



Szczecin, 16 maja 2024 roku



UNP: 3201-24-075793

Sprawa: kontrola w urzędzie  
Znak sprawy: **3201-IWW.0921.10.2024.17**  
Kontakt: [ias.szczecin@mf.gov.pl](mailto:ias.szczecin@mf.gov.pl)

## SPRAWOZDANIE Z KONTROLI

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie przeprowadził kontrolę działalności Urzędu Skarbowego w Wałczu, z siedzibą przy ul. Kościuszki 4, 78-600 Wałcz.

Kontrolę przeprowadziły w trybie uproszczonym w okresie od 12.04.2024 r. do 6.05.2024 r.:

- ██████████ - starszy kontroler skarbowy na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli nr ██████████ r., wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie,
- ██████████ – starszy ekspert skarbowy na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli nr ██████████ r., wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie.

### Zakres kontroli:

Kontrole podatkowe wszczynane wobec mikroprzedsiębiorców.

### Okres objęty kontrolą:

Okres od 1.01.2023 r. do 31.12.2023 r.

Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w Wałczu, w okresie objętym kontrolą, była:

do 26.07.2023 r. - pani Marzanna Myczka,

od 27.07.2023 r. - pani Jolanta Pawlaczyk-Zajączkowska.

Kontrolę odnotowano w książce kontroli jednostki organizacyjnej pod poz. nr 1/2024.

### Cel kontroli:

Celem kontroli było zweryfikowanie, czy prawidłowo, to jest zgodnie z obowiązującymi przepisami, stosowany jest tryb przeprowadzania kontroli podatkowych wobec mikroprzedsiębiorców bez zawiadomienia o zamiarze ich wszczęcia. Czynnościami kontrolnymi objęliśmy ustalenie, czy zostały spełnione przesłanki określone w przepisach ustaw: Prawo przedsiębiorców oraz Ordynacja Podatkowa do przeprowadzania kontroli podatkowych bez zawiadomienia przedsiębiorców, a także czy miało to swoje odzwierciedlenie w stosownej dokumentacji kontrolowanego urzędu skarbowego.

## Ocena skontrolowanej działalności:

pozytywna z nieprawidłowościami

## Ustalenia szczegółowe

### Regulacje prawne

Zgodnie z obowiązującymi przepisami zawartymi w ustawie Prawo przedsiębiorców<sup>1</sup> oraz ustawie Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> organy kontroli, w tym organy podatkowe są zobowiązane zawiadomić kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli, w szczególności kontroli podatkowej.

W obydwu tych unormowaniach prawnych zawarte zostały jednak wyjątki, które uprawniają organy kontrolne/podatkowe do wszczęcia kontroli bez uprzedniego zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia.

I tak:

- w myśl art. 48 ust. 11 ustawy Prawo przedsiębiorców, zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli nie dokonuje się m.in. w przypadku, gdy:
  - 1) przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2);
  - 2) kontrola jest przeprowadzana na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (art. 48 ust. 11 pkt 3);
  - 3) przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska (art. 48 ust. 11 pkt 4);
  - 4) przedsiębiorca nie ma adresu zamieszkania lub adresu siedziby lub doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione (art. 48 ust. 11 pkt 9);
  - 5) kontrola dotyczy przypadków określonych w art. 282c ustawy Ordynacja podatkowa (art. 48 ust. 11 pkt 10);
- na podstawie art. 282c § 1-3 ustawy Ordynacja podatkowa, brak obowiązku zawiadomienia o kontroli podatkowej dopuszczalny jest w następujących sytuacjach:
  - 1) jeżeli kontrola:
    - a) dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
    - b) ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
    - c) dotyczy opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
    - d) dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
    - e) ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
    - f) zostaje wszczęta w trybie, o którym mowa w art. 284a § 1,
    - g) ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,
    - h) dotyczy podatku od wydobycia niektórych kopalin,

<sup>1</sup> art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.)

<sup>2</sup> art. 282b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.)

- i) ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej,
  - j) dotyczy zasadności zwrotu podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 2) jeżeli organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:
- a) został prawomocnie skazany w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295 i 1598) lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli; w przypadku osoby prawnej ten warunek odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w przypadku spółek niemających osobowości prawnej – do każdego wspólnika,
  - b) jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
  - c) nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

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

Z kolei – w oparciu o art. 48 ust. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców – uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się w protokole kontroli.

#### **Ustalenia w zakresie kontroli podatkowych przeprowadzonych w Urzędzie Skarbowym w Wałczu wobec mikroprzedsiębiorców, zakończonych w 2023 roku.**

Na dzień rozpoczęcia kontroli, z danych dostępnych z systemu ZISAR wynikało, że w Urzędzie Skarbowym w Wałczu w trakcie 2023 roku zakończono łącznie 14 kontroli podatkowych. Liczbę kontroli z uwzględnieniem klasyfikacji podmiotu, przedstawia poniższa tabela.

Tabela nr 1. Kontrole podatkowe zakończone w 2023 roku

Lp	NIP	Podatek z karty kontroli	Kontrolowany okres z upoważnienia	Numer sprawy	Klasyfikacja podmiotu
1		PIT	2018-01-01 - 2022-12-31		MIKRO
2		VAT	2021-07-01 - 2021-12-31		MIKRO
3		VAT	2022-12-01 - 2022-12-31		MIKRO
4		VAT	2020-01-01 - 2020-12-31		MIKRO
5		VAT	2018-01-01 - 2021-12-31		
6		VAT	2022-01-01 - 2022-12-31		MIKRO
7		PPE	2022-01-01 - 2022-12-31		MIKRO
8		VAT	2020-07-01 - 2021-12-31		
9		PIT	2019-01-01 - 2021-12-31		

10		PIT	2020-01-01 - 2020-12-31	
11		VAT	2020-01-01 - 2020-12-31	
12		PIT	2021-01-01 - 2021-12-31	
13		VAT	2022-07-01 - 2022-12-31	
14		VAT	2022-01-01 - 2022-12-31	

Z systemu ZISAR wynika również, że każda z powyższych kontroli podatkowych została przeprowadzona bez uprzedniego zawiadomienia podatnika o zamiarze jej wszczęcia (tj. 100 %).

