czynności w zakresie podatku VAT były następstwem, kontynuacją czynności z PIT. W toku tych czynności z ramienia podatnika, biuro księgowe było wskazane do kontaktu celem przekazywania dokumentów. Podatnik nie prowadził samodzielnie dokumentacji rachunkowej i nie był w posiadaniu dokumentów. Dokumenty księgowe przekazywane były przez biuro księgowe. Pracownik wiedział, że podatnik nie posiada dokumentów i stwierdzono, że najszybciej i najprościej było pozyskać dokumenty od księgowej. Naczelnik w wyjaśnieniu poinformował, że pracownikowi przypomniane zostały zasady współpracy z podatnikami wynikające

50 NIP (...) sprawa znak (...) ((...))

z ustawy Ordynacja podatkowa i Wytycznych MF.

Odnosząc się do tego wyjaśnienia, w toku czynności sprawdzających kontaktowano się z osobą, która nie była upoważniona do czynności sprawdzających. Chęć szybkiego i sprawnego załatwienia sprawy nie usprawiedliwia nieprzestrzegania przepisu art. 138a w zw. z art. 280 O.p. Prowadzenie czynności sprawdzających z osobą do tego nieuprawnioną stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi pracownik (...) prowadząca czynności sprawdzające.

Stwierdzono błędną obsługę sprawy w ZISAR. Wskazano, w ryzyku do ustaleń kwotę błędu dotyczącą podwójnie zaksięgowanej faktury (...). Nieprawidłowo odnotowano kwotę błędu w ryzyku – zgodnie z Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II pkt 6.12.3 (wytyczne obowiązujące w kontrolowanym okresie) - wskazując kwotę błędu dotyczącą ryzyka należy stosować się do reguł określających pojęcie uszczuplenia, z tym zastrzeżeniem, że chodzi tu o wartości odnoszące się do poszczególnych ryzyk. Oznacza to, że jako kwotę błędu dotyczącego danego ryzyka użytkownik przypisuje jedynie wartość przypadającą na to ryzyko, a nie całą wartość uszczupleń w czynnościach sprawdzających.

Ze złożonego 11 grudnia 2025 r. wyjaśnienia wynika, że pracownik przyjął niewłaściwą interpretację zapisu z Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II (z 2021 r.) dot. ustalenia i wprowadzenia do ZISAR kwoty błędu w ryzyku.

Błędne wprowadzenie kwoty w ryzyku stanowi uchybienie.

8. Podmioty opodatkowane w formie karty podatkowej

Badaniem objęto 2 podmioty⁵¹, które zgłosiły opodatkowanie w formie karty podatkowej.

W sprawie opodatkowania kartą podatkową podmiotu świadczącego wg złożonego wniosku usługi (...), analiza danych dostępnych w sieci Internet wskazała, że podmiot dokonuje sprzedaży (oferuje sprzedaż) na platformach (...) i (...).

Na dzień kontroli DIAS w Poznaniu część opisów ofert była niejednoznaczna, trudno było ocenić czy sprzedaż dotyczy samej usługi (...), czy tej sprzedaży (...) części. Wg danych z US podmiot świadczył usługi (...) polegające na (...).

Zasady opodatkowania w formie karty podatkowej określa ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁵². Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy, opodatkowaniu w formie karty podatkowej podlegają – przy zachowaniu warunków określonych w części I tabeli stanowiącej załącznik nr 3 do ustawy – osoby fizyczne prowadzące działalność usługową lub wytwórczo-usługową. Wśród tych działalności znajdują się m.in. usługi (...), które spełniają kryteria działalności usługowo-wytwórczej w rozumieniu przepisów ustawy.

Wg załącznika nr 3 opodatkowaniu kartą podatkową podlega świadczenie usług (...) w zakresie m.in. wykonywania i naprawy (...) w środkach transportu (załącznik nr 4 do ustawy). Zasadniczo, (...).

Wg CEIDG podmiot prowadzi działalność gospodarczą od (...). Przeważający zakres działalności PKD (...).

Z SSP wynika, że podmiot posiada prowadzone postępowania dot. karty podatkowej. Zostały wydane decyzje podatkowe od 2016 r. do chwili obecnej.

51 NIP (...), NIP (...) (dane na dzień kontroli DIAS w Poznaniu)

52 Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 843 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie.

Zgodnie z art. 36 ust. 1 ustawy, podatnik traci prawo do opodatkowania w formie karty podatkowej, jeżeli zmieni rodzaj lub zakres prowadzonej działalności gospodarczej. Wprowadzenie do działalności sprzedaży części samochodowych (błotników, zderzaków, elementów karoserii) zmienia charakter działalności z usługowej na handlowo-usługową, co powoduje utratę prawa do stosowania karty podatkowej. Ponadto, zgodnie z art. 36 ust. 7 ustawy, podatnik jest zobowiązany do zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o utracie warunków do opodatkowania kartą podatkową w terminie 7 dni od dnia zaistnienia zmiany.

Podmiot nie figuruje w rejestrze VAT. Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, jeżeli wartość sprzedaży w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 200 000 zł. Jednakże art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. g ustawy stanowi, że zwolnienia tego nie stosuje się do podatników dokonujących dostaw towarów - części i akcesoriów do pojazdów samochodowych. Oznacza to, że przedsiębiorca dokonujący sprzedaży części samochodowych, nie może korzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT – niezależnie od wysokości osiąganego obrotu.

W konsekwencji, sprzedaż części samochodowych wymaga obowiązkowej rejestracji jako podatnik VAT czynny poprzez złożenie zgłoszenia VAT-R przed dokonaniem pierwszej sprzedaży tych towarów. Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej mają obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Szczegółowe zasady określało Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2023 r. poz. 2605). Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, zwolnień z obowiązku ewidencjonowania nie stosuje się m.in. do dostawy części i akcesoriów do pojazdów silnikowych. Oznacza to, że każdy przedsiębiorca dokonujący sprzedaży części samochodowych, niezależnie od skali działalności, jest zobowiązany do posiadania i używania kasy fiskalnej.

W sytuacji, gdy przedsiębiorca faktycznie prowadzi działalność wykraczającą poza zgłoszone kody PKD, jest zobowiązany do aktualizacji wpisu w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG). Brak zgłoszenia rzeczywiście wykonywanej działalności (np. sprzedaży części samochodowych) może skutkować uznaniem, że działalność jest prowadzona niezgodnie z wpisem.

Rozszerzenie działalności (...) o sprzedaż części samochodowych powoduje zmianę charakteru działalności gospodarczej z usługowej na handlowo-usługową. W konsekwencji przedsiębiorca może utracić prawo do opodatkowania w formie karty podatkowej, nie może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT oraz jest zobowiązany do ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu kasy fiskalnej. Ponadto, konieczna jest aktualizacja wpisu w CEIDG w celu dostosowania zakresu działalności do faktycznie wykonywanych czynności.

Kontrolowana jednostka złożyła 11 grudnia 2025 r. wyjaśnienia, w których opisała jakie czynności podejmowano corocznie przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość stawki karty podatkowej. Wskazano, że weryfikacji podlegał:

- Poltax Plus (dane rejestracyjne, zgłoszona forma opodatkowania, składanie PIT-11 i/lub PIT-4R pod kątem zatrudniania pracowników),
- wpis w CEIDG (ewentualnie zmiany we wpisie w ciągu roku),
- Aplikacje Urzędnika odnośnie do ewentualnego PIT-16Z, który nie zmigrował do SSP,
- SZD, pod kątem składanych pism dot. opodatkowania w formie karty podatkowej,
- SSP – złożone PIT-16Z, udzielone pełnomocnictwa.

