



Szczecin, dnia 2 czerwca 2015 r.

**DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W SZCZECINIE**

KW.8-070-4/15

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie – działając na podstawie art. 6 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092) oraz art. 5 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 z późn. zm.) – zrealizował kontrolę działalności Urzędu Skarbowego w Myśliborzu.

Kontrola przeprowadzona została w dniach 09-18.03.2015 r. przez starszego inspektora, nr legitymacji 5/2014, na podstawie wydanego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli Nr 6/2015 z dnia 04.03.2015 r.

Przedmiot kontroli:

Ujawnianie i realizacja obowiązku zawiadamiania komórek ds. karnych skarbowych o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych.

Okres objęty kontrolą:

2014 – 2015 (do dnia kontroli).

Stanowisko Naczelnika Urzędu Skarbowego w kontrolowanym okresie zajmowała Pani Violetta Skawińska.

Kontrolę odnotowano w książce kontroli Urzędu, pod pozycją nr 78.

W trakcie czynności kontrolnych badaniu poddane zostały następujące obszary:

I. Organizacja pracy, osoby odpowiedzialne i uregulowania wewnętrzne dotyczące zawiadamiania komórki ds. karnych skarbowych o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych.

Zgodnie z obowiązującymi w Urzędzie Skarbowym w Myśliborzu (zwanym dalej Urzędem) regulaminami organizacyjnymi (w okresie od dnia 01.01.2011 r. do dnia 31.03.2014 r. – zarządzenie nr 36/2010 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Myśliborzu z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Myśliborzu¹, od dnia 01.04.2014 r. – zarządzenie nr 7/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Myśliborzu z dnia 25 marca 2014 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Myśliborzu), informowanie komórki spraw karnych skarbowych lub właściwych organów postępowania przygotowawczego o naruszeniu przepisów prawa, a w szczególności o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego jest jednym z zadań komórek organizacyjnych, składających się na strukturę organizacyjną Urzędu.

W badanym okresie, zadania objęte przedmiotem kontroli realizowały n/w komórki organizacyjne Urzędu:

- Dział obsługi bezpośredniej – zwany dalej OB,
- Samodzielny referat postępowań podatkowych – zwany dalej PP (do dnia 30.06.2014 r. Samodzielne referaty postępowań podatkowych PP I, PP II),
- Samodzielny referat kontroli podatkowej – zwany dalej KP,
- Samodzielny referat rachunkowości podatkowej – zwany dalej RP,
- Samodzielny referat spraw wierzycielskich – zwany dalej SW (od dnia 01.07.2014 r.),
- Wieloosobowe stanowisko spraw karnych skarbowych – zwane dalej KS.

Bezpośredni nadzór nad w/w komórkami organizacyjnymi sprawują: Naczelnik Urzędu – nad KP i KS, Zastępca Naczelnika Urzędu – nad OB, PP i SW oraz Główny Księgowy – nad RP.

(Dowód: akta kontroli str. 15 – 27).

¹ Zmienione zarządzeniami Naczelnika Urzędu Skarbowego w Myśliborzu nr 39/2010 z dnia 20.12.2010 r. i nr 21/2012 z dnia 30.04.2012 r.

Na podstawie uzyskanych w toku kontroli informacji ustalono, że na dzień kontroli, uprawnienia do sporządzania zawiadomień do KS o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego posiadało łącznie 32 pracowników w/w komórek organizacyjnych (nie dotyczy KS).

Tabela nr 1

Uprawnieni do sporządzania zawiadomień do KS o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego		
Lp.	Komórka organizacyjna	Liczba uprawnionych pracowników – stan na dzień kontroli
1	OB	11
2	PP	8
3	KP	5
4	RP	4
5	SW	4
Razem		32

(Dowód: akta kontroli str. 28 – 32).

W badanym okresie w Urzędzie funkcjonowały następujące uregulowania wewnętrzne w zakresie przedmiotu kontroli:

- Instrukcja nr KS.01.I.01/01 – Postępowanie w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe – zwana dalej instrukcją nr 1 (od dnia 15.01.2013 r. do dnia 01.02.2015 r.),
- Instrukcja nr KS.02.I.02/01 – Postępowanie z zawiadomieniami o popełnieniu czynu zabronionego złożonymi w trybie art. 16 kks – „Czynny żal” – zwana dalej instrukcją nr 2 (od dnia 23.05.2013 r. do dnia 01.02.2015 r.),
- Instrukcja nr KS.01.I.03/01 – Postępowanie w sprawie składania zawiadomień o ujawnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego – zwana dalej instrukcją nr 3 (od dnia 02.02.2015 r. do nadal),
- Instrukcja nr RP.04.I.01/01 – Instrukcja w sprawie likwidacji zaległości podatkowych, postępowanie z dłużnikami uporczywie zalegającymi, instrumenty ułatwiające windykację zaległości podatkowych – zwana dalej instrukcją RP.

Zgodnie z zapisami instrukcji nr 1, odpowiedzialnym za nadzorowanie przestrzegania instrukcji jest Zastępca Naczelnika Urzędu w ramach działania podległych komórek organizacyjnych oraz kierownik komórki organizacyjnej w ramach działania podległej

komórki. Odpowiedzialnym za zasadność sporządzonego zawiadomienia oraz rzetelność, aktualność i kompletność przekazywanych w nim danych jest pracownik składający zawiadomienie. Kierownik komórki organizacyjnej sprawdza zasadność zawiadomienia składanego przez podległego mu pracownika. Odpowiedzialnym za realizację instrukcji, nadzór nad właściwym biegiem, opiniowaniem i aprobatą spraw oraz prowadzeniem ich w sposób rzetelny, prawidłowy i terminowy jest oskarżyciel skarbowy.

Zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sporządza, komórka organizacyjna Urzędu w związku z ujawnieniem w zakresie swojego działania, popełnienia czynu zabronionego. Zawiadomienie powinno zawierać²:

- dokładny opis zachowania uznanego za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe i okoliczności jego popełnienia,
- wskazanie przepisów prawa podatkowego, naruszonych powyższym zachowaniem, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej,
- materiały związane ze zdarzeniem w postaci między innymi deklaracji podatkowych, zeznań, protokołów kontroli, analiz, decyzji, wezwań, upomnień itp.

Komórka organizacyjna Urzędu składa zawiadomienie nie później niż 14 dni od zakończenia przez nią sprawy³.

Instrukcja nr 1 określa przesłanki odstąpienia od złożenia zawiadomienia do KS, wskazując, że nie należy składać zawiadomień dotyczących czynów zabronionych:

- których karalność ustala ze względu na ich przedawnienie,
- które nie wypełniają znamion czynów zabronionych wymienionych w ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.) – zwanej dalej kks,
- gdy stopień społecznej szkodliwości czynu jest znikomy, a okoliczność tą można stwierdzić po zakończeniu czynności poprzedzających podjęcie decyzji o złożeniu zawiadomienia,
- w innych, niż wymienione przypadkach, gdy ze względu na szczególne okoliczności

² Wzór zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego stanowi dokument związany nr 15 instrukcji nr 1.

³ Przez zakończenie sprawy w KP rozumie się dzień zatwierdzenia postępowania kontrolnego w podsystemie KONTROLA; przez zakończenie sprawy w PP rozumie się dzień uprawomocnienia się wydanej decyzji; odrębnie uregulowane zostały terminy składania zawiadomień w związku ze złożeniem po terminie deklaracji i zeznań podatkowych.

czynu złożenie zawiadomienia nie jest zasadne.

Zgodnie z instrukcją nr 1, nie składa się zawiadomienia, jeżeli sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.) – zwaną dalej Ordynacją – korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny jej złożenia⁴.

