



**DYREKTOR IZBY
ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W RZESZOWIE**



UNP: 1801-24-059413

Znak sprawy: 1801-I W W.0921.4.2024

W dokumentach ograniczono informacje
na podstawie art. 5 ustawy o dostępie
do informacji publicznej.
Ropczyce, 26.11.2024 r.

Rzeszów, dnia 15 maja 2024 r.

Beata Jaszczyńska
Kierownik Referatu

Egz. nr 1

**Pan
Jan Kochanowicz
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Ropczycach**

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI

sporządzone na podstawie art. 52 ust. 4 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 224) zawierające ustalenia dokonane w trakcie kontroli przeprowadzonej w trybie uproszczonym w Urzędzie Skarbowym w Ropczycach (dalej: Urząd), przez zespół kontrolerów w składzie:

- [REDACTED] - [REDACTED],
- [REDACTED] - [REDACTED],
- [REDACTED] - [REDACTED]

na podstawie upoważnienia Nr 1801-I W W.0921.4.2024 z dnia 8.03.2024 r. wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie, w dniach od 11.03.2024 r do 19.04.2024 r.

Temat kontroli:

„Prawidłowość wszczynania kontroli podatkowych wobec mikroprzedsiębiorców bez zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli”.

Okres objęty kontrolą: 2023 r. jak również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.

Fakt przeprowadzenia kontroli odnotowano w książce kontroli Urzędu pod pozycją 1/2024.

Urząd Skarbowy w Ropczycach zaliczany jest do grupy małych urzędów skarbowych. Według stanu na dzień 11.03.2024 r. w Urzędzie świadczyło pracę 41 osób.

Funkcję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ropczycach pełni Pan Jan Kochanowicz.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywał Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Ropczycach (dalej: Regulamin) nadany przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie zarządzeniem Nr 182/2022 z dnia 29.12.2022 r. obowiązującym od 1.01.2023 r.

Wskazane wyżej Regulamin określał m.in.:

- 1) zasady organizacji pracy Urzędu Skarbowego w Ropczycach,
- 2) strukturę organizacyjną Urzędu Skarbowego w Ropczycach,
- 3) zakres zadań komórek organizacyjnych w Urzędzie Skarbowym w Ropczycach,
- 4) zakres nadzoru sprawowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ropczycach oraz kierowników komórek organizacyjnych;

Zadania objęte zakresem kontroli uregulowane zostały w Dziale IV, Rozdziale 6 Regulaminu.

Zgodnie z Regulaminem, bezpośrednia realizacja zadań związanych z tematyką kontroli odbywała się, w okresie objętym kontrolą, w następujących komórkach organizacyjnych:

- Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA) – w zakresie planowania i typowania podmiotów do kontroli,
- Referat Kontroli Podatkowej oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKP) – w zakresie wykonywania kontroli podatkowej.

Za realizację zadań w zakresie typowania i planowania kontroli podatkowej w Referacie SKA odpowiadały dwie osoby – Pan [REDAKTOWANE] oraz Pan [REDAKTOWANE]. W Referacie SKP za prowadzenie kontroli podatkowych odpowiadały cztery osoby, w tym kierownik Referatu: Pani [REDAKTOWANE], Pani [REDAKTOWANE], Pani [REDAKTOWANE] oraz Pani [REDAKTOWANE].

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą, obowiązywały następujące decyzje Naczelnika Urzędu, dotyczące obszaru planowania i kontroli podatkowej:

- Nr 11/2021 z dnia 6.07.2021 r. w sprawie planowania i wykonywania kontroli podatkowej,
- Nr 4/2023 z dnia 1.03.2023 r. w sprawie planowania i wykonywania kontroli podatkowej.

Opis ustalonego stanu faktycznego oraz jego ocena

Kontrolą, w zakresie oceny zasadności zastosowania trybu szczególnego wszczęcia kontroli podatkowej bez uprzedniego zawiadomienia kontrolowanego, objęto wszystkie kontrole podatkowe wobec mikroprzedsiębiorców zakończone w 2023 r. Podstawę typowanych spraw stanowił raport z systemu *ZISAR PLUS* (plik excel), przekazany przy piśmie Szefa KAS z 1.03.2024 r., znak: DNK2.8623.5.2024. Raport zawierał 12 pozycji.

