



DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W GDAŃSKU

2201-IWW[1].0921.14.2024

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI

Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli „Prawidłowość wszczynania kontroli podatkowych bez zawiadomienia wobec wybranych mikroprzedsiębiorców.”

Jednostka kontrolowana

Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdańsku, ul. Rzeźnicka 54/56, 80-822 Gdańsk

Kierownik jednostki kontrolowanej

Beata Gmurska– Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku od 23.11.2022 r. do nadal

Małgorzata Zelgert– Zastępca Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku od 01.03.2017 r. do nadal

Kontrolerzy

1. Agnieszka Maciejewska–starszy ekspert skarbowy, koordynator kontroli
2. Stanisław Alot–starszy ekspert skarbowy działający na podstawie upoważnienia do kontroli nr 2201-IWW[1].0921.14.2024 wystawionego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej 11.03.2024 r.

Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych

12.03.2024 -14.05.2024 r.

Podstawa prawna prowadzenia kontroli:

art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej

Wpisano do ewidencji kontroli: 2/2024

Okres objęty kontrolą od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r.

Zakres przedmiotowy kontroli

Zakres badania obejmuje następujące zagadnienia kontroli.

1. Rozwiązania organizacyjne i przepisy wewnętrzne obowiązujące w obszarze kontrolowanego tematu. Kontrola funkcjonalna.
2. Czynności przedkontrolne.
3. Podstawy prawne wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia. Weryfikacja okoliczności uzasadniających odstąpienie od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Wynik kontroli i zasadność wszczęcia kontroli bez zawiadomienia.
4. Informowanie kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Umieszczanie uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w protokole kontroli.

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Działania Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w badanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Na podstawie regulaminu organizacyjnego można ustalić zakres zadań osób odpowiedzialnych za kontrolowany proces. Organizacja pracy pozwala na prawidłową realizację zadań.

Na podstawie okazanych dokumentów oraz analizy wpisów w systemie [REDAKTOWANO] stwierdzono prawidłowość wszczęcia kontroli podatkowych bez zawiadamiania wobec wybranych mikroprzedsiębiorców (wytypowanych do kontroli). W badanym okresie stwierdzono uchybienia polegające na braku wskazania w protokole kontroli podatkowej konkretnej materialnej przyczyny jako uzasadnienia niezawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz powołaniu podstawy prawnej z uchylonej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

III.1. Zakres badania

Szef KAS¹ zlecił przeprowadzenie w urzędach skarbowych kontroli ukierunkowanej na ocenę zasadności przyjętych przez NUS trybów kontroli podatkowych wszczynanych wobec mikroprzedsiębiorców bez zawiadomienia.

Sporządzony na podstawie danych z systemu [REDAKTOWANO] i przesłany przez Szefa KAS, wykaz zawierał 46 kontroli podatkowych wszczętych bez zawiadomienia przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w stosunku do mikroprzedsiębiorców.

III. 1. Rozwiązania organizacyjne i przepisy wewnętrzne obowiązujące w obszarze kontrolowanego tematu. Kontrola funkcjonalna

Stan prawny

Regulacje zewnętrzne

1. ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 236), dalej PP
2. ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383), dalej OP
3. ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t. j.: Dz. U. z 2024 r. poz. 17), dalej KKS

¹ pismo [REDAKTOWANO] 1 marca 2024 r.

4. ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615).

Regulacje wewnętrzne

1. regulamin organizacyjny Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, stanowiący załącznik do zarządzenia nr 134/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z 20 grudnia 2022 roku,
2. procedura² [REDAKTOWANE]

Osoby i komórki odpowiedzialne

Zgodnie z regulaminem organizacyjnym³, realizacja zadań z zakresu kontrolowanego tematu należy do Referatu Kontroli Podatkowej (SKP) wchodzącego w skład Drugiego Pionu Kontroli (SZNK-3) bezpośrednio podlegającego Zastępcy Naczelnika (ZN-2).

Bezpośredni nadzór nad Referatem Kontroli Podatkowej (SKP) sprawuje kierownik Marta Gierman od 1.01.2023 r. do nadal.

Ponadto NUS wskazał⁴, oprócz referatu SKP, również inne komórki urzędu tj.: SKA-1, SKA-2, SKA-3, SKA-4, SEW-1, SKP, SPV-1, SPV-3⁵, jako odpowiedzialne w 2023 r. za realizację zadania objętego tematem kontroli.