Odstąpienie od złożenia zawiadomienia do KS sporządza w formie notatki służbowej⁵, pracownik komórki organizacyjnej załatwiającej sprawę, wskazując opis czynów zabronionych oraz przesłanki odstąpienia od złożenia zawiadomienia. Załatwienie sprawy polegające na odstąpieniu od złożenia zawiadomienia podlega zatwierdzeniu przez kierownika komórki organizacyjnej, która prowadzi sprawę oraz akceptacji przez oskarżyciela skarbowego.

Instrukcja przewiduje, że w przypadkach odstąpienia od złożenia zawiadomienia dotyczącego złożonej po obowiązującym terminie przez podatnika / płatnika deklaracji (w rozumieniu Ordynacji), kierownik komórki organizacyjnej załatwiającej sprawę, w sporządzonym w systemie POLTAX raporcie o deklaracjach złożonych po terminie, dokonuje adnotacji w odniesieniu do kogo odstąpiono od składania zawiadomienia i na jakiej podstawie – w takich przypadkach nie sporządza się notatek służbowych.

Zasady postępowania w przypadkach złożenia zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego, złożonego w trybie art. 16 § 1 kks, określa instrukcja nr 2. Zgodnie z jej zapisami, odpowiedzialnym za nadzorowanie przestrzegania instrukcji jest Zastępca Naczelnika Urzędu w ramach działania podległych komórek organizacyjnych oraz kierownik komórki organizacyjnej w ramach działania podległej komórki. Odpowiedzialnym za przestrzeganie instrukcji, prawidłowe i terminowe prowadzenie, przebieg i zakończenie spraw jest pracownik komórki organizacyjnej i oskarżyciel skarbowy.

Po wpływie do właściwej rzeczowo komórki organizacyjnej zawiadomienia złożonego w trybie art. 16 kks, pracownik tej komórki w terminie 7 dni od dnia otrzymania zawiadomienia sporządza notatkę służbową⁶, w której odnosi się do przesłanek uzasadniających uznanie zawiadomienia za skuteczne, i która w terminie 3 dni roboczych od

⁴ Jeżeli z korekty wynika obowiązek wpłaty zobowiązania podatkowego, to odstąpienie od kierowania zawiadomienia jest możliwe po uiszczeniu całości wymagalnej należności publicznoprawnej, uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie.

⁵ Wzór notatki służbowej stanowi dokument związany nr 16 instrukcji nr 1.

⁶ Wzór notatki służbowej stanowi dokument związany nr 5 instrukcji nr 2.

dnia sporządzenia winna być przekazana do KS. W przypadku gdy „czynny żal” jest bezskuteczny, pracownik właściwej rzeczowo komórki organizacyjnej składa zawiadomienia lub odstępuje od złożenia zawiadomienia do KS.

Ocenę przesłanek w zakresie uznania zawiadomienia złożonego w trybie art. 16 kks za skuteczne i zastosowania instytucji „czynnego żalu” przeprowadza oskarżyciel skarbowy, potwierdzając to stosowną adnotacją. Jeżeli czyn zabroniony spowodował uszczuplenie należności publicznoprawnej, oskarżyciel skarbowy zasięga informacji w RP, czy, kiedy i w jakiej wysokości kwota uszczuplenia została zapłacona. Jeżeli wymagalna należność nie została zapłacona, oskarżyciel skarbowy wzywa sprawcę do uiszczenia należności w wyznaczonym terminie, pod rygorem uznania zawiadomienia za bezskuteczne⁷.

Od dnia 02.02.2015 r. w/w uregulowania zastąpione zostały instrukcją nr 3. Nadzór nad przestrzeganiem zapisów instrukcji przez podległych pracowników, w zakresie w jakim zapisy instrukcji dotyczą zadań wykonywanych w podległej komórce organizacyjnej lub pionie organizacyjnym sprawują: Naczelnik Urzędu, Zastępca Naczelnika Urzędu, Główny Księgowy i kierownicy komórek organizacyjnych. Pracownicy odpowiadają za przestrzeganie zapisów instrukcji w zakresie, w jakim dotyczą one realizowanych przez nich zadań.

Zgodnie z zapisami instrukcji nr 3 pracownik, który w zakresie powierzonych zadań służbowych ujawni naruszenie przepisów prawa podatkowego, ma obowiązek niezwłocznego przeprowadzenia analizy ujawnionego czynu pod kątem naruszenia przepisów kks, a także istnienia przesłanek do odstąpienia od złożenia zawiadomienia. Jeżeli stwierdzone naruszenie stanowi wykroczenie skarbowe, pracownik może zastosować postępowanie mandatowe, na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

Analiza ujawnionych nieprawidłowości podatkowych, która wiąże się z odstąpieniem od skierowania zawiadomienia do KS, powinna być udokumentowana w formie dostosowanej do charakteru ujawnionych nieprawidłowości np. adnotacji na raporcie, wykazie, dokumencie czy też analizy indywidualnej⁸.

Analizę podpisuje kierownik komórki organizacyjnej albo uprawniony pracownik komórki organizacyjnej, w której ujawniono naruszenie przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z instrukcją nr 3, zawiadomienia do KS składa się niezwłocznie tj. w terminie

⁷ W przypadku braku wpłaty w wyznaczonym terminie, „czynny żal” jest bezskuteczny, co powoduje konieczność wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

⁸ Wzór analizy indywidualnej stanowi załącznik nr 1 instrukcji nr 3.

30 dni od ostatecznego załatwienia sprawy przez komórkę organizacyjną – mając w szczególności na uwadze niedopuszczenie do przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego – jednak nie później niż:

- do końca września danego roku kalendarzowego – w przypadku czynów polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnych, które przedawniają się z końcem roku,
- 3 miesiące przed upływem terminu przedawnienia – w przypadku pozostałych czynów.

W części dotyczącej składania przez komórki organizacyjne Urzędu zawiadomień do KS o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, przedmiotowa instrukcja między innymi:

- opisuje czyny polegające na uszczupleniu wymagalnej należności publicznoprawnej,
- określa podstawy skierowania do KS zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego określonego w art. 83 kks,
- określa wymagane elementy zawiadomienia, w tym również tryb postępowania w przypadku skierowania do KS zawiadomienia niespełniającego wymogów w tym zakresie,
- wprowadza wzór zawiadomienia (załącznik nr 9),
- określa tryb zawiadamiania KS przez upoważnionego pracownika SW, w przypadkach dotyczących nieuiszczania lub nieterminowego uiszczenia przez podatnika/płatnika podatku VAT, podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych, zaliczek na podatek dochodowy.

W części dotyczącej odstąpienia od skierowania zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, przedmiotowa instrukcja między innymi:

- wskazuje przypadki, w których nie kieruje się zawiadomienia do KS,
- nakazuje indywidualne rozpatrywanie przypadków ujawnionych naruszeń prawa podatkowego, wskazując determinanty oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu (katalog otwarty),
- określa przykładowy katalog okoliczności uzasadniających odstąpienie od skierowania zawiadomienia do KS z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu (załącznik nr 3),
- określa zasady postępowania w przypadkach złożenia zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego w trybie art. 16 kks i art. 16a kks.

Zgodnie z instrukcją, zarówno złożenie zawiadomienia do KS, jak również odstąpienie od skierowania takiego zawiadomienia, może zostać poprzedzone konsultacjami z pracownikami KS.

W zakresie ewidencjonowania zawiadomień i odstąpień przez poszczególne komórki organizacyjne Urzędu, instrukcja nr 3 wprowadza wymóg, aby niezależnie od sposobu prowadzenia ewidencji, zawierała ona co najmniej elementy określone we wzorze ewidencji (załącznik nr 2).

(Dowód: akta kontroli str. 33 – 99).

II. Realizacja przez badane komórki organizacyjne obowiązku zawiadamiania KS o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.