Wg wyjaśnienia Organ wydawał decyzje po sprawdzeniu ww. informacji pod kątem spełnienia warunków, o których mowa w art. 25 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Zgodnie z wyjaśnieniem na dzień wydawania decyzji ustalających wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej na lata od 2019 do 2024, nie było sygnałów o możliwym rozszerzeniu lub zmianie zakresu prowadzonej działalności gospodarczej. Podatnik (...) złożył wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej PIT-16. Wskazał, że prowadzi działalność w zakresie usług (...). Dalej w wyjaśnieniu przywołano przepisy, które wskazywały na zasadność opodatkowania w formie karty podatkowej osiąganych przez podatnika przychodów.

NUS odniósł się do kwestii ogłoszeń w sieci Internet zamieszczanych przez podatnika. Wskazał, że nie można jednoznacznie stwierdzić, czy podatnik dokonuje sprzedaży części samochodowych (...) czy też świadczy usługi (...). Kontrolowana jednostka podniosła, że nie posiadała informacji, że podatnik może prowadzić działalność w innym zakresie niż zgłoszona do US. Podkreślono, że nie występowały przesłanki ani wątpliwości wskazujące, że podmiot działał w sposób niezgodny z obowiązującymi przepisami. Jednocześnie wskazano, że przed wydaniem decyzji na 2026 r. NUS dokona czynności weryfikacyjnych w zakresie sprawdzenia poprawności rozliczeń podatnika z Organem podatkowym.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, Organ nie wykazał, aby kwestie handlu towarami lub oferty usług w sieci Internet były przedmiotem weryfikacji przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania. Naczelnik w wyjaśnieniu wskazuje, że prezentowane ogłoszenia są w swojej treści niejednoznaczne, zatem wszelkie wątpliwości powinny być wyjaśnione w ramach postępowania.

Zgodnie z art. 122 O.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, a w myśl art. 187 § 1 O.p. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Analiza informacji z publicznie dostępnych źródeł⁵³ (przede wszystkim z sieci Internet) może dostarczyć istotnych informacji o prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Organy podatkowe mogą posługiwać się w prowadzonym postępowaniu podatkowym ogólnodostępnymi danymi ze stron internetowych. Zgromadzone w ten sposób materiały mogą stanowić dowód w sprawie, który ma na celu dokładne wyjaśnienie jej stanu faktycznego i jest to zgodne z art. 180 § 1 O.p.⁵⁴ W ramach prowadzonego postępowania w celu ustalenia stanu faktycznego należało zweryfikować dane z wyciągów bankowych (np. w STIR), a także można było skorzystać z innych środków dowodowych np. przeprowadzić oględziny. W toku postępowania można było też pozyskać informacje z odpowiednich platform internetowych.

Niezależnie od postępowania w sprawie karty podatkowej Urząd powinien przeprowadzić również analizę pod kątem opodatkowania VAT oraz ewidencjonowania sprzedaży za pośrednictwem kasy rejestrującej (weryfikacja zwolnień podmiotowych i przedmiotowych).

Reasumując, stwierdzono niedokładnie zbadany stan faktyczny przed wydaniem decyzji ustalających zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej – naruszenie art. 122, art. 180 § 1 i art. 187 § 1 O.p. Taka sytuacja miała miejsce na przestrzeni kilku lat. Powyższe oceniono jako nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponosi (...) w zakresie nadzoru nad procedowaniem w ramach postępowania podatkowego. Przyczyną tego stanu była niewłaściwe

53 Biały wywiad (OSINT), który bazuje wyłącznie na źródłach jawnych i publicznych.

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

przyjęta praktyka przez Organ w zakresie opierania się na danych dostępnych wyłącznie w systemach urzędowych, bez weryfikacji innych danych z ogólnodostępnych źródeł.

Stwierdzono również brak prowadzenia analiz pod kątem zwolnień z VAT oraz obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pośrednictwem kas rejestrujących, które mogły być zarówno zainicjowane przez przekazanie informacji do komórek analiz i czynności sprawdzających w związku z dokonanymi ustaleniami w toku postępowania podatkowego lub prowadzone niezależnie w SKA.

Drugi podmiot⁵⁵ wg CEIDG prowadził działalność gospodarczą od (...). Wg danych na dzień kontroli, (...) zawiesił działalność gospodarczą. Przeważający rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej PKD 96.02 Fryzjerstwo i pozostałe zabiegi kosmetyczne. Analiza sieci Internet wykazała, że mimo zawieszenia działalności gospodarczej podmiot nadal świadczy usługi (...) (platformy społecznościowe).

Zawieszenie działalności gospodarczej wywiera określone skutki. Zgodnie z ustawą Prawo przedsiębiorców,⁵⁶ przedsiębiorca może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na czas określony lub nieokreślony, nie krótszy niż 30 dni. Art. 25 ust. 1 tej ustawy stanowi, że w okresie zawieszenia przedsiębiorca nie może wykonywać działalności gospodarczej ani osiągać bieżących przychodów z tej działalności. Dopuszczalne są jedynie czynności wymienione w art. 25 ust. 2, takie jak czynności niezbędne do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, przyjmowanie należności powstałych przed zawieszeniem czy zbywanie własnych środków trwałych.

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych mają obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Obowiązek ten wynika wprost z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT. Z kolei zgodnie z art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. j tej samej ustawy, zwolnienia podmiotowego ze względu na wysokość obrotu, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, nie stosuje się do podatników świadczących usługi fryzjerskie, kosmetyczne i kosmetologiczne. Oznacza to, że podmioty wykonujące usługi kosmetyczne, w tym stylizację rzęs, manicure, pedicure czy zabiegi pielęgnacyjne, są zobowiązane do ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących od pierwszej wykonanej usługi na rzecz osoby fizycznej, bez względu na wysokość uzyskanego obrotu.

Na podstawie art. 145b ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT oraz przepisów wykonawczych wprowadzono obowiązek stosowania kas rejestrujących online dla podmiotów świadczących usługi fryzjerskie, kosmetyczne i kosmetologiczne. Obowiązek ten wszedł w życie z dniem 1 lipca 2021 r. Oznacza to, że wszystkie podmioty z branży beauty mają obowiązek prowadzenia ewidencji przy użyciu kas posiadających połączenie z Centralnym Repozytorium KAS. Branża kosmetyczna nie korzysta z żadnego zwolnienia⁵⁷ – obowiązek posiadania kasy fiskalnej istnieje od pierwszej dokonanej sprzedaży.

W przypadku, gdy przedsiębiorca formalnie zawiesił działalność gospodarczą, lecz faktycznie świadczy usługi (...), np. oferując je za pośrednictwem mediów społecznościowych, pobierając wynagrodzenie od klientów, narusza zakaz wynikający z art. 25 ust. 1 ustawy – Prawo przedsiębiorców. Takie działanie

55 NIP (...)

56 Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 2364 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie.

57 Zasady zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2024 r. poz. 2899). Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 2 lit. j rozporządzenia, zwolnień z obowiązku ewidencjonowania nie stosuje się do świadczenia usług fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetologicznych.

stanowi faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej w okresie jej zawieszenia.

Na podstawie art. 62 § 1 i § 4 k.k.s., kto wbrew obowiązkowi nie prowadzi ewidencji przy użyciu kasy rejestrującej albo nie wydaje paragonu, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych. Oznacza to, że wykonywanie usług w okresie zawieszenia działalności bez prowadzenia ewidencji na kasie rejestrującej stanowi naruszenie ustawy o VAT oraz podlega odpowiedzialności karnoskarbowej na podstawie ww. przepisów.