Nr kontroli	Nr sprawy

Badaniem objęto przede wszystkim prawidłowość opracowania wniosków o kontrolę, w tym sporządzanie dokumentów przedkontrolnych (wyniki analiz ryzyka), jak również wywiązywanie się Organu kontrolnego wobec kontrolowanych z obowiązków nałożonych przepisami prawa, tj., czy kontrolowany został poinformowany o przyczynach wszczęcia kontroli bez zawiadomienia oraz czy w protokołach kontroli kontrolujący zawarli uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Typowanie do kontroli

Zgodnie z *Regulaminem* typowaniem podmiotów do kontroli podatkowej w Urzędzie zajmował się Referat SKA. Zasady i tryb postępowania w obszarze typowania podmiotów do kontroli uregulowany został w Decyzjach Naczelnika Urzędu – Nr 11/2021 oraz Nr 4/2023.

Pracownik komórki SKA sporządzając wniosek o kontrolę zamieszczał w nim informacje uzasadniające podjęcie kontroli. Były to m.in. informacje o niewywiązywaniu się przez podmiot z określonych obowiązków podatkowych, np. wskazania co do błędnego rozliczenia w deklaracji lub przesłanych plikach JPK, braku deklaracji, nieuregulowania zaliczek na podatek dochodowy. Do wniosku dołączano Kartę informacyjną podmiotu typowanego do kontroli (Karta analizy ryzyka podmiotu) wraz z załącznikami, zawierające podstawowe informacje o podatniku, w tym dane świadczące o jego sytuacji majątkowej i aktualnych zaległościach. W przedmiotowych kartach wskazywano obszar ryzyka, proponowany zakres i okres kontroli oraz krótką analizę dotyczącą przyczyn wytypowania podmiotu do kontroli – danych, które wskazywałyby na konieczność sprawdzenia prawidłowości rozliczenia z budżetem państwa.

Po przekazaniu wniosku o kontrolę do Referatu SKP, dane o podatniku poddawano ponownej weryfikacji pod kątem ich aktualności i ewentualnie skorygowane o informacje o złożonych deklaracjach/korektach deklaracji, dokonanych wpłatach podatku czy uregulowaniu zobowiązań egzekucyjnych. W tym celu wykorzystywano dostępne bazy danych (np. POLTAX, POLTAX2B PLUS, podsystem KONTROLA) lub poprzez kontakt telefoniczny z pracownikiem właściwej komórki organizacyjnej.

Wstępne ustalenie przesłanek do wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia, w Urzędzie, następowało na etapie typowania i objęcia podmiotu planem kontroli. Dane dotyczące wniosków o kontrolę jak również kontroli w Urzędzie ewidencjonowano w dedykowanym systemie ZISAR PLUS. Przed wygenerowaniem upoważnienia do kontroli, kierownik komórki SKP weryfikował dane wprowadzone przez komórkę SKA i ewentualnie je aktualizował w polu „Zawiadomienie” i w polu „Powód” braku zawiadomienia.

W toku niniejszej kontroli dokonano weryfikacji typowania do kontroli podatkowej i przeprowadzonych kontroli, pod kątem odmiennego od standardowego traktowania przedsiębiorców w obszarze wszczynania kontroli bez uprzedniego zawiadomienia.

Weryfikacja dokumentów przedkontrolnych wytworzonych w komórce SKA, dotyczących 12 kontroli podatkowych wszczętych bez uprzedniego zawiadomienia (zakończonych w 2023 r.) wykazała, że *Karty informacyjne podmiotu typowanego do kontroli – Karty analizy ryzyka podmiotu* zostały sporządzone zgodnie z obowiązującymi procedurami. Zwierały proponowany zakres i okres kontroli oraz ocenę skutków i prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości. Opatrzone zostały podpisami osób uprawnionych, tj. pracownika sporządzającego i kierownika Referatu SKA. Każdorazowo *Karty* były akceptowane przez Naczelnika Urzędu.