Na podstawie dokumentów przedłożonych w toku kontroli ustalono, że w badanym okresie kontrolowane komórki organizacyjne prowadziły ręczne ewidencje kierowanych do KS zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych. W roku 2015 w komórkach KP, PP i OB do ewidencjonowania zawiadomień do KS wykorzystywany jest dodatkowo moduł „Czyny zabronione” w systemie EWIDENCJE US.

W oparciu o przedmiotowe ewidencje ustalono, że w okresie objętym kontrolą badane komórki organizacyjne skierowały do komórki KS łącznie 248 zawiadomień.

Tabela nr 2

Liczba zawiadomień skierowanych do KS o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego (dane z systemu MANDATY)			
Lp.	Komórka organizacyjna	2014	2015 (do dnia kontroli)
1	OB	129	0
2	PP	4	0
3	KP	43	0
4	RP	35	0
5	SW	37	0
	Razem	248	0

Poza poz. 4, liczba zawiadomień skierowanych do KS, wynikająca z prowadzonych przez badane komórki organizacyjne ewidencji, jest zgodna z liczbą zawiadomień skierowanych przez te komórki do KS i zarejestrowanych w systemie MANDATY.

Według wyjaśnień złożonych w dniu 11.03.2015 r. przez pracownika komórki SW (poprzednio pracownika komórki RP), powodem niezgodności danych (w ewidencji RP wykazano 32 zawiadomienia do KS, w systemie MANDATY zarejestrowano 35 zawiadomień

z komórki RP) było niedopisanie do przekazanego do KS w dniu 08.04.2014 r. wykazu dłużników uporczywie zalegających, 3 zawiadomień przekazanych w terminie wcześniejszym.

Z uzyskanych w toku kontroli informacji wynika, że w badanym okresie do KS:

- skierowano 7 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych określonych w art. 83 § 2 kks,
- nie skierowano zawiadomień wewnętrznych o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych określonych w art. 77 pkt 2 i art. 79 pkt 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013, poz. 330 z późn. zm.),
- nie skierowano zawiadomień z innych niż badane, komórek organizacyjnych.

(Dowód: akta kontroli str. 100 – 186).

W toku kontroli uzyskano raporty:

- o złożonych po terminie deklaracjach / zeznaniach: PIT-37, PIT-36, CIT-8, PIT-28 za 2013 r.,
- o złożonych po terminie deklaracjach PCC-3 za okres 01.01.2014 r. – 31.12.2014 r.,
- o złożonych po terminie deklaracjach VAT-7 za miesiące luty, maj, lipiec i listopad 2014 r.,
- o kontrolach podatkowych przeprowadzonych w okresie 01.01.2014 r. – 09.03.2015 r.,
- o decyzjach określających i ustalających zobowiązanie podatkowe wydanych w okresie od 01.01.2014 r. – 09.03.2015 r.,
- o zaległościach podatników w podatku VAT-7 za okres 01.01.2014 r. – 31.12.2014 r. i w podatku PIT-4 za okres 01.01.2013 r. – 31.12.2013 r., w kwocie powyżej 5.000,00 zł.

W oparciu o przedłożone raporty dokonano doboru próby kontrolnej, w celu sprawdzenia trybu postępowania badanych komórek organizacyjnych, w przypadkach ujawnienia w zakresie ich działania, popełnienia czynu zabronionego określonego w kks.

(Dowód: akta kontroli str. 187 – 319).

Komórki OB i PP⁹:

Próba kontrolna poddana badaniu objęła 60 przypadków złożenia po obowiązującym terminie deklaracji i zeznań, w tym: PIT-37 za 2013 r. (10 przypadków), PIT-36 za 2013 r. (10 przypadków), CIT-8 za 2013 r. (5 przypadków), PIT-28 za 2013 r. (5 przypadków), PCC-3 za 2014 r. (10 przypadków), VAT-7 za luty, maj, lipiec i listopad 2014 r. (20 przypadków).

Tabela nr 3

Lp.	NIP/Pesel	Podatek	Liczba dni po terminie	Kwota podatku wg dokumentu / dokument zerowy	Zawiadomienie do KS	Potwierdzenie zawiadomienia do KS / odstąpienia
1		PIT-37 2013	146	0	nie	notatka
2		PIT-37 2013	152	0	nie	notatka
3		PIT-37 2013	271	0	nie	notatka
4		PIT-37 2013	209	0	nie	notatka
5		PIT-37 2013	145	0	nie	notatka
6		PIT-37 2013	139	0	nie	notatka
7		PIT-37 2013	128	0	nie	notatka
8		PIT-37 2013	169	0	nie	notatka
9		PIT-37 2013	30	0	nie	adnotacja na raporcie
10		PIT-37 2013	191	0	nie	notatka
11		PIT-36 2013	111	0	nie	adnotacja na raporcie
12		PIT-36 2013	12	0	nie	adnotacja na raporcie
13		PIT-36 2013	222	0	nie	notatka
14		PIT-36 2013	266	0	nie	notatka
15		PIT-36 2013	119	0	nie	notatka
16		PIT-36 2013	243	0	nie	notatka
17		PIT-36 2013	15	0	nie	notatka (art. 16 kks)
18		PIT-36 2013	29	0	nie	adnotacja na raporcie
19		PIT-36 2013	97	0	nie	adnotacja na raporcie
20		PIT-36 2013	90	0	nie	notatka
21		CIT-8 2013	101	0	nie	notatka
22		CIT-8 2013	7	0	nie	notatka
23		CIT-8 2013	136	0	nie	notatka
24		CIT-8 2013	70	0	nie	notatka
25		CIT-8 2013	44	0	nie	notatka (art. 16 kks)
26		PIT-28 2013	34	0	nie	adnotacja na raporcie
27		PIT-28 2013	28	123,00	tak	zawiadomienie
28		PIT-28 2013	130	0	tak	zawiadomienie
29		PIT-28 2013	11	0	nie	adnotacja na raporcie
30		PIT-28 2013	43	0	tak	zawiadomienie
31		PCC-3 2014	14	156,00	nie	adnotacja na raporcie

⁹ Komórka PP w zakresie podatku CIT-8 i PCC-3.

32		PCC-3 2014	70	360,00	nie	notatka (art. 16 kks)
33		PCC-3 2014	1	106,00	nie	adnotacja na raporcie
34		PCC-3 2014	8	400,00	nie	adnotacja na raporcie
35		PCC-3 2014	1	60,00	nie	adnotacja na raporcie
36		PCC-3 2014	64	80,00	nie	notatka (art. 16 kks)
37		PCC-3 2014	2	19,00	nie	adnotacja na raporcie
38		PCC-3 2014	40	76,00	nie	adnotacja na raporcie
39		PCC-3 2014	4	160,00	nie	adnotacja na raporcie
40		PCC-3 2014	26	60,00	nie	adnotacja na raporcie
41		VAT-7 2/2014	1	437,00 (przeniesienie)	nie	adnotacja na raporcie
42		VAT-7 2/2014	2	3.137,00 (przeniesienie)	nie	adnotacja na raporcie
43		VAT-7 2/2014	1	592,00 (przeniesienie)	nie	adnotacja na raporcie
44		VAT-7 2/2014	1	116,00	nie	adnotacja na raporcie
45		VAT-7 2/2014	7	402,00	nie	notatka (art. 16 kks)
46		VAT-7 5/2014	1	9.251,00 (przeniesienie)	nie	adnotacja na raporcie
47		VAT-7 5/2014	71	0	nie	brak
48		VAT-7 5/2014	70	531,00	nie	notatka (art. 16 kks)
49		VAT-7 5/2014	20	3.063,00	nie	notatka (art. 16 kks)
50		VAT-7 5/2014	153	151.579,00 (zwrot)	nie	brak
51		VAT-7 7/2014	91	736,00	nie	brak
52		VAT-7 7/2014	22	zerowy	nie	notatka (art. 16 kks)
53		VAT-7 7/2014	1	775,00	nie	adnotacja na raporcie
54		VAT-7 7/2014	1	3.829,00	nie	adnotacja na raporcie
55		VAT-7 7/2014	1	3.471,00	nie	adnotacja na raporcie
56		VAT-7 11/2014	11	39.595,00	nie	notatka (art. 16 kks)
57		VAT-7 11/2014	24	5.239,00 (przeniesienie)	nie	notatka (art. 16 kks)
58		VAT-7 11/2014	36	2.363,00	nie	notatka (art. 16 kks)
59		VAT-7 11/2014	56	zerowy	nie	adnotacja na raporcie
60		VAT-7 11/2014	29	zerowy	nie	notatka (art. 16 kks)