Podczas sporządzania dokumentacji pokontrolnej po kontroli DIAS w Poznaniu na podstawie danych z CEIDG ustalono, że podatnik skorygował wcześniejsze wpisy i (...) 2026 r. zgłosił, że z dniem (...) 2021 r. faktycznie zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej (podmiot wykreślony z CEIDG). Podmiot nie zgłosił do NUS likwidacji prowadzonej działalności gospodarczej do czego był zobligowany na mocy art. 36 ust. 1 pkt 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Biorąc pod uwagę ustalenia w zakresie świadczenia usług (...) po (...) 2021 r., o czym świadczą wpisy i posty na platformie (...), dane w CEIDG były błędne w zakresie wskazania daty zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej, ponieważ nie zaprzestano jej wykonywania.

Wyjaśnień w badanej sprawie udzieliła kontrolowana jednostka 11 grudnia 2025 r.

Wyjaśniono, że w zakresie opodatkowania podatnika w formie karty podatkowej w związku ze zgłoszonym w CEIDG zawieszeniem działalności gospodarczej (art. 16 ust. 1 ustawy o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacyjnym dla Przedsiębiorcy⁵⁸ „Domniemywa się, że dane wpisane do CEIDG są prawdziwe”), stosowano przepisy art. 34 ust. 3 i 4 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów (...).

NUS poinformował, że pracownicy organu podatkowego na służbowych komputerach nie posiadają możliwości technicznych przeglądania portali społecznościowych np. (...) w celu weryfikacji czy podatnik posiada profil i publikuje zdjęcia, ogłoszenia itp. Wskazano, że w związku z tym nie ma możliwości przeprowadzenia czynności i zebrania materiałów dowodowych podważających wiarygodność wpisu do CEIDG.

W wyjaśnieniu wskazano, że kwestie posiadania kasy fiskalnej nie mają wpływu na zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej.

W kwestii braku weryfikacji przez Organ prawidłowości zawieszenia działalności gospodarczej podatnika, w tym informacji z mediów społecznościowych, wyjaśniono, że czynności sprawdzające prowadzone na podstawie art. 272-280 O.p. nie rozciągnęły się na ocenę aktywności podatnika w przestrzeni medialnej czy na ustalenia wykraczające poza formalnie dostępne źródła informacji. Organ podatkowy przed wydaniem decyzji dysponował wyłącznie danymi z oficjalnych źródeł. Nie pojawiły się przesłanki ani sygnały wskazujące na prowadzenie działalności mimo zawieszenia, które uzasadniałyby rozszerzenie zakresu czynności.

Kontrolowana jednostka poinformowała, że przesłane przez kontrolerów z IAS informacje będą podstawą do podjęcia dalszych czynności wyjaśniających. Przed wydaniem decyzji z karty podatkowej w 2026 r. Organ przeprowadzi szczegółową weryfikację prawidłowości zawieszenia, obejmującą

⁵⁸ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (t.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 30) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie.

wszystkie dopuszczalne prawem źródła informacji (...) ⁵⁹.

Wskazano również, że w IV kwartale 2025 r. decyzją NUS skierowano do Referatów SKP i SKI raport zawierający informacje o podmiotach mających zawieszoną działalność gospodarczą, wobec których wcześniej wydano decyzję ustalającą wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej celem przeprowadzenia weryfikacji i nabycia sprawdzającego.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, pozytywnie oceniono zamiar podjęcia dalszych działań wyjaśniających w stosunku do badanego podmiotu oraz innych podmiotów opodatkowanych w formie karty podatkowej, którzy zgłosili zawieszenie działalności gospodarczej.

W kwestii braku możliwości weryfikacji danych w mediach społecznościowych to należy zauważyć, że w każdym urzędzie zatrudnieni są pracownicy, którzy pełnią funkcję konsultantów do spraw badania środowiska elektronicznego. W US w Ostrowie Wielkopolskim wg stanu na IV kwartał 2025 r. było to 2 pracowników komórek SKA ⁶⁰. To do konsultantów należało się zwrócić w kwestii pozyskania informacji z mediów społecznościowych. Przypadki oferowania usług i towarów w sieci będą coraz powszechniejsze (zmiana nawyków konsumentów). Dlatego tak istotne jest prowadzenie analiz w sieci Internet pod ww. kątem (analizy OSINT).

W zakresie podmiotów zawieszających działalność gospodarczą należy liczyć się z ryzykiem pozorności tych działań oraz uchylaniem się od opodatkowania - ryzyko uszczupień należności podatkowych (i/lub innych należności np. wobec ZUS). Zgodnie z art. 33 ust. 1 pkt 14 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze jego właściwości. W przypadku ustalenia w ramach prowadzonych analiz podejrzenia prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej w czasie jej zawieszenia, można w uzasadnionych przypadkach przeprowadzić doraźną kontrolę podatkową dotyczącą sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej ⁶¹.

Podsumowując, w stosunku do badanego podmiotu stwierdzono nieprzewodzenie analiz po kątem naruszenia warunków zawieszenia działalności gospodarczej poprzez brak weryfikacji informacji o podmiocie we wszystkich dostępnych źródłach, w tym w szczególności w Internecie (media społecznościowe), w sytuacji wieloletniego zawieszenia działalności, co stanowi nieprawidłowość, która wynika z niewłaściwej praktyki Organu. Odpowiedzialność ponosi (...) (w zakresie podmiotów opodatkowanych w formie karty podatkowej, którzy zgłosili zawieszenie działalności gospodarczej) oraz (...) i (...) w zakresie braku analiz podmiotów zawieszających działalność gospodarczą, pod kątem działań niezgodnych z art. 25 ustawy Prawo przedsiębiorców (m.in. prowadzenie działalności gospodarczej, nieewidencjonowanie obrotów za pośrednictwem kasy rejestrującej, brak rejestracji do VAT). Brak adekwatnych i niezwłocznych działań ze strony Organu może powodować uszczuplenie należności skarbu państwa. Jeszcze w toku kontroli Organ podjął działania naprawcze w zakresie weryfikacji podmiotów, które mają zawieszoną działalność gospodarczą, co oceniono pozytywnie.

59 Uwaga: w chwili składania wyjaśnień NUS nie posiadał jeszcze informacji o zaprzestaniu wykonywania działalności gospodarczej przez podmiot z dniem (...) 2021 r. (zgłoszenie w CEIDG w styczniu 2026 r.).

60 (...) z SKA-1 i (...) z SKA-2

61 Kontrola bez zawiadomienia zgodnie z art. 284c § 1 pkt 1 lit. i) O.p.

9. Weryfikacja danych do złożonego przez podmiot JPK

Czynności w związku z raportem 1.2 z WRO-System (w ramach jednej sprawy procedowano wobec wielu podmiotów, zbadano 1 podmiot⁶²). Skierowano wezwania do okazania dokumentu (faktury) i kolejne do złożenia korekty deklaracji w związku z dokonanymi ustaleniami.

Oba wezwania wysłano e-mailem na adres zgłoszony w pliku JPK_VAT. Brak informacji do kogo należy ten adres e-mail – prawdopodobnie do biura rachunkowego. W aktach – systemy elektroniczne SZD i ZISAR brak informacji o ustanowionym do czynności sprawdzających pełnomocniku (ogólnym lub szczególnym).

Wezwanie z 27 grudnia 2022 r. nie zostało podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

W wezwaniu z 18 stycznia 2023 r. (podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym) do złożenia korekty pliku JPK_V7M za luty 2022 r. oraz marzec 2023 r. wskazano nieprawidłowe skutki prawne niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 6 O.p.). Podatnika pouczone, że jeżeli nie zastosuje się do wezwania to Organ może wykreślić działalność z rejestru podatników VAT i/lub nałożyć karę porządkową w kwocie 3300 zł lub karę grzywny. Powołano w tej kwestii niewłaściwe przepisy:

- Art. 262 § 1 O.p. (kara porządkowa),
- Art. 83 § 1 k.k.s. (utrudnianie czynności sprawdzających),
- Art. 96 ust. 9 ustawy o podatku od towarów i usług (wykreślenie z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT).