Z uwagi na fakt, że przedmiotem niniejszej kontroli jest prawidłowość prowadzenia kontroli podatkowych wobec mikroprzedsiębiorców, badaniem objęliśmy wszystkie przypadki, które w klasyfikacji podmiotu posiadały wskazanie „MIKRO” (6 pozycji).

Z informacji otrzymanej 16.04.2024 r. od Kierownika Referatu Kontroli Podatkowej, wynika że kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec mikroprzedsiębiorców, zakończonych w 2023 roku było 14.

W zakresie rozbieżności pomiędzy liczbą wskazaną przez organ, a danymi, które wynikają z systemu ZISAR (gdzie podmiotów MIKRO było 6), organ wskazał<sup>3</sup>, że:

Różnica ta wynika z braku odnotowania na kartach kontroli kategorii podmiotu. Karty te zostały uzupełnione w tym zakresie 9.05.2024 r.

Kontrole podatkowe, które zostały uzupełnione przez organ w systemie ZISAR w zakresie klasyfikacji podmiotu w trakcie naszej kontroli, nie zostały nią objęte.

Na podstawie przedstawionych w tabeli danych stwierdziłyśmy, że w stosunku do dwóch podatników przeprowadzona została w 2023 roku więcej niż jedna kontrola, a klasyfikacja podmiotu w systemie ZISAR nie była jednakowa w każdej z nich. I tak:

- dla podatnika NIP: [REDACTED] - w przypadku kontroli w zakresie podatku PIT za okres 2018-2022 (znak sprawy: [REDACTED], poz. 1 tabeli), a także z zakresu podatku VAT za 2022 r. (znak sprawy: [REDACTED], poz. 6 tabeli) podmiot posiada klasyfikację MIKRO, natomiast w kontroli z zakresu podatku VAT za okres 2018-2021 takiego oznaczenia nie posiada (znak sprawy: [REDACTED], poz. 5 tabeli),
- dla podatnika NIP: [REDACTED] - w przypadku kontroli w zakresie podatku VAT za 2020 r. (znak sprawy: [REDACTED], poz. 4 tabeli) podmiot posiada klasyfikację MIKRO, natomiast w kontroli z zakresu podatku PIT za ten sam okres takiego oznaczenia nie posiada (znak sprawy: [REDACTED], poz. 10 tabeli).

Z uwagi na tożsamość okresów, które były objęte kontrolą podatkową u tego samego podatnika, a różniły się jedynie przedmiotem (kontrolowanym podatkiem), kontrolą objęliśmy także te dwie sprawy, tj. [REDACTED] i [REDACTED] pomimo braku oznaczenia przy nich w systemie ZISAR podmiotu jako MIKRO.

Kontrolą objęliśmy zatem 8 kontroli podatkowych, przeprowadzonych i zakończonych w 2023 roku w Urzędzie Skarbowym w Wałczu.

<sup>3</sup> Pismo Urzędu z 9.05.2024 r. - akta kontroli str. 212-215

Ustaliliśmy, że w Urzędzie Skarbowym w Wałczu nie ma wydanych uregulowań wewnętrznych, bądź zaleceń lub wytycznych, które obejmują zagadnienie wszczęcia kontroli podatkowych bez zawiadomienia. Organ stosuje w tym zakresie obowiązujące przepisy prawne<sup>4</sup>.

W kwestii przebiegu procesu decyzyjnego w zakresie wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia przedsiębiorcy o takim zamiarze, organ wyjaśnił, że<sup>5</sup>:

Decyzję o wszczęciu kontroli podatkowej bez zawiadomienia podejmuje się w wyniku zebranych informacji i dowodów. Weryfikacja przeprowadzona jest w toku analizy lub czynności sprawdzających. Pracownik zapoznaje kierownika SKP z ustaleniami i ten podejmuje decyzję o ewentualnym wszczęciu kontroli podatkowej bez zawiadomienia. Następnie kierownik SKP, przedkłada upoważnienie do kontroli do podpisu naczelnikowi urzędu skarbowego, informując o przesłankach decydujących o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia.

W toku kontroli instytucjonalnej poddałyśmy analizie protokoły 8 kontroli podatkowych, przeprowadzonych w 2023 roku w Urzędzie Skarbowym w Wałczu w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców:

1) Kontrola podatkowa znak sprawy: [REDAKTOWANE]<sup>6</sup>:

- numer upoważnienia i data wydania: [REDAKTOWANE],
- NIP podatnika: [REDAKTOWANE]
- kontrolę przeprowadzono w dniach: 10.11.2023 r. – 30.11.2023 r.,
- rodzaj podatku: PIT,
- okres objęty kontrolą: 01.01.2020 – 31.12.2020,
- zakres kontroli: rzetelność deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:
  - a) powody braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PP),
  - b) sposób powiadomienia kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia – kontrolowanego powiadomiono pismem nr [REDAKTOWANE], które stanowi załącznik do protokołu nr 1<sup>7</sup>,
  - c) data powiadomienia – 10.11.2023 r.;
- przebieg postępowania kontrolnego i dokonane ustalenia – podatnik w toku kontroli został wezwany 10.11.2023 r. do przekazania na informatycznym nośniku danych plików JPK\_WB, JPK\_PKPR, JPK\_FA. Pliki JPK\_PKPR i JPK\_FA podatnik przesłał 24.11.2023 r., natomiast 29.11.2023 r. został zapoznany ze zgromadzonym materiałem dowodowym. W toku kontroli ustalono, że podatnik zaewidencjonował jako koszt uzyskania przychodów zakupy towarów i usług, które nie są związane z uzyskiwanym przychodem z prowadzonej działalności gospodarczej, w związku z czym zawyżył koszty uzyskania przychodów w łącznej wysokości 23 938,62 zł,