W poddanej badaniu próbie:

1. w 3 przypadkach komórka OB skierowała do KS zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.
2. w 12 przypadkach komórki OB i PP odstąpiły od skierowania zawiadomienia do KS na podstawie art. 16 kks,
3. w 42 przypadkach komórki OB i PP odstąpiły od skierowania zawiadomienia do KS z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu,

4. w 3 przypadkach nie skierowano zawiadomienia do KS, nie dokonując jednocześnie odstąpienia w tym zakresie.

Ad.1 Zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego posiadały wymagane elementy i sporządzone były wg przyjętego wzoru, przez pracowników posiadających w zakresie przydzielonych zadań „sporządzanie i przekazywanie na stanowisko karne skarbowe informacji dotyczących naruszenia przepisów prawa podatkowego oraz zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych przez podatników i płatników”. Przyjęcie zawiadomienia przez KS potwierdzone zostało datą i podpisem przez oskarżyciela skarbowego.

W badanym obszarze nie stwierdzono uchybień ani nieprawidłowości.

Ad.2 Zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego złożone w trybie art. 16 kks, rozpoznawane były przez pracowników badanych komórek organizacyjnych wg przyjętych wzorów notatki służbowej¹⁰.

Zbadane notatki służbowe posiadały: adnotację o braku negatywnych przesłanek określonych w art. 16 § 5 kks, datę i podpis pracownika komórki organizacyjnej sporządzającego notatkę. Przyjęcie notatki przez KS potwierdzone zostało datą i podpisem przez oskarżyciela skarbowego¹¹.

W jednym przypadku (poz. 36 tabeli nr 3), w sporządzonej przez pracownika komórki PP notatce służbowej brak było informacji o dacie wpłaty zobowiązania podatkowego. Według wyjaśnień złożonych w dniu 13.03.2015 r. przez pracownika sporządzającego notatkę, powodem braku wymaganego wpisu było przeoczenie. Brak wymaganego wpisu nie wpłynął na zasadność uznania skuteczności „czynnego żalu”, gdyż jak ustalono na podstawie wydruku z systemu POLTAX2B wymaganej wpłaty dokonano w dniu 03.03.2015 r. tj. w dniu złożenia przez sprawcę zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego¹² oraz rozpatrywania przez pracownika tegoż czynnego żalu.

(Dowód: akta kontroli str. 675 – 684).

¹⁰ Określonych do dnia 01.02.2015 r. w instrukcji nr 2 a od dnia 02.02.2015 r. w instrukcji nr 3.

¹¹ Notatki dot. „czynnego żalu” nie są przekazywane do KS od dnia 02.02.2015 r. w związku z wejściem w życie instrukcji nr 3.

¹² Brakujący wpis w notatce uzupełniono w dniu 13.03.2015 r.

W dwóch przypadkach (poz. 48 i 49 tabeli nr 3) pomimo niezłożenia w obowiązującym terminie deklaracji VAT-7 i braku wpłaty w obowiązującym terminie wynikających z tych deklaracji zobowiązań podatkowych, pracownik komórki OB sporządzający notatkę służbową dot. „czynnego żalu” stwierdził, że popełnione czyny zabronione nie spowodowały uszczuplenia należności publicznoprawnej. W obu przypadkach złożone w trybie art. 16 kks zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego, uznane zostały przez oskarżyciela skarbowego za skuteczne, w wyniku czego odstąpiono od wszczęcia postępowania karnego skarbowego lub rozpoczęcia postępowania mandatowego.

Ad.3 W zbadanych przypadkach odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS, zostało ono potwierdzone:

- w 18 przypadkach notatką służbową sporządzoną przez pracownika komórki załatwiającej sprawę, zatwierdzoną następnie przez kierownika tej komórki oraz zaakceptowaną przez oskarżyciela skarbowego¹³,
- w 24 przypadkach adnotacją dokonaną przez pracownika komórki załatwiającej sprawę, na sporządzonym w systemie POLTAX raporcie o deklaracjach złożonych po terminie i potwierdzoną przez kierownika tej komórki.

W jednym z 42 zbadanych przypadków odstąpienia od złożenia zawiadomienia do KS (poz. 34 tabeli nr 3), komórka PP odstąpiła od przedmiotowego zawiadomienia z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu, pomimo złożenia deklaracji PCC-3 po upływie 8 dni od obowiązującego terminu oraz wynikającego z niej zobowiązania podatkowego w kwocie 400,00 zł.

Zgodnie z załącznikiem nr 1 instrukcji nr 1, przykładowymi czynami, w zakresie których uznać można, że nie zawierają społecznej szkodliwości w stopniu większym niż znikomy są:

- „złożenie rocznego zeznania podatkowego osoby fizycznej do 5 dni po obowiązującym terminie...”,
- „gdy w trakcie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego stwierdzono kwotę

¹³ Notatki dot. odstąpienia od zawiadomienia KS nie są przekazywane do KS od dnia 02.02.2015 r. w związku z wejściem w życie instrukcji nr 3.

uszczerpienia podatkowego nie przekraczającą 300,00 zł”.

Według wyjaśnień złożonych w dniu 16.03.2015 r. przez kierownika i pracownika komórki PP, przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu w opisywanym przypadku wzięto pod uwagę dodatkowe czynniki takie jak: dokonanie wpłaty w terminie niepowodującym naliczenia odsetek, złożenie przez podatnika deklaracji oraz dokonanie wynikającej z niej wpłaty zobowiązania podatkowego bez wezwania ze strony Urzędu, brak wcześniejszych naruszeń prawa podatkowego przez podatnika.

Wg przedmiotowych wyjaśnień, przewidziany instrukcją nr 1 5-dniowy termin, decydujący o uznaniu za znikomy, stopnia społecznej szkodliwości opisywanego czynu, został przez podatnika przekroczony o 1 dzień, co wynikać ma z zastosowania przy jego obliczaniu stosownych przepisów Ordynacji.

Zauważa się, że przewidziany w powołanej instrukcji, 5-dniowy termin w opóźnieniu złożenia deklaracji, jako przykładowy czynnik wpływający na ocenę stopnia społecznej szkodliwości czynu, ma charakter instrukcyjny, i nie mogą mieć dla jego obliczania zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej.

(Dowód: akta kontroli str. 664 – 668).