Złożenie korekty jest prawem podatnika (w myśl art. 81 § 1 O.p. podatnicy mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację). Art. 262 § 1 O.p. nie wymienia niezłożenia korekty jako czynności, za którą można nałożyć karę porządkową. Niezłożenie korekty deklaracji nie może wywoływać skutków wskazanych w wezwaniu z 18 stycznia 2023 r. Nieskorzystanie przez podatnika z prawa do złożenia korekty nie stanowi także utrudniania CS. Również samo niezłożenie korekty deklaracji nie stanowi podstawy do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT na podstawie powołanego przepisu.

W ZISAR i SZD brak adnotacji lub protokołu z przeprowadzonych czynności sprawdzających (w ZISAR brak odnotowania ewentualnych dat ich sporządzenia).

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnik złożył korektę (czynności skuteczne).

Podsumowując, stwierdzono:

- Nieprawidłowe pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 6 O.p.), co narusza zasadę zaufania do organów (art. 121 § 1 w zw. z art. 280 O.p.).
- Wezwania e-mail skierowane zostały do osoby (biuro rachunkowe) niebędącej stroną w sprawie, co stanowi nieprawidłowość. Brak jest możliwości wezwania do przedłożenia dokumentacji, a następnie do złożenia korekty JPK_V7M osoby, która nie została w żaden sposób umocowana do działania w imieniu podatnika. Naruszenie art. 138a w zw. z art. 280 O.p.
- Brak podpisania wezwania kwalifikowanym podpisem elektronicznym (wysyłka z SZD na e-mail biura rachunkowego) - naruszenie art. 159 § 2 O.p. – nieprawidłowość.
- Brak adnotacji lub protokołu, dokumentujących przeprowadzone czynności sprawdzające (brak w ZISAR i SZD, nie udostępniono papierowej dokumentacji dot. czynności sprawdzających).

62 NIP (...)

Za stwierdzone nieprawidłowości odpowiedzialność ponosi pracownik (...) prowadzący sprawę.

10. Weryfikacja nadpłaty

Czynności przeprowadzone w związku ze złożonymi przez podatnika⁶³ korektą deklaracji JPK_V7M i wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty⁶⁴. Przeanalizowano dostępne informacje. Prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budziła wątpliwości, a organ podatkowy zwrócił nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę; złożona korekta wywołała skutki prawne (art. 75 § 4 O.p.).

Czynności te niewłaściwie zrealizowano w ramach procedury czynności sprawdzających, udokumentowano adnotacją z czynności sprawdzających i zaewidencjonowano w ZISAR jako czynności sprawdzające.

W tej sprawie należy zauważyć, że zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów Departament Nadzoru nad Kontrolami zawartymi w piśmie (...)⁶⁵ z 20 kwietnia 2022 r. w sytuacji, gdy do składanej korekty deklaracji, w stosunku do której organ podatkowy prowadzi działania polegające na weryfikacji nadpłaty, został złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty wynikający z art. 75 O.p., który wszczyna postępowanie podatkowe, takie działania nie powinny być ewidencjonowane jako czynności sprawdzające w Systemie ZISAR Plus.

W badanej sprawie wnioski o stwierdzenie nadpłaty oraz korekta deklaracji VAT wpłynęły 24 marca 2023 r. Wniosek (art. 165 § 1 i 3 O.p.) o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie podatkowe w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty w każdym przypadku, bez względu na formę jego zakończenia, zatem w badanej sprawie weryfikacja nie powinna zostać przeprowadzona w ramach czynności sprawdzających. Wg powołanego wyżej pisma MF DNK w sytuacji gdy Naczelnik Urzędu Skarbowego dokonuje weryfikacji prawidłowości korekty deklaracji, bez złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty – takie działania powinny być zaewidencjonowane jako czynności sprawdzające w Systemie ZISAR Plus. Dodatkowo prawidłowym sposobem zakończenia takich czynności sprawdzających w sytuacji, gdy podatnik w trakcie weryfikacji złoży wniosek jest „Przekazanie akt czynności sprawdzających do postępowań podatkowych”. W badanej sprawie taka sytuacja nie wystąpiła, ponieważ korekta została złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, który wszczął postępowanie podatkowe.

Przeprowadzone przez Organ podatkowy czynności w związku z weryfikacją nadpłaty (zasadność złożenia korekty) nie powinny zostać zaewidencjonowane w ZISAR w świetle powołanych wyjaśnień MF DNK.

Dla udokumentowania weryfikacji, została sporządzona jedna adnotacja⁶⁶ dla kilku podmiotów, w której opisano ustalenia dotyczące zasadności nadpłaty. Było to działanie nieprawidłowe. Każda adnotacja spisana na podstawie art. 177 § 1 O.p. powinna być sporządzona w konkretnej sprawie i dla konkretnego podmiotu. Zgodnie z art. 123 § 1 O.p. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania (...), a w myśl art. 129 O.p. postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron. Na podstawie art. 178 § 1 O.p. strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń. Prawo to przysługuje również po zakończeniu postępowania. W przypadku sporządzenia dokumentu dla wielu podmiotów ewentualne udostępnienie akt sprawy

63 NIP (...)

64 Kwota nadpłaty: (...) zł.

65 Przesłane do urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego pismem Dyrektora IAS w Poznaniu nr (...) z 10 maja 2022 r.

66 Adnotacja z czynności sprawdzających

wymagałoby uprzedniej anonimizacji i wydania postanowień w kwestii wyłączenia a następnie wyłączenia zanonimizowanej adnotacji do akt sprawy. Sposób działania w US w Ostrowie Wielkopolskim wynikał z niewłaściwie przyjętej praktyki w tym zakresie.

Stwierdzono uchybienie polegające na zaewidencjonowaniu w ZISAR rezultatów przeprowadzonych w ramach postępowania podatkowego czynności dotyczących weryfikacji wniosku o stwierdzenie nadpłaty złożonego w trybie art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej.

Ma to wpływ na sprawozdawczość – zawyżenie liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających w sprawozdaniu MF9Ps. Przyczyną było niezastosowanie się do zaleceń MF DNK przekazanych pismem (...).

Czynności podjęte w związku z weryfikacją nadpłaty, wynikającej ze złożonego wraz z korektą deklaracji wniosku o stwierdzenie nadpłaty, niewłaściwie zrealizowano w ramach procedury czynności sprawdzających i udokumentowano adnotacją z czynności sprawdzających (nieprawidłowość) – naruszenie art. 165 § 1 i 3 w zw. z art. 75 O.p.

Jedna adnotacja, w której opisano ustalenia dotyczące weryfikacji zasadności nadpłaty, dotyczyła kilku podmiotów, co stanowi nieprawidłowość – naruszenie art. 177 § 1, art. 123 § 1 i art. 129 O.p.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości: pracownik prowadzący sprawę (...) oraz w trybie nadzoru (...).

11. Weryfikacja nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe

Sprawa dotyczy dwóch podmiotów, osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą (JDG)⁶⁷ oraz spółki komandytowej⁶⁸.

Powodem wszczęcia czynności sprawdzających było wykazanie kwoty z przeniesienia z poprzedniej deklaracji przez spółkę komandytową, mimo, że z deklaracji za poprzedni okres rozliczeniowy taka nadwyżka nie wynikała (podmiot wyłoniono do CS na podstawie raportu MZA). Czynności wszczęto (...).

Na podstawie danych z systemów ZISAR i SZD stwierdzono, że przeprowadzono dwukrotnie czynności sprawdzające⁶⁹ w tym samym zakresie oraz założono dwie sprawy w SZD w zakresie tożsamej weryfikacji kwoty z przeniesienia za (...) (pierwsza wszczęta (...) i druga wszczęta (...)).