<sup>4</sup> Informacja Kierownika komórki SKP z 16.04.2024 r. - akta kontroli str. 159-161

<sup>5</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>6</sup> Akta kontroli str. 18-34

<sup>7</sup> Akta kontroli str. 30-31

- w protokole kontroli została zawarta informacja o treści: „Pismem nr [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] r. poinformowaliśmy Pana, że kontrola podatkowa podjęta upoważnieniem nr [REDAKTOWANE] r. została wszczęta bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia”.

Kontrola ta została poprzedzona czynnościami sprawdzającymi nr [REDAKTOWANE] które trwały od 09.10.2023 r. do 31.10.2023 r., temat czynności: przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych. Zostały one zakończone skierowaniem wniosku do kontroli.

W informacji co do faktycznych przesłanek, które zadecydowały o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, organ wskazał<sup>8</sup>:

Wniosek o kontrolę po czynności sprawdzających. Ustaliliśmy, że podatnik zawyżył m. in. koszty uzyskania przychodów i wydatki przekraczały uzyskane przychody (NZP). W związku z ustaleniami powstała m. in. konieczność przesłuchania podatnika w kontroli.

2) Kontrola podatkowa znak sprawy: [REDAKTOWANE]<sup>9</sup>:

- numer upoważnienia i data wydania: [REDAKTOWANE] r.,
- NIP podatnika: [REDAKTOWANE]
- kontrolę przeprowadzono w dniach: 28.11.2023 r. – 6.12.2023 r.,
- rodzaj podatku: PIT,
- okres objęty kontrolą: 01.01.2018 – 31.12.2022,
- zakres kontroli: rzetelność deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:
  - a) powody braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PP),
  - b) sposób powiadomienia kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia – kontrolowanego powiadomiono pismem nr [REDAKTOWANE], które stanowi załącznik nr 1 do protokołu<sup>10</sup>,
  - c) data powiadomienia – 28.11.2023 r.;
- przebieg postępowania kontrolnego i dokonane ustalenia – w treści protokołu kontrolujący stwierdzili, że ponieważ 25.09.2023 r. podatnik dostarczył dokumenty na wezwanie nr [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] r., w dniu rozpoczęcia kontroli dysponowali dowodami zakupu i sprzedaży oraz księgami przychodów i rozchodów z zakresu kontroli. Podatnik w toku kontroli został wezwany 28.11.2023 r. do przekazania na informatycznym nośniku danych plików JPK\_FA, JPK\_PKPR, JPK\_WB za okres 2018-2022. Pliki JPK\_PKPR przekazał 29.11.2023 r. Z kolei 28.11.2023 r. podatnik został przesłuchany w charakterze strony. Postanowieniem z 29.11.2023 r. organ dopuścił jako dowody w kontroli podatkowej złożone przez podatnika

<sup>8</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>9</sup> Akta kontroli str. 35-73

<sup>10</sup> Akta kontroli str. 57-58

oświadczenia z 3.10.2023 r. i 24.10.2023 r. Podatnik 6.12.2023 r. został zapoznany ze zgromadzonym materiałem dowodowym. W toku kontroli ustalono, że podatnik w każdym z kontrolowanych okresów zaliczał do kosztów uzyskania przychodów wydatki, które nie były związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, co powodowało ich zawyżenie:

w 2018 r. o kwotę 38 732,40 zł,  
w 2019 r. o kwotę 49 424,42 zł,  
w 2020 r. o kwotę 68 912,78 zł,  
w 2021 r. o kwotę 115 927,89 zł,  
w 2022 r. o kwotę 88 651,04 zł,

- w protokole kontroli została zawarta informacja o treści: „Pismem nr [REDAKTOWANO] z [REDAKTOWANO] r. poinformowaliśmy Pana, że kontrola podatkowa podjęta upoważnieniem nr [REDAKTOWANO] r. została wszczęta bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy prawo przedsiębiorcy)”.

Kontrola ta została poprzedzona czynnościami sprawdzającymi nr [REDAKTOWANO], które trwały od 8.09.2023 r. do 28.11.2023 r., temat czynności: przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych. Zostały one zakończone skierowaniem wniosku do kontroli.

W informacji co do faktycznych przesłanek, które zadecydowały o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, organ wyjaśnił<sup>11</sup>:

Wniosek o kontrolę po czynności sprawdzających. Ustaliliśmy, że podatnik zawyżył m. in. koszty uzyskania przychodów i wydatki przekraczały uzyskane przychody (NZP). W związku z ustaleniami powstała m. in. konieczność przesłuchania podatnika w kontroli.