Ad.4 Według wyjaśnień złożonych w dniu 18.03.2015 r. przez kierownika komórki OB, w odniesieniu do:

- poz. 47 – komórka OB odstąpiła od skierowania zawiadomienia do KS z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu. Przedmiotowe odstąpienie zostało następnie odnotowane w dniu 17.03.2015 r. (w toku kontroli) na wydruku deklaracji VAT-7 z aplikacji SPED,
- poz. 50 – wskazana w raporcie o złożonych po terminie deklaracjach VAT-7 za maj 2014 r., 153 dni po terminie, to liczba dni pomiędzy obowiązującym terminem złożenia przedmiotowej deklaracji, a terminem złożenia jej korekty – pierwotna deklaracja VAT-7 została złożona przez podatnika w Urzędzie Skarbowym w Gorzowie Wielkopolskim. Korekta deklaracji została wprowadzona do systemu POLTAX w Urzędzie Skarbowym w Myśliborzu, jako deklaracja pierwotna,
- poz. 51 – deklaracja VAT-7 za lipiec 2014 r. została złożona w dniu 24.11.2014 r., w związku z czym jest przedmiotem bieżącej analizy wraz ze złożonymi po terminie

deklaracjami VAT-7 za IV kwartał 2014 r. Zgodnie z wyjaśnieniami, analiza w zakresie skierowania zawiadomienia do KS bądź odstąpienia od skierowania takiego zawiadomienia, zostanie zakończona do końca marca 2015 r. W komórce OB przyjęto, że dla deklaracji złożonych po terminie do dnia 31.12.2014 r. stosuje się instrukcję nr 1, natomiast dla deklaracji złożonych po terminie po dniu 01.01.2015 r. stosuje się instrukcję nr 3.

Zauważa się, że w przypadku poz. 51 skierowanie zawiadomienia do KS o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w związku ze złożeniem po obowiązującym terminie deklaracji VAT-7 za lipiec 2014 r., bądź odstąpienie od skierowania przedmiotowego zawiadomienia, winno nastąpić nie później niż w grudniu 2014 r., co wynika z zapisu 5-5.1-pkt 6-lit d instrukcji nr 1, która zgodnie ze złożonymi wyjaśnieniami znajduje zastosowanie do dnia 31.12.2014 r. dla czynów zabronionych polegających na złożeniu po obowiązującym terminie deklaracji.

(Dowód: akta kontroli str. 685 – 688).

Komórka KP:

Próba kontrola poddana badaniu objęła 20 przypadków kontroli podatkowych przeprowadzonych w okresie od dnia 01.01.2014 r. do dnia 09.03.2015 r., zakończonych wynikiem pozytywnym.

Tabela nr 4

Lp.	NIP/Pesel	Podatek	Nr postępowania kontrolnego	Zawiadomienie do KS	Potwierdzenie zawiadomienia do KS / odstąpienia
1		CIT-8 2014	1430	tak	zawiadomienie
2		VAT-7 8/2014	1470	nie	notatka
3		VAT-7 1/2014	1409	nie	notatka
4		VAT-7 2/2014	1417	nie	notatka
5		PPL 2014	1462	tak	zawiadomienie
6		PPL 2014	1437	tak	zawiadomienie
7		PPL 2014	1441	tak	zawiadomienie
8		PPL 2014	1419	tak	zawiadomienie
9		PPL 2014	1429	tak	zawiadomienie
10		VAT-7 4/2014	1433	nie	notatka
11		PPL 2012	1387	nie	notatka

12		PIT,PPE 2011-2012	1394	nie	notatka
13		PPE 2011-2012	1389	tak	zawiadomienie
14		VAT-7 9/2014	1474	nie	notatka
15		PPL 2014	1444	tak	zawiadomienie
16		PIT, PPE 2009	1287	tak	zawiadomienie
17		VAT-7 2010-2011	1385	nie	notatka
18		PPL 2014	1463	nie	notatka
19		VAT-7 4/2012-12/2013	1427	nie	notatka
20		PIT 2014	1458	tak	zawiadomienie

W poddanej badaniu ustalono, że:

1. w 10 przypadkach komórka KP skierowała do KS zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego,
2. w 10 przypadkach komórka KP odstąpiła od skierowania zawiadomienia do KS na podstawie:
 - bezzasadności zawiadomienia ze względu na szczególne okoliczności popełnienia czynu zabronionego – poz. 2,
 - art. 16a kks – poz. 3-4, 11, 14 i 19,
 - przedawnienia karalności czynu zabronionego – poz. 12 i 17,
 - znikomego stopnia społecznej szkodliwości czynu – poz. 10 i 18.

Ad.1 Zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, poza jednym przypadkiem posiadały wymagane elementy i sporządzone były wg przyjętego wzoru, przez pracowników posiadających w zakresie przydzielonych zadań „sporządzanie informacji dla stanowiska karnego skarbowego o naruszeniu przepisów prawa podatkowego przez podmioty kontrolowane”. Przyjęcie zawiadomienia przez KS potwierdzone zostało datą i podpisem przez oskarżyciela skarbowego.

W jednym przypadku (poz. 6 tabeli nr 4) stwierdzono, że w zawiadomieniu brak było informacji o stanie zaległości podatkowych na dzień sporządzenia zawiadomienia, ustalonych w toku przeprowadzonej kontroli podatkowej.

(Dowód: akta kontroli str. 499).

Ad.2 W zbadanych przypadkach odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS, zostało ono potwierdzone notatką służbową sporządzoną przez pracownika komórki załatwiającej sprawę, zatwierdzoną następnie przez kierownika tej komórki oraz zaakceptowaną przez

oskarżyciela skarbowego.

Komórka PP:

Próba kontrola poddana badaniu objęła 20 przypadków wydanych w okresie od dnia 01.01.2014 r. do dnia 09.03.2015 r. decyzji podatkowych określających zobowiązanie podatkowe (ZOB-PO)¹⁴.

Tabela nr 5

Lp.	NIP/Pesel	Podatek	Kwota podatku wg dokumentu	Zawiadomienie do KS	Potwierdzenie zawiadomienia / odstąpienia od zawiadomienia do KS
1		PPR 2010	4.752,00	nie	notatka
2		PPL 1-3/2014	19.533,00	tak	zawiadomienie
3		PCC-3 2010	72,00	nie	notatka
4		PCC-3 2009	230,00	nie	notatka
5		PPL 2-5/2014	7.651,00	tak	zawiadomienie
6		PCC-3 2014	1.706	nie	brak
7		PPE 2012	1.632,00	nie	adnotacja
8		PCC-3 2010	414,00	nie	notatka
9		PIT 3-4/2013	3.725,00	tak	zawiadomienie
10		PIT 2012	69.810,00	tak	zawiadomienie
11		PIT 2012	5.829,00	tak	zawiadomienie
12		PCC-3 2014	1.550,00	nie	notatka
13		PCC-3 2014	1.550,00	nie	notatka
14		PCC-3 2010	100,00	nie	notatka
15		PCC-3 2014	535,00	tak	zawiadomienie
16		PIT 2012	3.718,00	nie	notatka
17		PIT 2012	188,00	nie	notatka
18		PCC-3 2010	380,00	nie	notatka
19		VAT-7 3/2013	423.012,00 27.600,00	tak	zawiadomienie
20		PPL 1, 6-8/2014	18.644,00	tak	zawiadomienie

W poddanej badaniu próbie ustalono, że:

1. w 8 przypadkach skierowane zostało do KS zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, przy czym:

- 6 zawiadomień do KS skierowała komórka KP, w związku z przeprowadzeniem kontroli podatkowych poprzedzających postępowanie podatkowe i wydanie decyzji (poz. 2, 5, 9-10 i 19-20),

¹⁴ Ze sporządzonego na potrzeby kontroli raportu wynika, że w badanym okresie nie wydano decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe (ZOB-PU).

- 2 zawiadomienia do KS skierowała komórka PP (poz. 11 i 15),
2. w 11 przypadkach komórka PP odstąpiła od skierowania zawiadomienia do KS na podstawie:
- bezzasadności zawiadomienia ze względu na szczególne okoliczności popełnienia czynu zabronionego – poz. 12-13,
 - przedawnienia karalności czynu zabronionego – poz. 1, 3-4, 8, 14 i 17-18,
 - znikomego stopnia społecznej szkodliwości czynu – poz. 7 i 16,
3. w 1 przypadku nie skierowano zawiadomienia do KS, nie dokonując jednocześnie odstąpienia w tym zakresie – poz. 6.