Zgodnie z § 15 ww. regulaminu organizacyjnego, NUS może regulować sposób realizacji należących do niego zadań oraz związany z tym obieg dokumentów w urzędzie skarbowym w drodze wewnętrznych procedur postępowania i innych dokumentów o charakterze organizacyjnym.

NUS poinformował⁶, że procedura⁷ w zakresie [REDAKTOWANE] w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdańsku, została uaktualniona⁸.

Kontrole funkcjonalne

NUS poinformował⁹, że w 2023 roku nie zaplanowano i nie przeprowadzono kontroli funkcjonalnych w zakresie obejmującym temat kontroli.

² [REDAKTOWANE]

³ Stanowiącym załącznik do zarządzenia nr 138/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z 22 grudnia 2022 roku

⁴ Pismo z 25.03.2024 r.

⁵ Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Trzeci Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Czwarty Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Pierwszy Dział Spraw Wierzycielskich, Pierwszy Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług, Trzeci Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług

⁶ pismo z 7.05.2024 r.

⁷ [REDAKTOWANE]

⁸ [REDAKTOWANE]

⁹ pismo z 25.03.2024 r.

III. 2. Czynności przedkontrolne

Czynności przedkontrolne w kontrolowanym urzędzie polegały na sporządzaniu m.in.:

- wniosków o kontrolę podatkową,
- protokołów ze spotkania Zespołu ds. planowania kontroli i planów kontroli podatkowej.

Spośród czterdziestu sześciu (46) spraw objętych przedmiotową kontrolą, 23 sprawy zostały wszczęte poza planem kontroli i 23 sprawy zostały wszczęte na podstawie planów kontroli. NUS przy piśmie przekazał skany wniosków o kontrolę podatkową i protokołów ze spotkań Zespołu ds. planowania kontroli podatkowych, które zawierają szczegółowe uzasadnienie wytypowania podmiotów do kontroli.

NUS wyjaśnił¹⁰, że kwestia wszczęcia kontroli podatkowych bez lub z zawiadomieniem podatnika, jest podejmowana w trakcie prac Zespołu ds. planowania kontroli, po szczegółowej analizie wniosku o przeprowadzenie kontroli. Komórka SKA-3 wprowadza do systemu wniosek o przeprowadzenie kontroli zaopiniowany przez Zespół wraz z informacją dot. zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej lub odstąpienia od zawiadomienia. Ponowna analiza okoliczności uzasadniających zawiadomienie podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli lub odstąpienie od tej zasady dokonywana jest przez Referat Kontroli Podatkowej bezpośrednio przed wszczęciem kontroli podatkowej.

Z powyższych dokumentów wynika, że w każdej sprawie weryfikowano przesłanki do wszczęcia kontroli bez zawiadomienia.

III. 3. Podstawy prawne wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia. Weryfikacja okoliczności uzasadniających odstąpienie od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Wynik kontroli i zasadność wszczęcia kontroli bez zawiadomienia.

W art. 48 ust. 11 pkt 1-13 ustawy PP, wskazano przypadki kiedy nie dokonuje się zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. W art. 48 ust 11 pkt 10 ustawy PP zawarto odesłanie do art. 282c ustawy OP, w którym zostały wskazane okoliczności uzasadniające wszczęcie kontroli podatkowej bez zawiadomienia.

Podstawy prawne i przesłanki, na podstawie których zakwalifikowano sprawy do wszczęcia kontroli bez zawiadomienia oraz rodzaj przestępstwa lub wykroczenia uzasadniających wszczęcie kontroli bez zawiadomienia przedstawia tabela nr 1.

Tabela nr 1 Podstawy prawne wszczęcia kontroli bez zawiadomienia

L.P	Nr sprawy	Nr zlecenia/karty kontroli	Podstawa prawna wszczęcia kontroli bez zawiadomienia	Przesłanki do wszczęcia kontroli bez zawiadomienia (syntetycznie)	Rodzaj przestępstwa lub wykroczenia uzasadniający wszczęcie (podstawa prawna)
1			Art. 282c § 1 pkt 1 lit. a) ustawy	Nierzetelne faktury zakupu	Wszczęcie kontroli nastąpiło w związku ze zwrotem

¹⁰ Pismo z 25.03.2024 r.