W wytypowanej próbie 12 spraw:

1. w 7 przypadkach wnioski o kontrolę dotyczyły wywiązywania się z obowiązków podatkowych w zakresie naliczania i wpłacania zaliczek na podatek dochodowy/zryczałtowany w trakcie roku podatkowego,
2. w 2 przypadkach wnioski o kontrolę dotyczyły podmiotów, które zadeklarowały błędne kwoty nadwyżek podatku naliczonego nad należnym w deklaracjach dla podatku od towarów i usług,
3. w 1 przypadku wniosek o kontrolę dotyczył przeprowadzenia kontroli w związku z niezłożeniem przez podatnika plików JPK oraz deklaracji VAT,
4. w 1 przypadku wniosek o kontrolę dotyczył kontroli prawidłowości rozliczenia podatku VAT w związku z podejrzeniem zastosowania przez podatnika błędnej stawki podatku,
5. w 1 przypadku wniosek o kontrolę dotyczył kontroli prawidłowości rozliczenia podatku VAT w związku z informacją od innego organu podatkowego o niewykazaniu i nierozliczeniu przez podatnika w składanych plikach JPK oraz deklaracjach VAT faktur wystawionych na rzecz kontrahenta.

Tryb wszczęcia kontroli.

Kontrole ze wszystkich wyżej wskazanych wniosków zostały wszczęte na podstawie imiennych upoważnień, bez uprzedniego zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli. Podstawę prawną zastosowania takiego trybu wszczęcia kontroli stanowił art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców – *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. Przywołany przepis stanowi jedną z przesłanek szczególnych uprawniających organ kontrolny do wszczęcia kontroli bez zawiadomienia, wymienionych w art. 48 ust. 11 ustawy Prawo przedsiębiorców.

Zasady przeprowadzania kontroli podatkowych przedsiębiorców określone zostały w Rozdziale 5 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz w Dziale VI ustawy Ordynacja podatkowa. Zarówno art. 48 ust. 1 Prawa przedsiębiorców, jak i art. 282b § 1 Ordynacji podatkowej wprowadzają zasadę wszczynania kontroli podatkowej po uprzednim zawiadomieniu podatnika o zamiarze jej wszczęcia. Wyjątki od tej zasady zostały enumeratywnie określone w art. 48 ust. 11 ustawy Prawo przedsiębiorców. Również art. 282c Ordynacji podatkowej wskazuje odstępstwa, gdzie nie zawiadamia się kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli z uwagi na przedmiot kontroli albo właściwości kontrolowanego.

Jak wynika z powyższego, wolą ustawodawcy jest, aby odstąpienie od zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli było traktowane jako odstępstwo od ogólnej zasady wszczynania kontroli po uprzednim zawiadomieniu. Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli ma za zadanie zwiększenie zaufania obywateli do organów podatkowych. Umożliwia przedsiębiorcy przygotowanie się do kontroli, właściwą organizację pracy na czas kontroli jak również może promować dobrowolne wywiązywanie się z obowiązków podatkowych – np. poprzez złożenie korekt deklaracji lub uregulowanie zaległych podatków.

Jak wskazano powyżej, wszystkie przypadki kontroli podatkowych, stanowiące próbę kontrolną, przeprowadzone przez Naczelnika Urzędu, wobec mikroprzedsiębiorców i zakończone w 2023 r. wszczęte zostały bez zawiadomienia w oparciu o art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Przywołany przepis, stanowiący podstawę takiego działania Urzędu, winien być uzależniony od wystąpienia przesłanek w postaci konieczności przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

W związku z powyższymi ustaleniami Kontrolujący zwrócili się o wyjaśnienie podstaw zastosowania ww. szczególnej przesłanki do wszczęcia kontroli podatkowych we wskazanych obszarach w odniesieniu do 11 przypadków kontroli wszczętych z wniosków, o których mowa w punktach 1 - 4.