W czynnościach sprawdzających podatnik składał wyjaśnienia dotyczące wykazanej różnicy. Oświadczył, że wykazana przez spółkę komandytową w deklaracji VAT-7 za (...) kwota z przeniesienia w wysokości (...) zł wynika z deklaracji za (...) złożonej przez podmiot prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą, który w dniu (...) dokonał aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa (dalej także: ZCP) na rzecz spółki komandytowej.

Wg wyjaśnienia podatnika, w związku z aportem ZCP spółka komandytowa weszła w prawo do zaliczenia kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji aportowanego podmiotu. Do wyjaśnienia podatnik załączył skan aktu notarialnego zmiany umowy spółki oraz umowy przeniesienia przedsiębiorstwa.

67 NIP (...)

68 NIP (...)

69 Sprawa w SZD (...) i w ZISAR (...) (prowadzący (...)) – data wszczęcia CS (...) – w związku z raportem MZA oraz SZD (...) i w ZISAR (...) (prowadzący (...)) – data wszczęcia CS (...) – powód akcja użytkownika.

Analiza dokumentacji przedstawionej do kontroli nasuwa wątpliwości w zakresie prawidłowości ustalenia stanu faktycznego w tej sprawie. Urząd sprawdzeniem objął m.in. akt notarialny z (...), wg którego przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego⁷⁰.

Do aktu notarialnego zostały sporządzone załączniki, w których (jak wynika z treści aktu) wymieniono składowe przeniesione aportem. Załączników tych nie przedstawiono do czynności sprawdzających, stąd nie wiadomo jakie konkretnie składniki zostały przeniesione aportem.

Prowadzący czynności sprawdzające nie dopytał, czy osoba fizyczna będzie kontynuować działalność gospodarczą w zakresie działalności wnoszonego aportem przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części).

Na podstawie WRO-System ustalono, że prowadzący JDG już po dokonaniu aportu przedsiębiorstwa (ZCP) wystawiał faktury na rzecz spółki komandytowej. W CEIDG podatnik (osoba fizyczna) nie dokonał zmian rodzaju prowadzonej działalności (PKD bez zmian) – zmieniła się tylko nazwa (usunięto sformułowanie (...)) i wpisano imię i nazwisko osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Miejsce prowadzenia JDG i spółki komandytowej jest takie samo. W tej sprawie nadal istnieją wątpliwości, co do prawidłowości wykazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia, wykazanej w deklaracji złożonej przez spółkę komandytową za maj 2023 r.

Stwierdzono, że niedokładnie ustalono stan faktyczny oraz niekompletnie zebrano materiał w toku czynności sprawdzających. Nie w pełni przeanalizowano akt notarialny, brak wezwania o dostarczenie załączników do aktu notarialnego, które powinny być przedmiotem weryfikacji w ramach prowadzonych czynności, co mogło skutkować błędną interpretacją sprawy.

Organ nie ustalił:

- czy aport objął tylko część działalności prowadzonej przez osobę fizyczną (JDG),
- czy JDG faktycznie zakończyła funkcjonowanie,
- czy podatnik (JDG) wciąż prowadzi działalność gospodarczą i generuje sprzedaż, a także w jakim zakresie ją prowadzi,
- czy nadal wykonuje JDG w tych samych budynkach, które zostały wniesione aportem do Spółki (ewentualnie na jakiej podstawie),
- brak ustalenia jakie składniki wchodziły w kwotę przeniesienia.

W zakresie czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2023 r. Organ 11 grudnia 2025 r. wyjaśnił, że przedmiotem czynności sprawdzających była weryfikacja tylko i wyłącznie prawidłowości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia z poprzedniego okresu rozliczeniowego – gdzie w toku weryfikacji z wykorzystaniem systemu PoltaxPlus ustalona została niezgodność pomiędzy deklaracją za (...) a deklaracją za (...) (VAT-7). Podmiot wezwano do złożenia korekty deklaracji VAT. Po wezwaniu podatnik złożył oświadczenie, z którego wynikało, że w związku z aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa wszedł w prawo do zaliczenia kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji aportowanego podmiotu. Do wyjaśnień załączył akt notarialny⁷¹.

Kontrolowana jednostka wskazała, że w akcie notarialnym są następujące zapisy:

70 [Pojęcie przedsiębiorstwa] Przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

71 Rep. (...)

Dział III. Pkt 1 – zawarta jest informacja o przeniesieniu wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa (w całości a nie w części) oraz

Dział III. Pkt 1 ppkt 8 – inne prawa i obowiązki o charakterze niepieniężnym, w tym w szczególności umowy długoterminowe o zasadniczym znaczeniu dla działalności przedsiębiorstwa, księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej wraz z archiwum dotyczącym wnoszonego aportem przedsiębiorstwa (czyli w tym ewidencje, deklaracje i to co w nich zawarte).

W oparciu o przedstawiony akt notarialny i dodatkowo złożone oświadczenie podatnika nie stwierdzono nieprawidłowości w prowadzonych czynnościach sprawdzających. W tamtym okresie sporządzanie adnotacji z czynności sprawdzających oddzielnym dokumentem nie było praktykowane. Sama informacja w systemie ZISAR była za taką traktowana.

Jednostka wyjaśniła, że przedmiotem czynności sprawdzających była weryfikacja prawidłowości uwzględnionej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w deklaracji VAT za (...) podmiotu. Raport zawarty w MZA kierowany do komórki VAT nie dotyczył konieczności przeprowadzania czynności sprawdzających obejmujący całokształt działania podmiotu. Mając na uwadze brak prognozowanego efektu finansowego (WUSZ) nie skierowano wniosku o przeprowadzenie kontroli podatkowej.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia:

Wg Wytycznych do czynności sprawdzających (MF DNK, Warszawa, wrzesień 2021 r.) – z każdej czynności powinna być sporządzona notatka lub protokół z uwzględnieniem zapisów art. 172 § 1 i art. 177 § 1 O.p.

Organ w wyjaśnieniu wskazał, że do spółki komandytowej przeniesiono wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa w całości. Powyższe sugeruje, że podatnik (osoba fizyczna) nie posiada już żadnych składników, które pozwalałyby jej działać w ramach działalności gospodarczej w tym zakresie.

Należy zauważyć, że osoba wnosząca aport (JDG) nie musi likwidować działalności gospodarczej, ale może ją kontynuować w innym zakresie. W badanej sprawie podatnik (JDG) nie tylko nie zlikwidował działalności gospodarczej, ale wg danych w CEIDG prowadzi ją w niezmienionym zakresie i w tym samym miejscu co spółka komandytowa. Wystawia również faktury na rzecz tejże spółki komandytowej.

Organ prowadząc czynności skupił się na niezgodnej (błędnej) wg raportu MZA kwocie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Nie wyjaśniono natomiast innych okoliczności, które wskazano powyżej, a przede wszystkim nie sprawdzono, czy faktycznie przeniesiono przedsiębiorstwo w całości (brak weryfikacji załączników do aktu notarialnego, brak pobrania oświadczenia dot. niezlikwidowanej działalności gospodarczej, w szczególności jej zakresu i miejsca wykonywania).

Wskazuje to na niepełne ustalenie stanu faktycznego w ramach czynności sprawdzających, co stanowi nieprawidłowość (naruszenie art. 122 w zw. z art. 280 O.p.).

Te wątpliwości powinny być ponownie przedmiotem analizy i weryfikacji. Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość: prowadzący czynności sprawdzające pracownik (...) oraz w trybie nadzoru kierownik komórki (...).

W prowadzonych wobec spółki komandytowej sprawach stwierdzono błędy w zakresie kierowanych do podmiotu wezwań oraz prowadzenia czynności z osobą do nich nieumocowaną, nieudokumentowania w formie adnotacji lub protokołu ustaleń z czynności sprawdzających.