			Ordynacja podatkowa		podatku VAT a nie przestępstwem lub wykroczeniem
2			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
3			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierozliczenie sprzedaży	Art. 54 § 1 kodeks karnego skarbowego
4			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne transakcje zakupu i podejrzenie wystawiania pustych faktur	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
5			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
6			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne transakcje zakupu i podejrzenie wystawiania pustych faktur	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
7			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art.282c § 1 pkt 1 lit a) ustawy Ordynacja podatkowa	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
8			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelna faktura zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
9			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierozliczenie sprzedaży	Art. 54 § 1 kodeks karnego skarbowego
10			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
11			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Puste faktury sprzedaży	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
12			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art. 282c § 1 pkt 2 lit b) ustawy Ordynacja podatkowa	Nierozliczenie sprzedaży	Art. 54 i art. 61 kodeksu karnego skarbowego
13			Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art. 282c § 1 pkt 2 lit b) ustawy Ordynacja podatkowa	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego

14		Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
15		Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
16		Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
17		Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art. 282c § 1 pkt 2 lit b) ustawy Ordynacja podatkowa	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
18		Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
19		Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art. 282c § 1 pkt 2 lit b) ustawy Ordynacja podatkowa	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
20		Art. 48 ust.11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art.282c § 1pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
21		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
22		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art.282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
23		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
24		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
25		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego

26		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
27		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
28		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
29		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierozliczenie sprzedaży	Art. 54 § 1 kodeksu karnego skarbowego
30		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
31		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
32		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
33		Art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
34		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
35		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy	Art. 57 § 1 kodeksu karnego skarbowego
36		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelna faktura zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
37		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
38		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
39		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
40		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierozliczenie sprzedaży	Art. 54 § 1 kodeksu karnego skarbowego
41		Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierozliczenie sprzedaży	Art. 54 § 1 kodeksu karnego skarbowego

42			Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa	Nierozliczenie sprzedaży	Art. 54 § 1 kodeksu karnego skarbowego
43			Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
44			Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
45			Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców	Nierzetelne transakcje zakupu i podejrzenie wystawiania pustych faktur	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego
46			Art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz art. 282c § 1 pkt 2 lit. b) ustawy Ordynacja podatkowa	Nierzetelne faktury zakupu	Art. 62 kodeksu karnego skarbowego

Z powyższej tabeli nr 1 przesłanej¹¹ przez NUS wynika, że w dwóch (2) sprawach¹² podstawą prawną wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia był art. 282c § 1 pkt 1 lit. a) OP¹³, w jedenastu (11) sprawach¹⁴ podstawą prawną wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia był art. 282c § 1 pkt 1 lit. b) OP¹⁵ oraz w czterdziestu pięciu (45) sprawach objętych przedmiotową kontrolą, podstawą prawną wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia był art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy PP¹⁶, z uwagi na wystąpienie okoliczności wskazujących na popełnienie przestępstwa lub wykroczenia penalizowanego w poniższych przepisach ustawy KKS:

- 1) art. 62 ustawy KKS w dwudziestu jeden (21) sprawach,
- 2) art. 54 ustawy KKS w sześciu (6) sprawach,
- 3) art. 54 i art. 61 ustawy KKS w jednej (1) sprawie,
- 4) art. 57 ustawy KKS w siedemnastu (17) sprawach.

W badanych sprawach zweryfikowano wynik kontroli podatkowej na podstawie danych zawartych w [REDAKTOWANE] i tym samym zasadność wszczęcia przez NUS wyżej wskazanych

¹¹ pismo z 25.03.2024 r. i pismo z 7.05.2024 r.

¹² Tabela nr 1, poz. nr: 1 i 7

¹³ Kontrola dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług

¹⁴ Tabela nr 1, poz. nr: 12, 13, 17, 19, 20, 22, 24, 33, 39, 42, 46

¹⁵ Organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

¹⁶ Przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

czterdziestu sześciu (46) kontroli podatkowych bez zawiadomienia. Na podstawie danych zawartych w [REDAKTOWANO] ustalono, że:

- 1) w czterdziestu pięciu (45) sprawach wynik kontroli był pozytywny;
- 2) w jednej (1) sprawie¹⁷, w której kontrola podatkowa została przeprowadzona w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, wynik kontroli był negatywny.