W złożonym wyjaśnieniu Naczelnik Urzędu wskazał cyt.: „(...)Podejmując decyzję o niezawiadamianiu przedsiębiorcy w każdym przypadku kierowaliśmy się regulacjami wskazanymi w art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców i wynikało z potrzeby wszczęcia kontroli bez zbędnej zwłoki. Szybkie podjęcie kontroli miało zapobiec dalszemu łamaniu prawa podatkowego przez kontrolowanego, czy też zabezpieczyć dowody popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (np. księgi podatkowe, faktury). Dla tych spraw przeprowadzona analiza ryzyka wystąpienia nieprawidłowości wykazała spełnienie przedmiotowej przesłanki i w każdym przypadku miało to związek z określonym działaniem przedsiębiorcy polegającym na niewywiązywaniu się z obowiązków podatkowych, np. dotyczącym wpłaty zaliczek na podatek, złożenia wymaganych dokumentów. Podkreślić przy tym należy, że w świetle obowiązujących przepisów do wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia wystarczy, po pierwsze –

podejrzenie organu podatkowego co do niewywiązywania się przez przedsiębiorcę z obowiązków podatkowych (stanowiące wykroczenie lub przestępstwo skarbowe spenalizowane w k.k.s) lub – wola organu co do zabezpieczenia dowodów niewywiązywania się z tych obowiązków (tym samym dowodów popełnienia wykroczenia lub przestępstwa skarbowego). Po drugie – to podejrzenie może być uprawdopodobnione okolicznościami faktycznymi znanymi organowi, nie jest przy tym wymagany element zaistnienia pewności.

Naszym zdaniem, powyższe przesłanki zostały spełnione w każdej przeprowadzonej kontroli podatkowej, jak również to, że we wszystkich przypadkach zachodzi związek pomiędzy rodzajem przestępstwa/wykroczenia skarbowego a zakresem przedmiotowym prowadzonej kontroli.

Poniżej, dla poszczególnych spraw kontrolnych przedstawiamy przesłanki wyłączające w naszej ocenie obowiązek zawiadomienia przedsiębiorcy - wynikające z przeprowadzonych analiz na etapie typowania podmiotu do kontroli podatkowej oraz ustalone przed wszczęciem kontroli.



Analiza prowadzonej działalności gospodarczej za okres objęty kontrolą, jak i za lata ubiegłe wykazała, iż kontrolowana nie wpłacała w trakcie roku zaliczek na podatek dochodowy. Przedmiot (usługi stomatologiczne) i znaczne rozmiary działalności gospodarczej wskazywały na uzasadnione podejrzenie wystąpienia należnych zaliczek do wpłaty.

Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku niewywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na niepłaceniu podatku stanowi naruszenie art. 57 § 1 k.k.s.



Analiza prowadzonej działalności gospodarczej za okres objęty kontrolą, jak i za lata ubiegłe wykazała, iż kontrolowany nie wpłacał w trakcie roku zaliczek na podatek dochodowy. Przedmiot (usługi stomatologiczne) i znaczne rozmiary działalności gospodarczej wskazywały na uzasadnione podejrzenie wystąpienia należnych zaliczek do wpłaty.

Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku niewywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na niepłaceniu podatku stanowi naruszenie art. 57 § 1 k.k.s.



Analiza danych wynikających z deklaracji VAT-7, plików JPK złożonych przez kontrahentów w porównaniu z zapisami na karcie kontowej wykazała, iż kontrolowana pomimo uzyskiwanych przychodów nie wpłacała lub zaniżyła wpłaty ryczałtu za poszczególne miesiące kontrolowanego okresu. Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku niewywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na niepłaceniu podatku stanowi naruszenie art. 57 § 1 k.k.s.



Analiza danych wynikających z deklaracji VAT-7 i dokonanych wpłat podatku VAT, plików JPK złożonych przez kontrahentów, w porównaniu z zapisami na karcie kontowej wykazała, iż kontrolowany pomimo uzyskiwanych przychodów znacznie przekraczających koszty uzyskania przychodu nie wpłacał zaliczek na podatek dochodowy. Powyższe przesłanki istniejące na dzień wszczęcia kontroli, uprawdopodobniały ryzyko podejrzenia popełnienia wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.



Analiza danych wynikających z deklaracji VAT-7, plików JPK złożonych przez kontrahentów, w porównaniu z zapisami na karcie kontowej wykazała, iż kontrolowany pomimo uzyskiwanych

przychodów znacznie przekraczających koszty uzyskania przychodu nie wpłacał zaliczek na podatek dochodowy.

Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku niewywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na niepłaceniu podatku stanowi naruszenie art. 57 § 1 k.k.s.



Analiza danych wynikających z deklaracji VAT-7, plików JPK złożonych przez kontrahentów, w porównaniu z zapisami na karcie kontowej wykazała, iż kontrolowany pomimo uzyskiwanych przychodów znacznie przekraczających koszty uzyskania przychodu nie wpłacał zaliczek na podatek dochodowy.

Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku niewywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na niepłaceniu podatku stanowi naruszenie art. 57 § 1 k.k.s.



Analiza danych wynikających z deklaracji VAT-7, plików JPK złożonych przez kontrahentów w porównaniu z zapisami na karcie kontowej wykazała, iż kontrolowany pomimo uzyskiwanych przychodów nie wpłacał ryczałtu za poszczególne miesiące kontrolowanego okresu.

Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku niewywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na niepłaceniu podatku stanowi naruszenie art. 57 § 1 k.k.s.



Analiza danych wynikających z deklaracji VAT-7 wykazała, że kontrolowany dokonał błędnego rozliczenia kwoty podatku naliczonego.

Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku nierzetelne wywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na podaniu lub zatajeniu prawdy w deklaracji podatkowej stanowi naruszenie art. 56 § 3 k.k.s.



Analiza danych wynikających z deklaracji VAT-7 wykazała, że kontrolowana dokonała błędnego rozliczenia kwoty podatku naliczonego.

Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku nierzetelne wywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na podaniu lub zatajeniu prawdy w deklaracji podatkowej stanowi naruszenie art. 56 § 3 k.k.s.



Analiza danych, w tym plików JPK złożonych przez kontrahentów wykazała, że kontrolowany nie złożył plików JPK, zarówno w części ewidencyjnej jak i deklaracyjnej. W tym przypadku nierzetelne wywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na niezłożeniu deklaracji i ewidencji stanowi naruszenie art. 56 § 4 w zb. z art. 61a § 2 k.k.s.



Analiza danych wynikających z deklaracji VAT-7 wykazała, że kontrolowany dokonał błędnego rozliczenia podatku VAT za kontrolowany okres deklarując sprzedaż wg zaniżonej stawki podatku.

Ustalenia te zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonej kontroli, i w tym przypadku nierzetelne wywiązywanie się podatnika z obowiązków podatkowych polegające na podaniu lub zatajeniu prawdy w deklaracji podatkowej stanowi naruszenie art. 56 § 3 w zw. z art. 61a § 2 k.k.s.

Opisane powyżej sprawy wskazują, że podatnicy ci w zdecydowanej większości byli świadomi, że łamią przepisy prawa i z premedytacją, nagminnie nie wpłacali należnych zaliczek na podatek

lub samego podatku, w sytuacji kiedy budżetowi państwa pilnie są potrzebne bieżące wpływy z podatków.

Jednocześnie zaobserwowaliśmy zjawisko, że wielu przedsiębiorców niewpłacających w ciągu roku należnych podatków (zaliczek), po akcji zeznań występuje z wnioskami o raty czy odroczenie terminu płatności, kredytując się w ten sposób. Obserwując ten proceder chcieliśmy wysłać konkretny sygnał naszym klientom, że widzimy to i przeciwdziałamy."

[wyjaśnienia stanowią załącznik nr 1 do egz. nr 2]

Złożone wyjaśnienia oraz przedłożone do kontroli dokumenty, w tym wynikające z nich uzasadnienia wniosków o kontrolę, w ocenie Kontrolujących, mogą wskazywać, na zasadność zastosowanego trybu wszczęcia kontroli we wskazanych wyżej zakresach kontroli. To Organ podatkowy, we właściwości którego działa przedsiębiorca jest w posiadaniu kompleksowej wiedzy o danym podmiocie. Tym samym trudno jest podważyć decyzje, które w ocenie Organu, są w danym momencie adekwatne do sytuacji, którą stwarza podatnik w aspekcie wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Organ podatkowy winien jednak mieć na uwadze, że podstawową zasadą wszczęcia kontroli jest zawiadomienie kontrolowanego o zamiarze jej wszczęcia. Wszczęcie kontroli w tzw. nadzwyczajnym trybie jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnianiu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Oznacza to, że ustawodawca w sposób wyraźny zaakcentował, iż podjęcie czynności kontrolnych natychmiast po okazaniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli należy traktować nie jako regułę, ale wyłącznie jako wyjątek mający zastosowanie w specyficznych i nadzwyczajnych sytuacjach związanych z ewentualnym postępowaniem karnym-skarbowym. Podkreślenia wymaga, że użyty w przepisie czas przyszły "przeciwdziałania popełnieniu", wskazuje, że tak wszczęta kontrola nie powinna dotyczyć okoliczności już dokonanych przez kontrolowanego, nawet gdy stanowiły one czyn zabroniony.