Ad.1 Zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, posiadały wymagane elementy (w tym kserokopie wydanych decyzji podatkowych) i sporządzone były wg przyjętego wzoru, przez pracowników posiadających w zakresie przydzielonych zadań „sporządzanie informacji na stanowisko karne skarbowe o naruszeniu przepisów prawa podatkowego przez podatników i płatników”. Przyjęcie zawiadomienia przez KS potwierdzone zostało datą i podpisem przez oskarżyciela skarbowego.

Ad.2 W 10 zbadanych przypadkach odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS, zostało to potwierdzone notatką służbową sporządzoną przez pracownika komórki załatwiającej sprawę, zatwierdzoną następnie przez kierownika tej komórki oraz zaakceptowaną przez oskarżyciela skarbowego.

W 1 przypadku (poz. 7 tabela nr 5) odstąpienie od skierowania zawiadomienia do KS udokumentowano w adnotacji, nieposiadającej akceptacji oskarżyciela skarbowego. Według wyjaśnień złożonych w dniu 12.03.2015 r. przez kierownika komórki SW (poprzednio kierownika komórki PP), powodem braku podstaw do sporządzenia wymaganej instrukcją nr 1 notatki w zakresie odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS oraz braku akceptacji oskarżyciela skarbowego na sporządzonej adnotacji, były okoliczności wydania decyzji podatkowej w sprawie oraz dokonanie wpłaty określonej w przedmiotowej decyzji w obowiązującym terminie.

(Dowód: akta kontroli str. 530, 654).

W 2 przypadkach (poz. 1 i 7 tabela nr 5) stwierdzono, że sporządzone dokumenty w zakresie odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS, nie posiadały nr ewidencyjnego, jak również nie zostały ujęte w prowadzonej w komórce PP ewidencji.

(Dowód: akta kontroli str. 528, 530).

W 1 przypadku (poz. 17 tabela nr 5) w sporządzonej notatce w zakresie odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS, wskazano błędną podstawę przedmiotowego odstąpienia w postaci przedawnienia karalności czynu zabronionego. Jak wynika z treści przedmiotowej notatki oraz wydanej w sprawie decyzji, czyn zabroniony winien być zakwalifikowany z art. 76 § 3 kks w zb. z art. 56 § 3 kks.

Zgodnie z art. 51 § 1 kks karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. Bieg przedawnienia wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności.

Biorąc pod uwagę powyższe zauważa się, że w przedmiotowej sprawie przedawnienie karalności czynu zabronionego nastąpiło w dniu 31.12.2014 r. (przedawnienie w dniu sporządzenia notatki jeszcze nie nastąpiło).

(Dowód: akta kontroli str. 529).

Ad. 3 Według wyjaśnień złożonych w dniu 12.03.2015 r. przez kierownika komórki PP, analiza zasadności skierowania zawiadomienia do KS w opisywanym przypadku zostanie przeprowadzona w terminie 30 dni po ostatecznym zakończeniu sprawy tj. po uprawomocnieniu się przedmiotowej decyzji.

(Dowód: akta kontroli str. 655 – 661).

Komórka RP/SW:

Próba kontrola poddana badaniu objęła 20 przypadków podatników lub płatników, którzy na dzień kontroli posiadali nieuregulowane zaległości podatkowe w kwocie > 5.000,00 zł, w tym: 16 z tytułu VAT-7 za poszczególne miesiące roku podatkowego 2014 i 4 z tytułu PIT-4 za poszczególne miesiące roku podatkowego 2013.

Tabela nr 6

l.p.	NIP/Pesel	Podatek	Kwota zaległości	Zawiadomienie do KS	Potwierdzenie zawiadomienia / odstąpienia od zawiadomienia do KS
1	-	VAT-7 12/2014	6.596,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
2		VAT-7 6/2014	750.977,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
3		VAT-7 12/2014	6.821,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
4		VAT-7 9/2014	21.305,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
5		VAT-7 3/2014	5.028,00	tak	zawiadomienie
6		VAT-7 12/2014	25.648,60	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
7		VAT-7 12/2014	39.483,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
8		VAT-7 9/2014	36.679,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
9		VAT-7 9/2014	8.687,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
10		VAT-7 4/2014	10.575,00	tak	zawiadomienie
11		VAT-7 12/2014	9.244,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
12		VAT-7 5/2014	6.483,00	tak	zawiadomienie
13		VAT-7 12/2014	13.922,00	nie	brak
14		VAT-7 3/2014	5.278,00	tak	zawiadomienie
15		VAT-7 7/2014	7.062,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
16		VAT-7 12/2014	6.394,00	nie	zaplanowany termin zawiadomienia KS – IV/2015
17		PIT-4 12/2013	5.184,00	tak	zawiadomienie
18		PIT-4 12/2013	11.533,00	nie	brak
19		PIT-4 3/2013	5.748,00	tak	zawiadomienie
20		PIT-4 4/2013	5.882,00	tak	zawiadomienie

W poddanej badaniu próbie ustalono, że:

1. w 7 przypadkach skierowane zostało do KS zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego,
2. w 11 przypadkach skierowanie zawiadomienia do KS zaplanowane zostało na IV 2015 r.,
3. w 2 przypadkach nie skierowano zawiadomienia do KS, nie dokonując jednocześnie odstąpienia w tym zakresie.

Ad.1 Zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, posiadały wymagane elementy i sporządzone były wg przyjętego wzoru, przez pracownika posiadającego

w zakresie przydzielonych zadań „sporządzanie zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego w stosunku do podmiotów uporczywie zalegających z zapłatą należności podatkowych”. Przyjęcie zawiadomienia przez KS potwierdzone zostało datą i podpisem przez oskarżyciela skarbowego.

Ad.2 W 11 zbadanych przypadkach złożenie zawiadomienia do KS zaplanowane zostało na IV 2015 r.

Zgodnie z instrukcją RP, w przypadkach dotyczących nieuiszczania lub nieterminowego uiszczenia:

- należnego podatku VAT – pracownik RP na stanowisku do spraw likwidacji zaległości podatkowych oraz zaświadczeń, sporządza pisemne zawiadomienie do komórki KS dotyczące podatników, którzy nie uiszczają należnego podatku VAT w obowiązującym terminie płatności (brak wpłaty lub wpłaty po terminie), przez co najmniej trzy okresy miesięczne w przeciągu dziewięciu miesięcy,
- podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych – pracownik RP na stanowisku do spraw likwidacji zaległości podatkowych oraz zaświadczeń, sporządza pisemne zawiadomienie do komórki KS dotyczące podatników, którzy nie uiścili podatku za dany rok podatkowy przez kolejne trzy miesiące po obowiązującym terminie płatności,
- zaliczek na podatek dochodowy, wynikający z deklaracji rocznych (PIT-4R) – pracownik RP na stanowisku do spraw likwidacji zaległości podatkowych oraz zaświadczeń, sporządza pisemne zawiadomienie do komórki KS dotyczące płatników, u których po upływie kolejnych trzech miesięcy po obowiązującym terminie do złożenia tych deklaracji stwierdzono brak wpłat zaliczek.

W identyczny sposób tryb składania zawiadomień do KS określa instrukcja nr 3, przy czym zgodnie z jej zapisami, składanie przedmiotowych zawiadomień należy do upoważnionego pracownika SW.

Według przyjętej w Urzędzie praktyki postępowania, sporządzane przez komórki RP i SW zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych określonych w kks, kierowane były do KS zbiorczo dwa razy w roku tj. w kwietniu i październiku. Z informacji uzyskanej od KS wynika, że w przypadkach wszczęcia postępowania karnego skarbowego na

podstawie zawiadomień z komórki RP i SW, prowadzący sprawę oskarżyciel skarbowy uzyskiwał informację w zakresie stanu zaległości podatkowych podmiotu objętego zawiadomieniem, na dzień wszczęcia przedmiotowego postępowania.