3) Kontrola podatkowa znak sprawy: [REDAKTOWANO]<sup>12</sup>:

- numer upoważnienia i data wydania: [REDAKTOWANO] r.,
- NIP podatnika: [REDAKTOWANO]
- kontrolę przeprowadzono w dniach: 4.12.2023 r. – 8.12.2023 r.,
- rodzaj podatku: VAT,
- okres objęty kontrolą: 01.01.2020 – 31.12.2020,
- zakres kontroli: rzetelność deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:
  - a) powody braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PP),
  - b) sposób powiadomienia kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia – kontrolowanego powiadomiono pismem nr [REDAKTOWANO] które stanowi

<sup>11</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>12</sup> Akta kontroli str. 74-92

załącznik do protokołu nr 1<sup>13</sup>,

c) data powiadomienia – 4.12.2023 r.;

- przebieg postępowania kontrolnego i dokonane ustalenia – w treści protokołu kontrolujący stwierdzili, że 10.11.2023 r. w trakcie kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. podatnik został przesłuchany na okoliczność prowadzonej działalności gospodarczej. Zebrane informacje wykorzystane zostały w prowadzonym postępowaniu. Ponadto w trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego nr [REDAKTED] podatnik 24.11.2023 r. przesłał na informatycznym nośniku wybrane pliki JPK\_PKPR i JPK-FA za 2020 r. Podatnik został zapoznany ze zgromadzonym materiałem dowodowym 7.12.2023 r. W toku kontroli ustalono, że zawyżył on kwotę podatku naliczonego do odliczenia za:  
I kw. 2020 r. o kwotę 1 553,26 zł,  
II kw. 2020 r. o kwotę 2 178,30 zł,  
III kw. 2020 r. o kwotę 1 425,38 zł,  
IV kw. 2020 r. o kwotę 285,91 zł,
- w protokole kontroli została zawarta informacja o treści: „Pismem nr [REDAKTED] z [REDAKTED] r. poinformowałam Pana, iż kontrola podatkowa podjęta upoważnieniem nr [REDAKTED] r. została wszczęta bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia”.

W informacji co do faktycznych przesłanek, które zadecydowały o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, organ wskazał<sup>14</sup>:

Wniosek o kontrolę po czynnościach sprawdzających. Ustaliliśmy, że podatnik zawyżył m. in. koszty uzyskania przychodów i wydatki przekraczały uzyskane przychody (NZP). W związku z ustaleniami powstała m. in. konieczność przesłuchania podatnika w kontroli. Ponadto stwierdziliśmy nieprawidłowości po przeprowadzeniu kontroli w PIT.

4) Kontrola podatkowa znak sprawy: [REDAKTED]<sup>15</sup>:

- numer upoważnienia i data wydania: [REDAKTED] r.,
- NIP podatnika: [REDAKTED]
- kontrolę przeprowadzono w dniach: 11.12.2023 r. – 19.12.2023 r.,
- rodzaj podatku: VAT,
- okres objęty kontrolą: 01.07.2021 – 31.12.2021,
- zakres kontroli: rzetelność deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:
  - a) powody braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PP),
  - b) sposób powiadomienia kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia –

<sup>13</sup> Akta kontroli str. 86-87

<sup>14</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>15</sup> Akta kontroli str. 93-107

kontrolowanego powiadomiono pismem nr [REDAKTOWANE], które stanowi załącznik do protokołu nr 1<sup>16</sup>,

c) data powiadomienia – 11.12.2023 r.;

- przebieg postępowania kontrolnego i dokonane ustalenia – 11.12.2023 r. podatnik został przesłuchany, natomiast 18.12.2023 r. zapoznany ze zgromadzonym materiałem dowodowym. W treści protokołu kontrolujący wskazali, że wykorzystali dane dostępne z WROSYSTEM, m.in. wyciągi z rachunku bankowego. W toku kontroli ustalono, że nie zaewidencjonował przychodu na kwotę 115 597,07 zł,
- w protokole kontroli została zawarta informacja o treści: „Pismem nr [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] poinformowałam Pana, iż kontrola podatkowa podjęta upoważnieniem nr [REDAKTOWANE] r. została wszczęta bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia”.

Kontrola ta została poprzedzona czynnościami sprawdzającymi nr [REDAKTOWANE], które trwały od 11.09.2023 r. do 4.12.2023 r., temat czynności: ustalenie istnienia obowiązku podatkowego (brak rejestracji do VAT). Zostały one zakończone skierowaniem wniosku do kontroli.

W informacji co do faktycznych przesłanek, które zadecydowały o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, organ wyjaśnił<sup>17</sup>:

Otrzymaliśmy raport z MZA z płatnościami dokonany za pomocą terminali płatniczych. Z uzyskanych informacji wynikało, że podatnik nie wykazuje znacznej części uzyskanych przychodów i nie zarejestrował się jako podatnik VAT (przekroczony obrót).

5) Kontrola podatkowa znak sprawy: [REDAKTOWANE]<sup>18</sup>:

- numer upoważnienia i data wydania: [REDAKTOWANE] r.,
- NIP podatnika: [REDAKTOWANE]
- kontrolę przeprowadzono w dniach: 7.12.2023 r. – 14.12.2023 r.,
- rodzaj podatku: VAT,
- okres objęty kontrolą: 01.01.2018 – 31.12.2021,
- zakres kontroli: rzetelność deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:
  - a) powody braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PP),
  - b) sposób powiadomienia kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia – kontrolowanego powiadomiono pismem nr [REDAKTOWANE], które stanowi załącznik nr 1 do protokołu<sup>19</sup>,
  - c) data powiadomienia – 7.12.2023 r.;

<sup>16</sup> Akta kontroli str. 106-107

<sup>17</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>18</sup> Akta kontroli str. 108-126