Na gruncie ustaleń niniejszej kontroli wskazać należy, że okolicznością uzasadniającą wybór przez Urząd trybu szczególnego wszczęcia kontroli, w 12 kontrolowanych przypadkach, może być fakt, że wszystkie kontrole zakończyły się wynikiem pozytywnym, w tym 11 kontroli wynikiem pozytywnym z uszczupleniem. Ustalenia kontroli podatkowych, w ocenie kontrolujących, potwierdziły więc zasadność wniosków inicjujących kontrolę. We wszystkich przypadkach, po zakończeniu kontroli podatkowych, przeprowadzono analizę przesłanek do postępowania mandatowego.

Obowiązki informacyjne wobec kontrolowanego.

Obowiązujące przepisy prawa gwarantują kontrolowanemu otrzymanie od organów kontrolnych informacji o przyczynach wszczęcia kontroli bez uprzedniego zawiadomienia. Przepis art. 282 c § 3 Ordynacji podatkowej stanowi, że po wszczęciu kontroli informuje się kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Z kolei art. 48 ust. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców nakłada obowiązek umieszczenia uzasadnienia przyczyny braku

zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w protokole kontroli. We wszystkich kontrolowanych przypadkach w aktach spraw zalegają podpisane przez kontrolowanych lub osoby wskazane do ich reprezentacji, dokumenty – odrębne oświadczenia potwierdzające, że zostali zostali poinformowani m.in. o przyczynach braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli bez zawiadomienia na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Z kolei w protokołach kontroli kontrolowanych spraw, każdorazowo Urząd uzasadnił przyczynę wszczęcia kontroli bez zawiadomienia, wyjaśniając, dlaczego w momencie wszczęcia kontroli pozostawał w przeświadczeniu o konieczności przeciwdziałania wystąpieniu czynu zabronionego lub zabezpieczeniu dowodów jego popełnienia.

Uwzględniając powyższe stwierdzić należy, że Urząd wywiązał się z obowiązków informacyjnych wobec kontrolowanych, zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Kontrole funkcjonalne.

W okresie objętym kontrolą obowiązywała *Instrukcja sprawowania kontroli funkcjonalnej w Izbie Administracji Skarbowej w Rzeszowie*, stanowiąca Załącznik do Zarządzenia Nr 149/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z 17 lipca 2019 r.

Zgodnie z zapisami tej Instrukcji, kontrolę funkcjonalną sprawuje m.in.:

- Naczelnik urzędu – w odniesieniu do komórek organizacyjnych nadzorowanego Urzędu (§ 2 pkt 3);
- Zastępca Naczelnika urzędu – w odniesieniu do nadzorowanych komórek organizacyjnych ustalonych w Regulaminie organizacyjnym urzędu (§ 2 pkt 4);
- naczelnik wydziału, kierownik oddziału celnego, zastępca kierownika oddziału celnego, kierownik działu, kierownik referatu, kierownik zmiany w oddziale celnym, osoba wyznaczona do kierowania wieloosobowym stanowiskiem pracy – w odniesieniu odpowiednio do kierowanych/nadzorowanych komórek organizacyjnych i w ramach posiadanych kompetencji (§ 2 pkt 5).

Kontrolę funkcjonalną przeprowadza się nie rzadziej niż raz na kwartał lub zgodnie ze wskazaniem zawartym w innych uregulowaniach wewnętrznych jednostki, z zastrzeżeniem wskazanej wcześniej minimalnej częstotliwości jej sprawowania - § 5 ust. 6 ww. Instrukcji.