Ad. 3 Według wyjaśnień złożonych w dniu 11.03.2015 r. przez kierownika komórki SW, w odniesieniu do:

- poz. 13 – w ustalonym stanie faktycznym tj. zaległość w podatku VAT-7 za 12/2014 r. z terminem płatności do dnia 26.01.2015 r., złożone w dniu 08.01.2015 r. zeznanie podatkowe PIT-36 za 2014 r. wraz z wnioskiem o zaliczenie nadpłaty wynikającej z przedmiotowego zeznania na poczet zaległości w podatku VAT-7 za 12/2014 r. – nie ma podstaw do złożenia zawiadomienia do KS,
- poz. 18 – płatnik (spółka z o.o.) został postawiony w stan likwidacji oraz wystąpił o umorzenie odsetek za zwłokę od powstałych zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych z uwagi na problemy finansowe uniemożliwiające na bieżąco regulowanie należnych podatków, wskazując przy tym, że nie prowadzi żadnych robót, utracił płynność finansową, a konta bankowe, jak również należności od dłużników są zajęte przez komornika. Jak wynika z dalszej części wyjaśnień, organ podatkowy odmówił wszczęcia postępowania w zakresie przedmiotowego umorzenia, wskazując, że zgodnie z art. 67c Ordynacji, należności obciążające płatnika mogą być jedynie rozkładane na raty lub odraczany może być termin ich płatności, nie mogą być natomiast umarzane. Jak wreszcie wynika z udzielonych wyjaśnień, komórka RP odstąpiła od skierowania zawiadomienia do KS, ze względu na bardzo trudną sytuację finansową płatnika, znajdującego się w likwidacji, biorąc jednocześnie pod uwagę fakt, że przed ogłoszeniem likwidacji spółka wykonywała obowiązki płatnika w terminie. Wg złożonych wyjaśnień odstąpienie od skierowania zawiadomienia do KS zostało skonsultowane z oskarżycielem skarbowym, ale nie zostało udokumentowane w sposób wymagany instrukcją nr 1. W złożonych w dniu 17.03.2015 r. wyjaśnieniach oskarżyciel skarbowy wskazał, iż w jego ocenie likwidator nie jest organem spółki, a jedynie przedstawicielem ustawowym osoby prawnej zmierzającym do jej likwidacji, w związku z czym w przedmiotowej sprawie brak było wystarczających przesłanek do stwierdzenia, że likwidatorowi można przypisać odpowiedzialność za zaległości podatkowe. Wg złożonych wyjaśnień „Zaległości podatkowa tego podmiotu powstała

w momencie kiedy Spółka znajdowała się u kresu swojej działalności co potwierdzała jej zła kondycja finansowa. W tej sytuacji, likwidator realizując zobowiązania, pierwszeństwo dał świadczeniom pracowniczym wypłacając jedynie odprawy i wynagrodzenia, natomiast naliczone „papierowo” zaliczki pozostawił niezapłacone z powodu braku środków finansowych, co świadczyć może o braku winy likwidatora”. W ocenie oskarżyciela skarbowego, za bezzasadnością prowadzenia w przedmiotowej sprawie postępowania karnego skarbowego przemawiał dodatkowo fakt, że bezskuteczną okazała się prowadzona w stosunku do spółki egzekucja. W dniu 17.03.2015 r. (w toku kontroli) komórka SW udokumentowała odstąpienie od skierowania zawiadomienia do KS w przedmiotowej sprawie, wskazując jako powód odstąpienia bezzasadność złożenia zawiadomienia ze względu na szczególne okoliczności czynu.

Zauważyć należy, że w przedmiotowej sprawie doszło do popełnienia przestępstwa skarbowego, a ocena działania likwidatora spółki w zakresie jego ewentualnej odpowiedzialności za czyn zabroniony określony w art. 77 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks, winna nastąpić w drodze postępowania przygotowawczego.

(Dowód: akta kontroli str. 650 – 653).

III. Odstępowanie przez badane komórki organizacyjne od skierowania do KS zawiadomienia o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.

Na podstawie dokumentów przedłożonych w toku kontroli ustalono, że w badanym okresie kontrolowane komórki organizacyjne prowadziły ręczne ewidencje odstąpień od skierowania do KS zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych. W roku 2015 w komórkach KP, PP i OB do ewidencjonowania odstąpień wykorzystywany jest dodatkowo moduł „Czyny zabronione” w systemie EWIDENCJE US.

W oparciu o przedmiotowe ewidencje ustalono, że w okresie objętym kontrolą badane komórki organizacyjne odstąpiły w formie notatki służbowej od skierowania zawiadomienia do KS łącznie w 840 przypadkach¹⁵.

Tabela nr 7

Liczba odstąpień od skierowania do KS zawiadomienia o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego			
Lp.	Komórka organizacyjna	2014	2015 (do dnia kontroli)

¹⁵ Dane nie obejmują przypadków odstąpień z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu, odnotowanych na sporządzanych w systemie POLTAX raportach o deklaracjach/zeznaniach złożonych po terminie.

1	OB	437	91
2	PP	239	38
3	KP	33	2
4	RP	0	0
5	SW	0	0
Razem		709	131

W oparciu o przedłożone ewidencje dokonano doboru próby kontrolnej, w celu sprawdzenia trybu postępowania badanych komórek organizacyjnych, w przypadkach odstąpienia od skierowania do KS zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego. Próba kontrola poddana badaniu objęła po 5 przypadków odstąpień od skierowania zawiadomienia, dokonanych przez każdą z badanych komórek¹⁶.

Tabela nr 8

Lp.	NIP/Pesel	Podatek	Kwota wg dokumentu (uszczuplenie)	Komórka odstępująca	Podstawa odstąpienia
1		PCC-3 2014	160,00	PP	art. 16 kks
2		PIT-38 2012	873,00	PP	znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu
3		VAT-26	5.657,00	PP	art. 16 kks
4		VAT-7 10/2013	0,00	PP	art. 16 kks
5		PCC-3 2013	29,00	PP	art. 16 kks
6		VAT-7K II/2014	1.085,00	KP	art. 16a kks
7		VAT-7 7/2014	0,00	KP	art. 16a kks
8		VAT-7 12/2013	0,00	KP	art. 16a kks
9		PIT-36L 2013, VAT-7 I,V-VII, XI-XII/2013	16.874,00 1.293,00	KP	art. 16a kks
10		VAT-7 IX/2014	172.996,00	KP	bezzasadność złożenia zawiadomienia ze względu na szczególne okoliczności czynu
11		PIT-28 2014	0,00	OB	art. 16 kks
12		PIT-28 2014	0,00	OB	art. 16 kks
13		VAT-7 11/2014	299,00	OB	art. 16a kks
14		VAT-7 11/2014	150,00	OB	art. 16 kks
15		VAT-7 11/2014	644,00	OB	art. 16 kks

We wszystkich zbadanych przypadkach odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS, zostało to potwierdzone wymaganą notatką służbową sporządzoną przez pracownika komórki załatwiającej sprawę. Notatki służbowe dot. „czynnego żalu”, posiadały adnotacje o braku

¹⁶ Zgodnie z informacją uzyskaną z komórek RP i SW, nie sporządzały one notatek w zakresie odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS.

negatywnych przesłanek określonych w art. 16 § 5 kks.

Przyjęcie notatki przez KS potwierdzone zostało datą i podpisem przez oskarżyciela skarbowego¹⁷.

W 2 przypadkach (poz. 1 i 3 tabela nr 8) sporządzone w dniach 09.01.2015 r. 13.01.2015 r. notatki służbowe w zakresie odstąpienia od skierowania zawiadomienia do KS na podstawie art. 16 kks, nie zostały przekazane do KS oraz nie posiadały akceptacji oskarżyciela skarbowego, co wymagane było obowiązującą wówczas instrukcją nr 2. Ujawnione braki miały charakter formalny i nie wpłynęły na zasadność uznania przedmiotowych zawiadomień za skuteczne.