W wyżej wymienionej sprawie, w której wynik kontroli był negatywny, NUS wyjaśnił¹⁸, że w wyniku analizy przeprowadzonej przed wszczęciem kontroli stwierdzono, że istnieje duże prawdopodobieństwo nieodprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych. W 2023 roku podatnik nie dokonywał wpłat zaliczek na podatek dochodowy, a w miesięcznych deklaracjach VAT-7 złożonych za I-V/2023 wykazał sprzedaż. Podatnik posiadał zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2022 rok. Na przełomie 2022 roku nie wpłacał zaliczek na podatek dochodowy, natomiast w zeznaniu podatkowym CIT-8 za ten rok podatkowy wykazał kwotę do zapłaty. Przy czym, analiza miesięcznej sprzedaży z tytułu podatku od towarów i usług (VAT-7/I-XII 2022) nie wykazała wzrostu sprzedaży za grudzień. Powyższe wskazywało na nieodprowadzanie zaliczek miesięcznych.

Wyjaśnienia naczelnika urzędu skarbowego uznano za potwierdzające zasadność wszczęcia kontroli bez zawiadomienia.

III. 4. Informowanie kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Umieszczanie uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w protokole kontroli.

W czterdziestu sześciu (46) sprawach objętych badaniem, NUS przedłożył¹⁹ upoważnienia do kontroli oraz informuje o przyczynie odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej skierowane do podatnika. Ponadto na podstawie danych zawartych w [REDAKTOWANO] uzupełniono tabelę w zakresie wyniku kontroli podatkowej i uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia wskazanej w protokole kontroli podatkowej.

Tabela nr 2: Zestawienie przyczyn braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli oraz wyników kontroli

I.p.	Nr sprawy	Upoważnienie: data wystawienia/ doręczenia, podatek, okres objęty kontrolą	Informowanie podatnika o przyczynie braku zawiadomienia Data wystawienia/ doręczenia, podstawa prawna	Uzasadnienie materialne przyczyny braku zawiadomienia w protokole kontroli podatkowej	Wynik kontroli pozytywny/ negatywny w ZISAR Plus
1	[REDAKTOWANO]	3.01.2023 11.01.2023 VAT za 03-09/2022	11.01.2023 11.01.2023 art. 282c §1 pkt 2 lit. a OP	brak	pozytywny
2	[REDAKTOWANO]	9.01.2023 30.01.2023 VAT 07-09/2022	30.01.2023 30.01.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny

¹⁷ Tabela nr 2, poz. nr 26

¹⁸ pismo z 7.05.2024 r.

¹⁹ pismo z 20.03.2024 r.

3		17.02.2023 17.02.2023 27.03.2023 CIT 10.06.2021- 31.12.2021	17.02.2023 17.02.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
4		1.02.2023 31.03.2023 VAT 04-05/2022	28.02.2023 7.03.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
5		31.01.2023, 9.02.2023 17.02.2023 4.04.2023 CIT 11/2020- 12/2021	9.02.2023 9.02.2023 17.02.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
6		17.02.2023 17.03.2023 VAT 02/2022 05/2022 06/2022	1.03.2023 08.03.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
7		9.03.2023 9.03.2023 VAT 03/2022	9.03.2023 9.03.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP art. 282c §1 pkt 2 lit. a OP	brak	pozytywny
8		20.03.2023 VAT 07-09/2022	18.04.2023 2.05.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
9		4.04.2023 VAT 05/2022	17.04.2023 19.04.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
10		4.04.2023 VAT 01-03/2022	12.04.2023 12.04.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
11		9.05.2023 VAT 04-05/2020	5.06.2023 26.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
12		15.05.2023 4.07.2023 VAT 10/2021- 12/2022	12.06.2023 27.06.2023 4.07.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b) OP	brak	pozytywny
13		15.05.2023 VAT 11/2021- 04/2022	25.05.2023 25.05.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
14		19.05.2023 16.06.2023 VAT 01-11/2019	16.06.2023 16.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny

15		23.05.2023 25.05.2023 PPL 01-04/2023	25.05.2023 25.05.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
16		17.05.2023 14.07.2023 VAT 01/2020- 04/2022 i 09/2022	12.06.2023 18.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
17		23.05.2023 23.05.2023 PPE 01-04/2023	23.05.2023 23.05.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
18		29.06.2023 29.06.2023 VAT 12/2021- 09/2022	29.06.2023 29.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	Uzasadnienie materialne	pozytywny
19		23.06.2023 27.06.2023 PPE 01-05/2023	23.06.2023 27.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
20		28.06.2023 3.07.2023 PPE 01-05/2023	28.06.2023 3.07.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
21		21.06.2023 22.06.2023 PPE 01-05/2023	22.06.2023 22.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
22		23.06.2023 3.07.2023 PPE 01-05/2023	3.07.2023 3.07.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
23		23.06.2023 26.06.2023 PPE 01-05/2023	26.06.2023 26.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
24		21.06.2023 21.06.2023 VAT 05/2021- 09/2022	21.06.2023 21.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
25		23.06.2023 6.07.2023 PPE 01-05/2023	6.07.2023 6.07.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
26		30.06.2023 30.06.2023 CIT 01-05/2023	30.06.2023 30.06.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	negatywny

27		7.07.2023 10.07.2023 CIT 01-05/2023	10.07.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
28		12.07.2023 PPL 01-05/2023	11.08.2023 01.09.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
29		7.07.2023 3.08.2023 VAT 06/2021 03/2022	3.08.2023 3.08.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
30		20.11.2023 23.11.2023 PPL 01-09/2023	20.11.2023 23.11.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
31		16.11.2023 17.11.2023 PPL 01-09/2023	16.11.2023 17.11.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
32		15.11.2023 17.11.2023 PPL 01-09/2023	15.11.2023 17.11.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
33		17.11.2023 21.11.2023 PPE 01-09/2023	17.11.2023 21.11.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
34		16.11.2023 21.11.2023 PPE 01-09/2023	16.11.2023 21.11.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
35		15.11.2023 15.11.2023 PPE 01-09/2023	15.11.2023 15.11.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
36		28.09.2022 3.11.2022 VAT 12/2021	7.10.2022 13.10.2022 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
37		16.09.2022 13.10.2022 PIT 01-12/2019	12.10.2022 13.10.2022 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
38		21.09.2022 09.11.2022 VAT 04-12/2020	21.10.2022 04.11.2022 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
39		16.12.2022 13.02.2023 CIT 2019-2020	16.01.2023 1.02.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
40		4.11.2022 16.01.2023 CIT 01-12/2021	17.11.2022 18.11.2022 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny

41		17.10.2022 15.11.2022 28.11.2022 29.11.2022 VAT 01-10/2022	14.11.2022 15.11.2022 28.11.2022 29.11.2022 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
42		10.11.2022 17.11.2022 13.01.2023 17.03.2023 VAT 01-07/2022	16.11.2022 17.11.2022 13.01.2023 27.01.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny
43		10.11.2022 10.11.2022 VAT 04-06/2022	10.11.2022 10.11.2022 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
44		15.11.2022 23.11.2022 VAT 03/2020- 06/2021 i 08/2021	23.11.2022 23.11.2022 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
45		20.12.2022 20.12.2022 VAT 01-12/2021	20.12.2022 20.12.2022 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP	brak	pozytywny
46		15.12.2022 3.02.2023 VAT 07-10/2022	23.12.2022 13.01.2023 art. 48 ust. 11 pkt 2 PP, art.282c § 1 pkt 2 lit b OP	brak	pozytywny

Zgodnie z art. 282c § 3 ustawy OP, po wszczęciu kontroli informuje się kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Zweryfikowano czy we wszystkich (46) badanych sprawach poinformowano kontrolowanego podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli zgodnie z art. 282c § 3 ustawy OP. Ustalono, że we wszystkich badanych sprawach, skierowano do podatników pisemne informacje o przyczynie braku zawiadomienia.

Zgodnie z art. 48 ust. 10 ustawy PP, uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się w protokole kontroli.

Zweryfikowano czy we wszystkich (46) badanych sprawach w protokołach kontroli podatkowej umieszczono uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli zgodnie z art. 48 ust. 10 ustawy PP.

Ustalono, że we wszystkich (46) badanych sprawach, protokoły kontroli podatkowej zawierały część A.3 „Informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej”. W czterdziestu pięciu (45) sprawach powołano podstawę prawną niezawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz zamieszczono informację, że kontrolowanego podatnika powiadomiono o przyczynie braku zawiadomienia,

wskazując numer i datę pisma będącego załącznikiem do protokołu kontroli. W jednej (1) sprawie²⁰ oprócz powołania podstawy prawnej niezawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz zamieszczenia informacji, że kontrolowanego podatnika powiadomiono o przyczynie braku zawiadomienia, wskazano również konkretną materialną podstawę braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Z wyżej wymienionego przepisu art. 48 ust. 10 ustawy PP, wynika obowiązek umieszczania w protokole kontroli uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia, czyli elementów bliżej identyfikujących samą przyczynę braku zawiadomienia, a nie tylko formalnej podstawy prawnej.