Wezwania z (...) i (...) zostały wysłane na adres e-mail osoby nieumocowanej do czynności sprawdzających.

Wg wyjaśnienia kontrolowanej jednostki z 11 grudnia 2025 r. wezwania kierowano na adres e-mail osoby wskazanej w pliku JPK, co było podyktowane chęcią szybkiego i skutecznego złożenia korekty. Adres ustalono na podstawie danych z WRO-System.

Podobnie jak we wcześniej opisywanych sprawach stwierdzono, że w wezwaniach niewłaściwie pouczono podatnika o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 6 O.p.):

- art. 262 O.p. (możliwość nałożenia kary porządkowej),
- art. 96 ust. 9 ustawy o VAT (wykreślenie z rejestru podatników VAT),
- art. 83 k.k.s. (utrudnianie czynności sprawdzających).

Nieskorzystanie przez podatnika z prawa do złożenia korekty (art. 81 § 1 O.p.) nie może stanowić podstawy nałożenia kary porządkowej, wykreślenia z rejestru podatników VAT, czy też zakwalifikowane jako utrudnianie czynności sprawdzających.

W tej sprawie stwierdzono również podjęcie kolejnych czynności sprawdzających za ten sam okres i w tej samej kwestii i wprowadzenie ich do ZISAR (CS w 2024 r.) – wg wyjaśnienia z 11 grudnia 2025 r. od czynności tych odstąpiono po ustaleniu, że w roku poprzednim zostały dokonane ustalenia w tej sprawie. Nie znalazło to jednak odzwierciedlenia w ZISAR. Naczelnik potwierdził, że w systemie niewłaściwie zarejestrowano czynność – prawidłowym statusem było odstąpienie.

Brak zaznaczenia w ZISAR odstąpienia od czynności sprawdzających, spowodowało zdublowanie czynności sprawdzających w tym samym zakresie i za ten sam okres (zawyżenie danych sprawozdawczych). Powyższe stanowi uchybienie.

12. Pozostałe badane sprawy

Sprawy wytypowane do kontroli w związku z przeglądaniem danych w PoltaxPlus, co ustalono w kontroli w zakresie prawidłowości wykorzystania systemów informatycznych – znak sprawy 3001-IWW1.0921.18.2025 - ustalenia:

a) Przeglądanie danych podmiotu

Wobec podmiotu⁷² ustalono, że przeglądanie wystąpiło bez związku z prowadzoną sprawą. W zakresie weryfikacji prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych przez podatników nie stwierdzono błędów.

b) Działania w związku ze złożoną deklaracją w podatku PCC przez podmiot⁷³.

Uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki (czynności analityczne, wyjaśnienie błędu operatora wprowadzającego deklarację).

c) Działania związane z weryfikacją nadpłaty z zeznań rocznych, gdzie wystawcami faktur dot. ulg termomodernizacyjnych były 2 przeglądane podmioty⁷⁴. Uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki.

Jedna sprawa⁷⁵ na dzień zakończenia czynności kontrolnych pozostaje w toku (została utworzona w SZD (...)), a dotyczy przesłanej informacji o zdublowanej deklaracji PCC-3⁷⁶.

72 PESEL (...)

73 NIP (...)

74 NIP (...), NIP (...)

75 NIP (...) sprawa (...).

76 Pismo z (...) UNP (...).

Inne uwagi do pracy US:

W badanej próbie wystąpiły przypadki powoływania w dokumentach nieaktualnych publikatorów ustaw. Mimo, że błąd nie wywołuje negatywnych skutków to należy zwracać uwagę, aby w pismach kierowanych do podatników stosować prawidłowe publikatory.

Stwierdzono opatrywanie klauzulą „Tajemnica skarbową” wezwań skierowanych do podatników. Było to niezgodne z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów zawartymi w piśmie (...) z (...) przekazanymi przez DIAS w Poznaniu do m.in. US w Ostrowie Wielkopolskim pismem z (...) (UNP (...)).

Zgodnie z zaleceniami, 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 stanowiło niewłaściwą praktykę Organu. Wskazane jest podjęcie działań w celu ujednoczenia praktyki w US w Ostrowie Wielkopolskim w zakresie ograniczenia opatrywania pism klauzulą „Tajemnica skarbową” do wymaganych przepisami prawa.

Na podstawie badanej próby, stwierdzono, że w toku czynności sprawdzających w niewielkim stopniu wykorzystywano pliki JPK na żądanie. Korzystano z plików JPK_VAT dostępnych z poziomu urzędu, natomiast inne struktury były wykorzystywane do weryfikacji marginalnie i dotyczyły ksiąg podatkowych np. JPK_PKPIR. W żadnych czynnościach sprawdzających nie stwierdzono wykorzystania struktur JPK_WB, JPK_MAG, JPK_FA. Na podstawie akt weryfikowanych spraw nie stwierdzono, aby w toku czynności korzystano z aplikacji GenJPK – Walidacja Analiza Kontrola JPK. Dobrą praktyką jest wykorzystanie w możliwie jak najszerszym zakresie plików JPK na żądanie⁷⁷.

Podsumowanie

Organ podatkowy prowadząc sprawy powinien działać rzetelnie i wnikliwie, podejmować wszelkie niezbędne czynności w celu prawidłowego ustalenia stanu faktycznego, działać zgodnie z przepisami prawa, w tym przestrzegać ogólnych zasad postępowania z Rozdziału 1 Działu IV O.p., które oprócz postępowania podatkowego mają także zastosowanie na mocy art. 280 O.p. do czynności sprawdzających, art. 292 O.p. do kontroli podatkowej i art. 306k do zaświadczeń.

W większości spraw Organ podatkowy podejmował niezbędne działania w celu wyjaśnienia stanu faktycznego i załatwienia sprawy oraz właściwie stosował przepisy prawa. Wystąpiły jednak przypadki, w których Organ:

- nie podjął niezbędnych działań w celu wyjaśnienia stanu faktycznego i załatwienia sprawy, w tym w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu VAT, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wykazanej w związku z aportem ZCP, okoliczności wskazanych w informacji sygnałnej dot. nieprawidłowości w prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, weryfikacji informacji ze złożonego przez podatnika oświadczenia z innymi danymi dostępnymi w US;
- działał niezgodnie z zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (kierowanie wezwań zawierających nieprawidłowe pouczenia, kierowanie wezwań do osób nieumocowanych do czynności),
- nie zapewniał stronie czynnego udziału, poprzez prowadzenie czynności, w tym kierowanie wezwań do osób niebędących stroną w sprawie (najczęściej biur rachunkowych),

⁷⁷ Wytyczne do czynności sprawdzających z 2021 r. (m.in. dobre praktyki w zakresie podatku od towarów i usług).

- naruszył prawo poprzez niedokładne zbadanie stanu faktycznego przed wydaniem decyzji ustalających zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, prowadzenia czynności w związku z wpływem wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji w ramach procedury czynności sprawdzających, zamiast postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty, wysłał niepodpisane wezwania, wydał zaświadczenie niezgodne ze stanem faktycznym, nie sporządził adnotacji w wymaganych przypadkach.

Opisane wyżej ustalenia wskazują, że pracownicy Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim nie we wszystkich przypadkach prawidłowo prowadzili sprawy wobec wybranych do badania podatników. Szczególną uwagę należy zwrócić na konieczność wnikliwej weryfikacji spraw prowadzonych w toku czynności sprawdzających lub postępowań podatkowych. Nieprawidłowo ustalony stan faktyczny może skutkować np. dokonaniem nieuzasadnionego zwrotu VAT albo wydaniem nieprawidłowego rozstrzygnięcia.

Pozytywnie oceniono podejmowanie poszczególnych decyzji i podpisywanie dokumentów przez upoważnione do tego osoby. Stwierdzono tylko 1 przypadek podpisania wezwania bez stosownego upoważnienia NUS. Akceptacja zwrotów VAT była prawidłowa.