<sup>19</sup> Akta kontroli str. 119-120

- przebieg postępowania kontrolnego i dokonane ustalenia – w treści protokołu kontrolujący stwierdzili, że ponieważ 25.09.2023 r. podatnik dostarczył dokumenty na wezwanie nr [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] r., w dniu rozpoczęcia kontroli dysponowali dowodami zakupu z zakresu kontroli. Ponadto 28.11.2023 r. wszczęli wobec niego postępowanie kontrolne w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2018 – 2022. Kontrolę tę zakończyli 6.12.2023 r. W jej toku 28.11.2023 r. wezwali podatnika do przekazania na informatycznym nośniku danych plików JPK\_FA, JPK\_PKPR, JPK\_WB za okres 2018-2022. Pliki JPK\_PKPR zostały przekazane 29.11.2023 r. Ponadto 28.11.2023 r. podatnik został przesłuchany w charakterze strony. 14.12.2023 r. został zapoznany ze zgromadzonym materiałem dowodowym. W toku kontroli ustalono, że podatnik zawyżył wartość podatku naliczonego do odliczenia w każdym miesiącu kontrolowanego okresu,
- w protokole kontroli została zawarta informacja o treści: „Pismem nr [REDAKTOWANE] z [REDAKTOWANE] r. poinformowaliśmy Pana, że kontrola podatkowa podjęta upoważnieniem nr [REDAKTOWANE] r. została wszczęta bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy prawo przedsiębiorcy)”.

W informacji co do faktycznych przesłanek, które zadecydowały o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, organ wskazał<sup>20</sup>:

Wniosek o kontrolę wygenerowano w wyniku prowadzonych czynności sprawdzających. Ustaliliśmy, że podatnik zawyżył m. in. koszty uzyskania przychodów i wydatki przekraczały uzyskane przychody (NZP). W związku z ustaleniami powstała m. in. konieczność przesłuchania podatnika w kontroli.

6) Kontrola podatkowa znak sprawy: [REDAKTOWANE]<sup>21</sup>:

- numer upoważnienia i data wydania: [REDAKTOWANE] r.,
- NIP podatnika: [REDAKTOWANE]
- kontrolę przeprowadzono w dniach: 7.12.2023 r. – 14.12.2023 r.,
- rodzaj podatku: VAT,
- okres objęty kontrolą: 01.01.2022 – 31.12.2022,
- zakres kontroli: rzetelność deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:
  - a) powody braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PP),
  - b) sposób powiadomienia kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia – kontrolowanego powiadomiono pismem nr [REDAKTOWANE], które stanowi załącznik nr 1 do protokołu<sup>22</sup>,
  - c) data powiadomienia – 7.12.2023 r.;

<sup>20</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>21</sup> Akta kontroli str. 127-136

<sup>22</sup> Akta kontroli str. 136

- przebieg postępowania kontrolnego i dokonane ustalenia – w treści protokołu kontrolujący stwierdzili, że ponieważ 25.09.2023 r. podatnik dostarczył dokumenty na wezwanie nr [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] r., w dniu rozpoczęcia kontroli dysponowali dowodami zakupu z zakresu kontroli. Ponadto 28.11.2023 r. wszczęli wobec niego postępowanie kontrolne w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2018 – 2022. Kontrolę tę zakończyli 6.12.2023 r. W jej toku 28.11.2023 r. wezwali podatnika do przekazania na informatycznym nośniku danych plików JPK\_FA, JPK\_PKPR, JPK\_WB za okres 2018-2022. Pliki JPK\_PKPR zostały przekazane 29.11.2023 r. Ponadto 28.11.2023 r. podatnik został przesłuchany w charakterze strony. 14.12.2023 r. został zapoznany ze zgromadzonym materiałem dowodowym. W toku kontroli ustalono, że podatnik zawyżył wartość podatku naliczonego do odliczenia w każdym miesiącu kontrolowanego okresu,
- w protokole kontroli została zawarta informacja o treści: „Pismem nr [REDAKTOWANE] z [REDAKTOWANE] r. poinformowaliśmy Pana, że kontrola podatkowa podjęta upoważnieniem nr [REDAKTOWANE] r. została wszczęta bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy prawo przedsiębiorcy)”.

W informacji co do faktycznych przesłanek, które zadecydowały o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, organ wskazał<sup>23</sup>:

Wniosek o kontrolę po czynności sprawdzających. Ustaliliśmy, że podatnik zawyżył m. in. koszty uzyskania przychodów i wydatki przekraczały uzyskane przychody (NZP). W związku z ustaleniami powstała m. in. konieczność przesłuchania podatnika w kontroli.

7) Kontrola podatkowa znak sprawy: [REDAKTOWANE]<sup>24</sup>:

- numer upoważnienia i data wydania: [REDAKTOWANE],
- NIP podatnika: [REDAKTOWANE]
- kontrolę przeprowadzono w dniach: 7.12.2023 r. – 12.12.2023 r.,
- rodzaj podatku: VAT,
- okres objęty kontrolą: 01 – 31.12.2022,
- zakres kontroli: rzetelność deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:
  - a) powody braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PP),
  - b) sposób powiadomienia kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia – kontrolowanego powiadomiono pismem nr [REDAKTOWANE] które stanowi załącznik do protokołu nr 1<sup>25</sup>,
  - c) data powiadomienia – 8.12.2023 r.;

<sup>23</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>24</sup> Akta kontroli str. 139-146

<sup>25</sup> Akta kontroli str. 144

- przebieg postępowania kontrolnego i dokonane ustalenia – 11.12.2023 r. podatnik przekazał na informatycznym nośniku wybrane pliki JPK\_PKPR i JPK\_FA za grudzień 2022 r. Podatnik został zapoznany z materiałem dowodowym 12.12.2023 r. W toku kontroli ustalono, że podatnik zaniżył podatek należny na kwotę 40 407,10 zł,
- w protokole kontroli została zawarta informacja o treści: „Pismem nr [REDAKTOWANE] z [REDAKTOWANE] r. poinformowałem Panią, iż kontrola podatkowa podjęta upoważnieniem nr [REDAKTOWANE] r. została wszczęta bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia”.