(Dowód: akta kontroli str. 576 – 578, 582 – 583).

W 1 przypadku (poz. 13 tabela nr 8) komórka OB nie sporządziła wymaganej instrukcją nr 1 notatki służbowej, w związku ze złożeniem w dniu 08.01.2015 r. przez sprawcę czynu zabronionego, prawnie skutecznej w rozumieniu Ordynacji, korekty deklaracji podatkowej. W dniu 16.03.2015 r. (w toku kontroli) na wydruku przedmiotowej korekty deklaracji, dokonano adnotacji o odstąpieniu od zawiadomienia do KS na podstawie art. 16a kks.

(Dowód: akta kontroli str. 622 – 626, 687 – 688).

W 2 przypadkach (poz. 14 i 15 tabela nr 8) pomimo niezłożenia w obowiązującym terminie deklaracji VAT-7 i braku wpłaty w obowiązującym terminie wynikających z tych deklaracji zobowiązań podatkowych, pracownik komórki OB sporządzający notatkę służbową dotyczącą zawiadomienia złożonego w trybie art. 16 kks uznał przedmiotowe zawiadomienia za skuteczne.

Zgodnie z art. 16 § 2 kks, przepis § 1 stosuje się tylko wtedy, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym.

Zgodnie z zapisem instrukcji nr 3, „w przypadku niespełnienia ustawowych przesłanek instytucji czynnego żalu określonych w art. 16 kks albo gdy nie dokonano wpłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej w wyznaczonym terminie, komórka organizacyjna załatwiająca

¹⁷ Notatki dot. „czynnego żalu” nie są przekazywane do KS od dnia 02.02.2015 r. w związku z wejściem w życie instrukcji nr 3.

sprawę kieruje do KS zawiadomienie (...) bądź odstępuje od skierowania zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego (...)."

Według wyjaśnień złożonych w dniu 18.03.2015 r. przez kierownika komórki OB, w obu przypadkach winno nastąpić odstąpienie od skierowania zawiadomienia do KS, z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu. Jak wynika z dalszej części przedmiotowych wyjaśnień, w dniu 17.03.2015 r., w wyniku ponownej analizy obu opisanych przypadków, uznano zawiadomienia złożone w trybie art. 16 kks za nieskuteczne, anulowano sporządzone notatki służbowe oraz dokonano na zawiadomieniach adnotacji o odstąpieniu od zawiadomienia KS z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu.

(Dowód: akta kontroli k. 627 – 640, 687 – 688).

Dyrektor Izby Skarbowej **pozytywnie z uchybieniami** ocenia działalność Naczelnika Urzędu Skarbowego w Myśliborzu w zakresie ujawniania i realizacja obowiązku zawiadamiania komórek ds. karnych skarbowych o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych.

Przy ogólnie poprawnej realizacji zadań będących przedmiotem badania, stwierdzono uchybienia polegające na:

- 1) brakach formalnych w sporządzonych notatkach służbowych w przedmiocie zawiadomienia i odstąpienia od zawiadomienia do KS – 6 przypadków (str. 12, 16, 19, 25 projektu wystąpienia pokontrolnego),
- 2) uznaniu za skuteczne zawiadomienia złożonego w trybie art. 16 kks przez sprawcę czynu zabronionego, pomimo nieuiszczenia przez sprawcę w całości wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym czynem zabronionym – 2 przypadki (str. 25 projektu wystąpienia pokontrolnego),
- 3) niezłożeniu zawiadomienia do KS w obowiązującym terminie – 2 przypadki (str. 15, 22-23 projektu wystąpienia pokontrolnego),
- 4) braku udokumentowania odstąpienia od zawiadomienia do KS – 2 przypadki (str. 14, 25 projektu wystąpienia pokontrolnego).

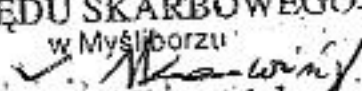
Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie, mając na uwadze stwierdzone w toku kontroli uchybienia zaleca:

- 1) Przestrzeganie zapisów obowiązującej instrukcji „*Postępowanie w sprawie składania zawiadomień o ujawnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego*” w zakresie:
 - dokumentowania czynności związanych z procedurą zawiadamiania i odstępowania od zawiadamiania do KS,
 - terminów kierowania do KS, zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych
- 2) Dokładne analizowanie przesłanek wpływających na skuteczność zawiadomień złożonych w trybie art. 16 kks przez sprawców czynów zabronionych, w szczególności przesłanki uiszczenia w całości wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej popełnionym czynem zabronionym.

Informacje o wykorzystaniu ustaleń kontroli oraz podjętych działaniach mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych uchybień, należy przekazać do Izby Skarbowej w Szczecinie w terminie 30 dni roboczych od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego.


Izba Skarbowa w Szczecinie
Kancelaria Dyrektora
50-102

W ww. piśmie wyłączono dane osobowe na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1182 z późn. zm.) oraz dane objęte tajemnicą skarbową na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613).

NACZELNIK
URZĘDU SKARBOWEGO
w Myśliborzu

Violetta Skawińska



Myślibórz, dnia 22 czerwca 2015 r.

**NACZELNIK URZĘDU SKARBOWEGO
W MYŚLIBORZU**

ZN.070.3.2015

**Dyrektor Izby Skarbowej
w Szczecinie
ul. Roosevelta 1, 2
70-525 Szczecin**

Przyjmując ustalenia kontroli zawarte w wystąpieniu pokontrolnym Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie z dnia 3 czerwca 2015 r. znak: KW.8-070-4/15, w zakresie stwierdzonych uchybień w toku kontroli na temat: „Ujawnianie i realizacja obowiązku zawiadamiania komórek ds. karnych skarbowych o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych, w okresie 2014 – 2015”, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Myśliborzu informuje o podjętych działaniach mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych uchybień, a mianowicie:

- 1) zapoznano pracowników Urzędu z ustaleniami kontroli,
- 2) omówiono z pracownikami stwierdzone w toku kontroli uchybienia,
- 3) zobowiązano pracowników Urzędu do przestrzegania unormowań zawartych w obowiązującej instrukcji „Postępowanie w sprawie zawiadomień o ujawnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”, a w szczególności w zakresie:
 - właściwego dokumentowania czynności związanych z procedurą zawiadamiania i odstępowania od zawiadomienia KS,
 - terminowego kierowania zawiadomień na stanowisko spraw karnych skarbowych,
 - dołożenia większej staranności przy analizowaniu przesłanek wpływających na skuteczność zawiadomień złożonych przez sprawców czynów zabronionych w trybie art. 16 kks,
- 4) zobowiązano kierowników do zwiększenia nadzoru nad prawidłowością wykonywanych przez pracowników zadań w kontrolowanym obszarze,
- 5) obszar będący przedmiotem kontroli (za okres od dnia jej zakończenia) poddano również kontroli funkcjonalnej w następujących komórkach organizacyjnych Urzędu: ds. wierzycielskich, obsługi bezpośredniej oraz kontroli podatkowej. W wyniku podjętych czynności nieprawidłowości nie stwierdzono.

Jednocześnie Naczelnik Urzędu Skarbowego w Myśliborzu informuje, że celem wyeliminowania stwierdzonych podczas kontroli uchybień oraz dążąc do utrwalania prawidłowych działań, zobowiązał pracowników komórki karnej skarbowej do przeprowadzenia przynajmniej jeden raz w roku pracowników Urzędu szkolenia/instruktażu z zakresu spraw karnych skarbowych.

NACZELNIK
URZĘDU SKARBOWEGO
w Myśliborzu
Violetta Skawińska

Otrzymują:

1. Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie
2. KS w m.
3. Aa.