W oparciu o dane pozyskane z Systemu EEKF ustalono, że w okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie były prowadzone kontrole funkcjonalne związanych z obszaru niniejszej kontroli. Mając na uwadze, iż kontrolami funkcjonalnymi objęte były inne zadania realizowane przez kontrolowane komórki - SKA, SKP oraz co istotne, kontrole prowadzone były terminowo uznano, iż obowiązek przeprowadzania kontroli funkcjonalnych został spełniony.

Ustalenia dodatkowe

W Urzędzie obowiązują uregulowania wewnętrzne – Decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ropczycach nr 11/2021 oraz nr 4/2023 w sprawie planowania i wykonywania kontroli podatkowej, wprowadzające „Zasady planowania i wykonywania kontroli podatkowej. Dokument wprowadza do stosowania m.in. wzór dokumentu „Oświadczenie kontrolowanego” zgodnie

z którym kontrolowany składa oświadczenie w zakresie zapoznania się z prawami i obowiązkami w związku z prowadzonymi czynnościami kontrolnymi. Oświadczenie powyższe, w pkt 5 zawiera informację o zapoznaniu się kontrolowanego z treścią art. 59 ust. 3 i ust. 4 ustawy Prawo przedsiębiorców cyt.: „*Sprzeciw przedsiębiorca wnosi na piśmie do organu kontroli, którego czynności sprzeciw dotyczy. O wniesieniu sprzeciwu przedsiębiorca zawiadamia na piśmie kontrolującego (ust. 3). Sprzeciw wnosi się w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli przez organ kontroli lub wystąpienia przesłanki (ust. 4)*”. Wskazany punkt Oświadczenia ma odniesienie do kontrolowanego będącego przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców.

Z przedłożonych do kontroli akt spraw wynika, że we wszystkich przypadkach kontrolowani, podpisując powyższe oświadczenia, zostali poinformowani wprost o przepisach regulujących prawo do wniesienia sprzeciwu.

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt obowiązujących przepisów prawa wskazać należy, że w przypadku wszczęcia kontroli podatkowej bez uprzedniego zawiadomienia (z uwagi na istnienie przesłanki wynikającej z art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy prawo przedsiębiorców) przedsiębiorca pozbawiony jest prawa do wniesienia sprzeciwu. Stanowi o tym art. 59 ust. 2 powyższej ustawy - *Wniesienie sprzeciwu nie jest dopuszczalne, w przypadku gdy organ przeprowadza kontrolę, powołując się na przepisy art. 48 ust. 11 pkt 2.*

Na okoliczność powyższych ustaleń, wyjaśnienia złożyła - kierownik Referatu SKP. Z przedłożonych wyjaśnień wynika, cyt.: „*(...)informacje o przysługującym uprawnieniu do wnoszenia sprzeciwu zawarte są w dwóch dokumentach, tj. Imiennym upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli podatkowej oraz Oświadczeniu Kontrolowanego, stanowiącym załącznik nr 1 do zasad planowania i wykonywania kontroli podatkowej. Jak wynika z treści ww. dokumentów, w pierwszym przypadku takie zapisy znajdują się w części dotyczącej Pouczenia o podstawowych prawach i obowiązkach kontrolowanego i zawierają kompletne informacje z podaniem podstawy prawnej co do sposobu, terminu i wystąpienia przesłanek do wniesienia sprzeciwu. Stąd też należy domniemywać, że po doręczeniu zapoznaniu się z treścią upoważnienia kontrolowany dysponuje pełną wiedzą w tym zakresie. Natomiast składając Oświadczenie kontrolowanego kontrolowany potwierdza fakt zapoznania z treścią art. 59 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców. Tak więc jest to zapis odnoszący się tylko do terminu i sposobu wniesienia sprzeciwu, a nie o przysługującym uprawnieniu i dopuszczalności wnoszenia sprzeciwu. Wobec powyższego, w zaistniałych przypadkach w naszej ocenie nie możemy mówić o błędnym pouczeniu o możliwości wniesienia sprzeciwu. Niemniej jednak w celu wyeliminowania powstałych wątpliwości, przy kolejnej aktualizacji wewnętrznych procedur treść załącznika nr 1 zostanie zweryfikowana i odpowiednio zmodyfikowana.*”

[Wyjaśnienia stanowią załącznik nr 2 do egz. nr 2]

Złożone wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli.