W informacji co do faktycznych przesłanek, które zadecydowały o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia organ wskazał<sup>26</sup>:

| Z analizy transakcji WROSYSTEM ustaliliśmy, że podatnik nie wykazał uzyskanego obrotu.

W odpowiedzi na prośbę kontrolujących o szczegółowe podanie, na podstawie jakich danych z systemu WRO-SYSTEM organ ustalił, że podatnik nie wykazał uzyskanego obrotu, urząd wskazał fakturę VAT nr [REDAKTOWANE] r. na wartość netto 175 683,06 zł, VAT 40 407,10 zł<sup>27</sup>.

8) Kontrola podatkowa znak sprawy: [REDAKTOWANE]<sup>28</sup>:

- numer upoważnienia i data wydania: [REDAKTOWANE] r.,
- NIP podatnika: [REDAKTOWANE]
- kontrolę przeprowadzono w dniach: 27.12.2023 r. – 29.12.2023 r.,
- rodzaj podatku: PPE,
- okres objęty kontrolą: 01.01.2022 – 31.12.2022,
- zakres kontroli: rzetelność deklarowania podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej:
  - a) powody braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 48 ust. 11 pkt 2 PP),
  - b) sposób powiadomienia kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia – kontrolowanego powiadomiono pismem nr [REDAKTOWANE] które stanowi załącznik do protokołu nr 1<sup>29</sup>,
  - c) data powiadomienia – 27.12.2023 r.;
- przebieg postępowania kontrolnego i dokonane ustalenia – 27.12.2023 r. podatnik został wezwany do przekazania na informatycznym nośniku danych plików JPK\_WB, JPK\_FA, JPK\_EWP za 2022 r. Podatnik wezwanie to odebrał osobiście w tym samym dniu<sup>30</sup>. Z powodów technicznych (awaria sprzętu) nie przekazał tych danych. 29.12.2023 r. podatnik został zapoznany

<sup>26</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>27</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 194-196

<sup>28</sup> Akta kontroli str. 149-158

<sup>29</sup> Akta kontroli str. 154

<sup>30</sup> Akta kontroli str. 155-156

ze zgromadzonym materiałem dowodowym. W toku kontroli stwierdzono, że ewidencja przychodów za 2022 r. prowadzona była rzetelnie. Ustalono jednak, że podatnik w zeznaniu PIT-28 za 2022 r. błędnie odliczył straty poniesione w latach ubiegłych (różnica wyniosła 230 229,86 zł), w wyniku czego zaniżył zryczałtowany podatek za badany okres o 12 650,00 zł,

- w protokole kontroli została zawarta informacja o treści: „Pismem nr [REDAKTOWANO] z [REDAKTOWANO] r. poinformowałem Pana, iż kontrola podatkowa podjęta upoważnieniem nr [REDAKTOWANO] r. została wszczęta bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia”.

W informacji co do faktycznych przesłanek, które zadecydowały o wszczęciu kontroli bez zawiadomienia organ wskazał<sup>31</sup>:

| Z analizy transakcji WROSYSTEM ustaliliśmy, że podatnik nie wykazał uzyskanego obrotu.

W odpowiedzi na prośbę kontrolujących o szczegółowe podanie, na podstawie jakich danych z systemu WRO-SYSTEM organ ustalił, że podatnik nie wykazał uzyskanego obrotu, organ wyjaśnił, że podatnik w złożonym zeznaniu PIT-28 za 2022 r. błędnie wykazał stratę z lat ubiegłych w wysokości 496 345,09 zł, zamiast 266 115,23 zł.

Ustaliliśmy, że w wyniku wszystkich przeprowadzonych 8 kontroli podatkowych organ odstąpił od skierowania do komórki do spraw karnych skarbowych zawiadomienia o popełnieniu wykroczenia/przestępstwa skarbowego. W każdym przypadku podatnik złożył korektę deklaracji i uregulował zaległości wraz z odsetkami<sup>32</sup>.

Z przedstawionych danych wynika, że w każdej kontrolowanej sprawie, zastosowany został ten sam przepis prawa, uprawniający organy kontrolne do przeprowadzenia kontroli bez zawiadomienia, to jest art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców. Zgodnie z nim 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.

Biorąc pod uwagę przedłożone w trakcie kontroli dokumenty i złożone przez organ wyjaśnienia uznaliśmy, że przesłanka ta faktycznie zaistniała w 4 kontrolach podatkowych o numerach:

- [REDAKTOWANO] i [REDAKTOWANO] – sprawy dotyczyły opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych; w toku czynności sprawdzających organ ustalił, że podatnicy zawyżyli m. in. koszty uzyskania przychodów, a ich wydatki przekraczały uzyskane przychody,
- [REDAKTOWANO] – z raportu z MZA z płatnościami dokonany za pomocą terminali płatniczych wynikało, że podatnik nie wykazuje znacznej części uzyskanych przychodów i nie zarejestrował się jako podatnik VAT,
- [REDAKTOWANO] – analiza transakcji w WRO-SYSTEM pozwoliła ujawnić, że podatnik nie wykazał uzyskanego obrotu.