W wyżej wskazanych (45) sprawach, samo podanie formalnej podstawy prawnej i treści przepisu prawnego, nie może być uznane za wystarczającą realizację, wskazanego w art. 48 ust. 10 ustawy PP, obowiązku uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Ponadto w trzech (3) sprawach²¹ w protokole z kontroli podatkowej, jako podstawę prawną braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, wskazano art. 79 ust. 2 pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej²².

NUS wyjaśnił²³, że w wyżej wymienionych trzech (3) sprawach omyłkowo w protokołach kontroli wskazano art. 79 ust. 2 pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Informacje do podatnika o przyczynach odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej zawierały prawidłową podstawę prawną, tj. art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Treść ww. przepisów jest tożsama. Tym samym, w trzech (3) protokołach kontroli wskazano prawidłową przesłankę braku zawiadomienia o przyczynach odstąpienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Zdaniem kontrolujących powyższe wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń w sprawie, gdyż pomimo tego, że treść art. 79 ust. 2 pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców jest tożsama, to należało w protokołach kontroli podatkowej powołać przepisy obowiązującej ustawy Prawo przedsiębiorców, a nie uchylonej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej²⁴.

Ustalenia

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie zasadności wszczęcia kontroli podatkowych bez zawiadomienia, jednakże stwierdzono uchybienia:

²⁰ Tabela nr 2, poz. nr 18

²¹ Tabela nr 2, poz. nr: 9, 10, 14

²² Zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli nie dokonuje się, w przypadku gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

²³ pismo z 7.05.2024 r.

²⁴ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U. z 2018 poz. 650)

1) w czterdziestu pięciu (45) sprawach w protokole kontroli podatkowej jako uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia, wskazano jedynie formalną podstawę prawną braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, nie wskazano konkretnej materialnej przyczyny braku zawiadomienia,

2) w trzech (3) sprawach w protokole kontroli podatkowej powołano podstawę prawną braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej z uchylonej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Ocena

Przesłanki, wskazane jako podstawa do wszczęcia kontroli bez zawiadomienia, potwierdziły we wszystkich (46) sprawach zasadność niezawiadamiania podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli. Jednakże z uwagi na wyżej wymienione uchybienia w zakresie wpisów dokonanych w protokołach kontroli podatkowej, działalność Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w tym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

Zalecenia

Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku poleca:

- 1) w protokołach kontroli podatkowej jako uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia wskazywać konkretną przyczynę materialną wszczęcia kontroli bez zawiadomienia,
- 2) w kierowanych do podatnika pismach/w protokołach kontroli podatkowej powoływać prawidłowe przepisy prawne.

Na podstawie art. 49 w zw. z art. 52 ustawy o kontroli w administracji rządowej, w nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli, proszę o przedłożenie w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego informacji o sposobie wykorzystania zaleceń, wykorzystania wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. Informacje w powyższym zakresie powinny wskazywać konkretne działania i sposób ich realizacji.

Jednocześnie w związku z poleceniem Ministerstwa Finansów zobowiązuję do przekazania do kierownika komórki ds. kontroli tut. Izby Administracji Skarbowej informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń pokontrolnych w terminie 9 miesięcy licząc od daty sporządzenia przez jednostkę kontrolowaną informacji o zrealizowaniu zaleceń pokontrolnych.

IV. Pozostałe informacje

Zgodnie z art. 52 ust. 5 ustawy o kontroli w administracji rządowej Kierownik jednostki kontrolowanej w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprawozdania ma prawo przedstawić do niego stanowisko; nie wstrzymuje to realizacji ustaleń kontroli.

Sprawozdanie z kontroli zostało sporządzone w formie elektronicznej, przesłane do kierownika jednostki kontrolowanej za pośrednictwem Systemu Zarządzania Dokumentami (SZD).

Gdańsk, dnia 14.05.2024 r.

Z wyrazami szacunku

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Gdańsku

Edyta Sławnikowska
(kwalifikowany podpis elektroniczny)