Uprawnienia kontrolowanego ściśle korelują z trybem w jakim została wszczęta i następnie prowadzona kontrola podatkowa. Imienne Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej

jest dokumentem, którego wzór określają przepisy ustawy i jest uniwersalny niezależnie od wyboru trybu wszczęcia kontroli. Prawa kontrolowanego w czynnościach kontrolnych wszczętych z zastosowaniem szczególnego trybu są zaś ograniczone. Tym samym zasadnym jest aby treść Oświadczenia o prawach i obowiązkach, przedkładanego kontrolowanemu do zapoznania i podpisu, była dostosowana do zastosowanego trybu wszczęcia kontroli.

Informowanie kontrolowanych, wobec których zastosowano tryb wszczęcia kontroli bez uprzedniego zawiadomienia na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Pp, o przepisach regulujących prawo do wniesienia sprzeciwu, może wywołać błędne przekonanie, że z takiego prawa mogą skorzystać.

Ocena skontrolowanego tematu.

Ustalenia przeprowadzonej kontroli oraz jej wyniki stanowiły podstawę do przyznania oceny ogólnej pozytywnej z uchybieniami pracy Urzędu, w badanym zakresie.

Zalecenia i wnioski.

W związku z ustaleniami dokonanymi w toku przeprowadzonej kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie **zaleca** Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Ropczycach:

1. Dostosowanie wewnętrznych procedur Urzędu, w tym wzorów dokumentów przedkładanych do podpisu kontrolowanemu w toku kontroli, tak aby ich treść zawierająca informacje o przysługujących prawach i obowiązkach była adekwatna do zastosowanego trybu wszczęcia i prowadzenia czynności kontrolnych.
2. Prawdłowo informować kontrolowanego o przysługujących mu prawach i obowiązkach w związku z prowadzonymi czynnościami kontrolnymi.
3. Wystrzegać się automatyzmu w zakresie wyboru trybu wszczęcia kontroli, szczególnie w oparciu o przepisy art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Uprawnienie organu do zastosowania takiego trybu należy traktować jako wyjątek szczególny od podstawowego trybu wszczęcia kontroli jakim jest zawiadomienie kontrolowanego o zamiarze jej wszczęcia. Decyzje o przeprowadzeniu kontroli bez uprzedniego zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia należy podejmować w oparciu o wyniki analiz bezwzględnie uzasadniających istnienie przesłanki wynikającej z art. 48 ust 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców oraz innych enumeratywnie wymienionych w przepisach prawa. Zastosowanie powyższej przesłanki do odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli winno być poprzedzone zgromadzeniem dowodów wskazujących na przypuszczenie popełniania bądź zamiaru popełnienia przestępstwa, wykroczenia, przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Dowody wskazujące na przypuszczenie popełniania lub zamiaru popełnienia takich czynów winny znajdować się w aktach.

Informację o sposobie wykorzystania niniejszych zaleceń i wniosków pokontrolnych, proszę przesłać do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego sprawozdania.

Niezależnie od powyższego, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie prosi o przekazanie informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń w terminie 9 miesięcy od daty przekazania informacji o zrealizowaniu zaleceń pokontrolnych, zgodnie z § 11 ust. 4 Instrukcji określającej przeprowadzenie kontroli, stanowiącej załącznik do zarządzenia Nr 1/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia 2 stycznia 2018 r., zmienionego zarządzeniem Nr 4/2023 z dnia 12 stycznia 2023 r.

Na podstawie art. 52 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. 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.

Integralną część sprawozdania stanowią załączniki - tylko egz. nr 2 (do akt kontroli)

1. Wyjaśnienia Naczelnika Urzędu.
2. Wyjaśnienia Kierownik Referatu SKP

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Rzeszowie
nadkom. Krzysztof Basak
(kwalifikowany podpis elektroniczny)

Otrzymują:

Egz. Nr 1 – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Ropczycach.

Egz. Nr 2 – aa.