<sup>31</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - akta kontroli str. 184-188

<sup>32</sup> Pismo Urzędu z 26.04.2024 r. - załącznik - akta kontroli str. 184-188

Jednakże w następujących kontrolach podatkowych, brak jest – w ocenie kontrolujących – dostatecznej podstawy dla uznania zasadności zastosowania wskazanego przepisu, w sytuacji wszczęcia kontroli bez uprzedniego zawiadomienia podatnika o tym fakcie:

- 1) ██████████ – jest to kontrola przeprowadzona w stosunku do tego samego podatnika co w sprawie ██████████, a także za ten sam okres. Dotyczy innego tytułu podatkowego – VAT i została podjęta w krótkim odstępie czasu (po 4 dniach) po zakończeniu kontroli, która obejmowała swoim zakresem podatek PIT;
- 2) ██████████ i ██████████ – są to kontrole przeprowadzone w stosunku do tego samego podatnika co w sprawie ██████████, a także za ten sam okres. Dotyczą innego tytułu podatkowego – VAT i zostały podjęte w krótkim odstępie czasu (po 1 dniu) po zakończeniu kontroli, która obejmowała swoim zakresem podatek PIT.

Organ stoi na stanowisku, że przesłanką do wszczęcia ww. kontroli bez zawiadomienia były ustalenia dokonane w podatku PIT (odliczenie wydatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą) oraz analiza plików JPK\_VAT. W wyniku tych ustaleń urząd stwierdził, że podatnicy odliczyli podatek naliczony od wydatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. W ocenie organu wskazane ustalenia wypełniały przesłanki zawarte w art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców.

Organ uznał, że<sup>33</sup>:

Zebrany materiał dowodowy w toku wskazanych kontroli podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych wskazywał na prawdopodobieństwo występowania nieprawidłowości również w rozliczeniach podatku od towarów i usług. Celem kontroli podatkowej w podatku od towarów i usług jest kompleksowe badanie całej dokumentacji kontrolowanego pod kątem zgodności z ustawą o podatku od towarów i usług. Kontrolowano ewidencję sprzedaży i wynikający z niej podatek należny, zastosowanie prawidłowych stawek VAT, opodatkowanie zaliczek oraz ewidencję zakupu i prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego ze sprzedażą zwolnioną lub opodatkowaną. Zagadnienia te nie były objęte zakresem kontroli w podatku dochodowym od osób fizycznych. Kontrola w podatku od towarów i usług nie opierała się jedynie na porównaniu zapisów podatkowej księgi przychodów i rozchodów z ewidencją sprzedaży i ewidencją zakupów podatku VAT. W toku kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych dokonaliśmy zabezpieczenia materiału dowodowego, który wskazywał na popełnienie wykroczenia skarbowego również w podatku od towarów i usług. Na tamten czas nie posiadaliśmy wiedzy, czy materiał ten jest kompletny i czy nie zaistnieje konieczność zbierania dodatkowych dokumentów.

Zaistniała zatem przesłanka wynikająca z art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców na wszczęcie kontroli bez zawiadomienia, tym bardziej, że kontrolowany w toku kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych pozyskał już wiedzę o przedmiocie kontroli i istniało niebezpieczeństwo zniszczenia, sfałszowania lub ukrywania dowodów potwierdzających popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

Należy podkreślić, że z treści art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców wynika, że możliwość odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej na tej podstawie prawnej jest możliwa w przypadku zaistnienia jednej z dwóch przesłanek:

- gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego
- lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

W odniesieniu do pierwszej z przesłanek istotny jest zapis, który stanowi, że działania organu są „niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa”.

<sup>33</sup> Pismo Urzędu z 9.05.2024 r. - akta kontroli str. 212-215

Skoro organ wskazał, że ze zgromadzonego uprzednio materiału dowodowego, który dotyczył okresów minionych (w zakresie podatku PIT), wynikało prawdopodobieństwo występowania nieprawidłowości również w rozliczeniach podatku od towarów i usług, nie sposób jest uznać, że brak zawiadomienia podatnika o wszczęciu kontroli podatkowej mógł obecnie (tj. w momencie wszczynania kontroli podatkowej) przeciwdziałać popełnieniu przestępstwa.

Z kolei co do przesłanki mówiącej o zabezpieczeniu dowodów, zauważyć należy, że w kontroli w zakresie VAT organ wykorzystał dowody zgromadzone w toku uprzednio zakończonej już kontroli (w PIT), między innymi zeznania strony. Z treści protokołu kontroli dot. VAT nie wynika, by w jej trakcie organ pozyskał inne, dodatkowe dowody, aniżeli zgromadzone we wcześniejszej kontroli w zakresie PIT.

Ponadto w treści art. 48 ust. 11 pkt 2 przywołanej ustawy nie odwołano się do sformułowania „prawdopodobieństwa” popełnienia przestępstwa/wykroczenia. Z jego treści jednoznacznie wynika niezbędnosc przeprowadzenia kontroli dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub zabezpieczeniu dowodów jego popełnienia. Przy czym wiedza o popełnieniu przestępstwa lub zabezpieczeniu dowodów jego popełnienia musi być znana organowi przed wszczęciem kontroli, albowiem wówczas wszczyna kontrolę bez uprzedniego zawiadomienia, a nie na skutek uzyskania wiedzy o tym przestępstwie po jej przeprowadzeniu.

- 3) ██████████ – jest to kontrola, w wyniku której organ ustalił nieprawidłowe odliczenie przez podatnika straty z lat ubiegłych, a w konsekwencji zaniżenie zryczałtowanego podatku za 2022 r., wykazanego w zeznaniu PIT-28.

W ocenie urzędu przesłanką do wszczęcia tej kontroli bez uprzedniego zawiadomienia przedsiębiorcy, było zawyżenie w zeznaniu rocznym straty z lat ubiegłych w znacznej wysokości.