Zasadniczo czynności sprawdzające ewidencjonowane były prawidłowo, jednak wystąpiły przypadki niestarannego i/lub błędnego ewidencjonowania czynności sprawdzających w ZISAR, w tym takie które miały wpływ na sprawozdawczość w tym zakresie (MF9Ps).

III. Kontrola funkcjonalna

Sprawy objęte badaniem w toku kontroli DIAS w Poznaniu nie były przedmiotem weryfikacji w ramach kontroli funkcjonalnej prowadzonej w Urzędzie Skarbowym w Ostrowie Wielkopolskim⁷⁸.

Ustalenia kontroli wykazały, że wskazane jest objęcie kontrolą funkcjonalną kwestii:

- 1) sporządzania wezwań do podatników, a w szczególności pouczeń o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania – w tym przypadku nieprawidłowości wynikały najczęściej z niewłaściwie przyjętej praktyki przez organ; błędy te były powtarzalne i możliwe do wychwycenia przez sprawującego właściwie kontrolę funkcjonalną kierownika komórki;
- 2) ustalenia stanu faktycznego w ramach prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji zwrotów VAT; sprawdzenie zasadności zwrotu VAT powinno opierać się nie tylko na weryfikacji poszczególnych faktur, ale także uwzględniać specyfikę prowadzonej działalności gospodarczej i całość tej działalności, ryzyko zawyżenia podatku naliczonego i/lub zaniżenia podatku należnego, odliczania podatku naliczonego z faktur bez związku z dokonywaniem sprzedaży opodatkowanej, badać przepływy na rachunkach bankowych (STIR), sprawdzać informacje w KRET, KRIT, ZEFIR, nie należy przy tym ograniczać się do danych dostępnych w systemach informatycznych, ale korzystać także z innych dostępnych źródeł informacji np. w sieci Internet. Należy także rozważyć w jak najszerszym zakresie wykorzystanie do analiz zasadności zwrotu VAT aplikacji GenJPK.

Kontrola funkcjonalna dotycząca sporządzanych wezwań oraz prawidłowości weryfikacji zasadności

⁷⁸ Oświadczenie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim z 4 listopada 2025 r.

zwrotów VAT pozwoliłaby na ustalenie na wcześniejszym etapie występujących błędów, mogłaby spowodować zmianę praktyki przez Organ a Naczelnikowi dać zapewnienie o prawidłowości prowadzenia spraw.

W skontrolowanym zakresie stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia (z których punkty 1-12 stanowią nieprawidłowości, a punkty 13-16 uchybienia):

1. Wydanie zaświadczenia zawierającego informacje niezgodne ze stanem faktycznym – naruszenie art. 306a § 4 O.p.
2. Niesporządzenie adnotacji z rozmowy telefonicznej w związku z ustaleniami dot. zmiany sposobu odbioru zaświadczenia - naruszenie art. 177 § 1 w zw. z art. 306k O.p.
3. Brak należytej wnikliwości i rzetelności przy weryfikacji zwrotów VAT (niewystarczająca analiza zasadności wykazanego zwrotu VAT) – naruszenie art. 122 w zw. z art. 280 O.p.
4. W zakresie wezwań kierowanych do podatników:
 - a) wskazywanie w wezwaniach nieprawidłowych skutków prawnych niezastosowania się do wezwania – naruszenie art. 159 § 1 pkt 6 w zw. z art. 280 i art. 121 O.p.:
 - powołanie art. 262 O.p. dot. możliwości nałożenia kary porządkowej (nie wystąpiły czynności zagrożone karą porządkową),
 - bez uzasadnienia powołano przepis art. 80 § 1 i 4 k.k.s., który nie dotyczy niezłożenia deklaracji JPK_V7M (części ewidencyjnej i deklaracyjnej) lub CIT-8,
 - niekompletna podstawa prawna w zakresie możliwości nałożenia kary porządkowej poprzez pominięcie przepisu art. 262 § 1a O.p. (wzywana osoba prawna),
 - w wezwaniu wyłącznie do złożenia korekty deklaracji powołano przepisy o możliwości nałożenia kary porządkowej (art. 262 § 1 O.p.), ukarania za utrudnianie czynności sprawdzających (art. 83 k.k.s.), wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT (art. 96 ust. 9 ustawy o VAT), gdzie złożenie korekty jest prawem podatnika (w myśl art. 81 § 1 O.p. podatnicy mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację) i powołane przepisy nie mają w tym przypadku zastosowania,
 - b) powoływanie w wezwaniach podstaw prawnych, które nie miały zastosowania do tych konkretnych spraw – naruszenie art. 121 w zw. z art. 280 O.p.,
 - c) kierowanie wezwań (w tym wezwań na podstawie art. 160 § 1 O.p.) na adresy e-mail podane w plikach JPK_VAT (najczęściej do biur rachunkowych) – bez ustalenia do kogo należy e-mail, czy osoba jest umocowana do reprezentowania podatnika w czynnościach sprawdzających – naruszenie zasady jawności z art. 129 w zw. z art. 280 O.p.,
 - d) wysyłanie wezwań jednocześnie za pośrednictwem e-US (podatnik wskazał ten sposób do kontaktu) oraz e-mail – naruszenie art. 144 § 1a w zw. z art. 280 O.p.,
 - e) brak podpisu na adnotacji dokumentującej wezwanie telefoniczne podmiotu - naruszenie art. 177 § 1 O.p.,
 - f) w adnotacjach dokumentujących wezwania telefoniczne w podstawie prawnej nie powołano przepisu art. 160 § 1 i § 2 O.p., który reguluje kwestie wezwań telefonicznych;
 - g) brak wskazania adresata (osoby prawnej) w wezwaniach doręczanych zgodnie z art. 151a § 1 O.p. osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata (Prezes Zarządu);
 - h) podpisanie przez pracownika wezwania (adnotacji z wezwania telefonicznego) bez stosownego upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego – naruszenie art. 159 § 2 O.p. w zw. z art. 155

i art. 143 § 1 1 i § 2 pkt 1 O.p. (w zw. z art. 11a ust. 1 pkt 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej),

- i) brak podpisania wezwania kwalifikowanym podpisem elektronicznym – naruszenie art. 159 § 2 O.p.
5. W zawiadomieniu o popełnieniu czynu zabronionego oraz w 2 wezwaniach do osobistego stawiennictwa w charakterze sprawcy powołano nieprawidłowe przepisy czynu zabronionego z k.k.s. (niewłaściwa kwalifikacja prawna czynu zabronionego).
 6. Nieudokumentowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających w formie protokołu lub adnotacji z czynności sprawdzających (niezgodnie z Wytycznymi do czynności sprawdzających).
 7. Nierzetelne i mało wnikliwe zbadanie stanu faktycznego w ramach czynności sprawdzających – naruszenie art. 122 w zw. z art. 280 O.p. W jednej sprawie ustalenia zostały oparte na wyjaśnieniach podatnika, bez weryfikacji innych danych. W drugiej nie wyjaśniono wszystkich kwestii wskazanych w informacji sygnałnej dot. nieprawidłowości w prowadzonej działalności gospodarczej podatnika. W kolejnej nie dokonano pełnych ustaleń dotyczących wniesienia aportu do spółki komandytowej.
 8. Prowadzenie czynności sprawdzających z osobą do tego nie uprawnioną – nie przestrzegano przepisów art. 138a w zw. z art. 280 O.p.
 9. Niedokładnie zbadano stan faktyczny przed wydaniem decyzji ustalających zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej – naruszenie art. 122 w zw. z art. 180 § 1 i art. 187 § 1 O.p.
 10. Nieprzeprowadzenie analiz pod kątem naruszenia warunków zawieszenia działalności gospodarczej poprzez brak weryfikacji informacji o podmiocie we wszystkich dostępnych źródłach, w tym w szczególności w Internecie, w sytuacji wieloletniego zawieszenia tej działalności.
 11. Czynności podjęte w związku z weryfikacją nadpłaty, wynikającej ze złożonego wraz z korektą deklaracji wniosku o stwierdzenie nadpłaty, niewłaściwie zrealizowano w ramach procedury czynności sprawdzających i udokumentowano adnotacją z czynności sprawdzających – naruszenie art. 165 § 1 i 3 w zw. z art. 75 O.p. (wniosek podatnika wszczął postępowanie podatkowe na żądanie strony na mocy art. 165 § 1 O.p.).
 12. W jednej adnotacji opisano ustalenia dotyczące weryfikacji nadpłaty dotyczące kilku podmiotów – naruszenie art. 177 § 1, art. 123 § 1 i art. 129 O.p.
 13. W pisemnym wezwaniu sprawcy do osobistego stawiennictwa w prowadzonym postępowaniu mandatowym nie powołano numeru wniosku RMW (działanie niezgodne § 20 ust. 6 zdanie drugie Wytycznych w sprawie zasad postępowania w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego).
 14. W wezwaniach do osobistego stawiennictwa w polu „korespondencję otrzymują” wpisano PESEL innej osoby.
 15. Niepoprawne i niestaranne ewidencjonowanie czynności sprawdzających w ZISAR:
 - błędnie odnotowano wynik czynności,
 - nie odnotowano informacji o skierowaniu wniosku o ukaranie z k.k.s.,
 - w obszarze ryzyka nie zaznaczono check'boxu „Nieprawidłowość” (mimo przesłanek),
 - dodano w ZISAR załączniki po 3 latach od zakończenia czynności sprawdzających,
 - wprowadzono nieprawidłową kwotę błędu w ryzyku (niezgodnie z Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II),
 - błędnie odnotowano w ZISAR datę wydania zgody Szefa KAS na czynności sprawdzające,

- zaewidencjonowano w ZISAR rezultaty przeprowadzonych w ramach postępowania podatkowego czynności dotyczących weryfikacji wniosku o stwierdzenie nadpłaty złożonego w trybie art. 75 § 1 O.p.,
 - nie zaznaczono w ZISAR odstępiania od czynności sprawdzających, co spowodowało zdublowanie czynności sprawdzających w tym samym zakresie i za ten sam okres (zawyżenie danych sprawozdawczych).
16. Nieprzewodzenie analiz pod kątem wieloletniego (5-6 lat) wykazywania w zeznaniach rocznych ulgi termomodernizacyjnej.

Szczegółowy zakres, przyczyny i skutki stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień, a w przypadku nieprawidłowości także osoby odpowiedzialne, zostały opisane w treści dokumentu. Odpowiedzialność za stwierdzone nieprawidłowości ponosi także Naczelnik Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim zakresie nieprawidłowej i/lub nieterminowej realizacji zadań.

Ocena skontrolowanego przedmiotu kontroli – pozytywna z nieprawidłowościami.

[dowód: akta kontroli SZD poz. 22 i 28]

Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim nie wniósł zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.
Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu
<p>Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Weryfikować przed wydaniem zaświadczenia wszelkie informacje, które dotyczą podatnika w celu prawidłowego potwierdzenia w zaświadczeniu stanu faktycznego lub prawnego istniejącego w dniu jego wydania. 2. Dokumentować ustalenia telefoniczne z podatnikami w adnotacji sporządzonej zgodnie z art. 177 § 1 O.p. 3. Wnikliwie weryfikować zasadność zwrotów VAT, z wykorzystaniem dostępnych baz danych, systemów informatycznych (m.in. KRET, KRIT, ZEFIR2, WRO-System) i informacji, w tym z sieci Internet. Badać przepływy STIR. W czynnościach z udziałem podatnika korzystać nie tylko z JPK_VAT, ale także wzywać o przedstawienie innych struktur JPK na żądanie (np. JPK_WB), adekwatnych do danej sprawy. Do analiz wykorzystywać w większym stopniu aplikację GenJPK. 4. Prawidłowo sporządzać wezwania zgodnie z przepisami art. 155, art. 159 i art. 160 O.p. Zwracać uwagę na prawidłowe pouczenie o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania oraz stosowane podstawy prawne wezwania. Wezwania kierować do strony lub prawidłowo umocowanych pełnomocników (ogólnych lub szczególnych). 5. Dokonywać prawidłowej kwalifikacji prawnej czynu zabronionego. 6. Dokumentować czynności sprawdzające w formie protokołu (art. 172 O.p.) lub adnotacji (art. 177 O.p.). Protokoły lub adnotacje załączać do KCS w ZISAR, w celu udokumentowania przebiegu czynności sprawdzających.

7. Czynności sprawdzające prowadzić wnikliwie. Rzetelnie wyjaśniać wszelkie kwestie mogące mieć wpływ na prawidłowość rozliczeń. Oświadczenia i wyjaśnienia składane przez podmioty weryfikować pod kątem ich zgodności ze stanem faktycznym.
8. Przeprowadzać czynności sprawdzające z osobami prawidłowo umocowanymi do tych czynności.
9. Podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładanego wyjaśnienia stanu faktycznego w toku postępowania podatkowego. Starannie gromadzić dowody. Wykorzystywać dane z sieci Internet.
10. Prowadzić analizy pod kątem naruszenia warunków zawieszenia działalności, w tym z wykorzystaniem analiz OSINT.
11. Prawidłowo prowadzić postępowania podatkowe w sprawie nadpłaty. Procedurę czynności sprawdzających stosować do przypadków wpływu korekty z wykazaną nadpłatą bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Po wpływie wniosku czynności sprawdzające bezzwłocznie zakończyć w ZISAR z powodem: PPPN – Przekazanie akt czynności sprawdzających do postępowań podatkowych – złożono wniosek o stwierdzenie nadpłaty.
12. W ramach prowadzonego postępowania w sprawie nadpłaty, dokumentację prowadzić odrębnie dla każdego podmiotu składającego wniosek o stwierdzenie nadpłaty (odrębne akta postępowania podatkowego dla każdego podmiotu).
13. W pisemnym wezwaniu sprawcy do osobistego stawiennictwa w postępowaniu mandatowym powoływać numer wniosku RMW.
14. Wyeliminować przypadki powoływania w wezwaniach w polu „korespondencję otrzymują” PESEL-i innych osób niezwiązanych ze sprawą. Unikać tworzenia pism poprzez nadpisywanie danych.
15. Starannie ewidencjonować czynności sprawdzające w ZISAR. Przestrzegać zapisów aktualnych „Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w Zintegrowanym Systemie Zarządzania Ryzykiem (ZISAR)” oraz zaleceń i wytycznych przekazywanych przez Dyrektora IAS w Poznaniu i Ministerstwo Finansów.
16. Uwzględnić przy analizie odliczeń z tytułu ulgi termomodernizacyjnej podmioty wykazujące ulgę przez wiele lat (4 i więcej).
17. 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 (Dz. U. z 2026 r., poz. 158) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

Termin złożenia informacji

W przypadku stwierdzonych uchybień bądź nieprawidłowości w terminie 30 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego należy poinformować Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, uchybień.

PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Poznaniu

Maciej Młodzikowski
(podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym)

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

Korespondencję otrzymują

1. Adresat – elektronicznie
2. aa

Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną

1. Z-ca DIAS – Arkadiusz Radziejewski
2. Z-ca DIAS – Robert Stangret
3. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
4. Z-ca DIAS – Agata Wciórka
5. Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz Zarządzania Ryzykiem (ICK)
6. Dział Spraw Karnych Skarbowych (ICS)
7. Referat Nadzoru nad Orzecznictwem (ION)
8. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)