Organ podniósł również, że<sup>34</sup>:

Zawyżenie w zeznaniu rocznym PIT-28 za 2022 r. straty z lat ubiegłych w znacznej wysokości stanowi popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Zaistniała zatem przesłanka wynikająca z art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców na wszczęcie kontroli bez zawiadomienia w celu przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Kontrolą podatkową została objęta cała dokumentacja podatkowa za kontrolowany okres, która mogła ujawnić również inne nieprawidłowości w zakresie nieujawnienia przychodów w kontekście wykazywanych strat w latach poprzednich lub dokonanych nieprawidłowo odliczeń. Po zakończeniu kontroli w zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów ewidencjonowanych okazało się, że nie stwierdziliśmy innych nieprawidłowości. Tej wiedzy nie posiadaliśmy w momencie wszczęcia kontroli podatkowej.

Jak już wyżej zauważyliśmy, zastosowanie przywołanego przez organ przepisu wymaga ziszczenia się jednej z dwóch przesłanek, to jest przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. W przypadku zakwestionowania prawidłowości odliczenia przez podatnika straty z lat ubiegłych w złożonym za 2022 r. zeznaniu podatkowym PIT-28, nie sposób jest przyjąć, że wszczęcie kontroli bez zawiadomienia zapobiegnie popełnieniu przestępstwa, skoro podatnik złożył już zeznanie, w którym podał nieprawdę. Naraził wprawdzie tym czynem podatek na uszczuplenie, lecz organ podatkowy w momencie wszczęcia kontroli podatkowej miał wiedzę o fakcie popełnienia tego czynu. Nie mogło zatem dojść do przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa.

Ocenie można poddać drugą z przesłanek zawartych w art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, a więc zabezpieczenia dowodów popełnienia przestępstwa/wykroczenia.

W realiach omawianej sprawy nie sposób jednak uznać tej przesłanki za spełnioną. Fakt odliczania

<sup>34</sup> Pismo Urzędu z 9.05.2024 r. - akta kontroli str. 212-215

przez podatnika poniesionych uprzednio strat w nieprawidłowej wysokości wynikał ze złożonych w poprzednich latach zeznań. Organ nie wskazał jednoznacznie i nie przedłożył dokumentów wskazujących, że oprócz podejrzenia co do błędnego odliczenia straty, w stosunku do podatnika istniały również inne przesłanki, mogące wskazywać na nieprawidłowe wywiązywanie się przez niego z obowiązków podatkowych.

Zaprezentowane przez organ rozumienie art. 48 ust. 11 pkt 2 Prawa przedsiębiorców sprowadzałoby się do tego, że w każdym przypadku prowadzenia kontroli dotyczącej należności podatkowych nie byłoby konieczności zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli albowiem zawsze może wystąpić prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Należy mieć natomiast na uwadze, że celem regulacji zawartej w tym przepisie było zawiadamianie o wszczęciu kontroli, natomiast w wyjątkowych, wskazanych enumeratywnie przypadkach - brak dokonywania takiego zawiadomienia. Przy czym ustawodawca nie wyłączył spod obowiązywania tej regulacji kontroli podatkowej.

### **Ustalenia w zakresie realizacji obowiązku informowania kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli**

Z poddanych analizie dokumentów, które dotyczyły kontroli podatkowych zakończonych w 2023 roku w Urzędzie Skarbowym w Wałczu wynika, że w zbadanych przez nas 8 sprawach kontrolowani byli każdorazowo informowani na piśmie o przyczynach braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, zgodnie z art. 282c § 3 Ustawy Ordynacja podatkowa. Informacje takie były doręczane kontrolowanemu w momencie rozpoczęcia u niego kontroli.

Ponadto - zgodnie z wymogiem zawartym w ustawie Prawo przedsiębiorców<sup>35</sup> - w każdym przypadku w protokole kontroli ujęty został zapis, który wskazywał przyczynę braku zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli.

### **Działania podjęte przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Wałczu, w związku z zaleceniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie, w zakresie dotyczącym wszczynania kontroli podatkowych**

Naczelnicy urzędów skarbowych otrzymali od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie zalecenia zawarte w pismach [REDAKTOWANE] r. (w sprawie wszczynania kontroli podatkowych) oraz [REDAKTOWANE] r. (w sprawie działań weryfikacyjnych podejmowanych wobec mikroprzedsiębiorców)<sup>36</sup>, w zakresie dotyczącym m.in:

- stosowania w pierwszej kolejności zasady wszczynania kontroli podatkowej po uprzednim zawiadomieniu podatnika o zamiarze wszczęcia tej kontroli (odstąpienie od realizacji tej zasady winno mieć miejsce w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach wynikających z przepisów prawa),
- objęcia nadzorem realizacji przez podległych pracowników realizujących kontrole podatkowe, zaleceń Ministerstwa Finansów w zakresie wszczynania kontroli podatkowych,
- podjęcia działań mających na celu zapobieżenie ewentualnym nieprawidłowościom związanym z wszczęciem kontroli podatkowych,
- w pierwszej kolejności podejmowania czynności sprawdzających, wyjaśniających itp., a wszczynanie kontroli podatkowej tylko wtedy, gdy jest to absolutnie niezbędne.

<sup>35</sup> Art. 48 ust 10 Ustawy Prawo przedsiębiorców

<sup>36</sup> Kserokopie pism Dyrektora IAS w Szczecinie z 12.02.2024 r. i 1.03.2024 r. – akta kontroli str. 216-227

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wałczu, odnosząc się do otrzymanych zaleceń poinformował<sup>37</sup>, że podjął następujące działania:

Zobowiązano kierownika referatu SKP do stosowania zaleceń zawartych w pismach [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] roku (w sprawie wszczynania kontroli podatkowych) oraz [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] z [REDAKTOWANE] roku (w sprawie działań weryfikacyjnych podejmowanych wobec mikroprzedsiębiorców).

Ponadto Naczelnik Urzędu wskazał, że:

Biorąc pod uwagę obowiązujące przepisy, nasze doświadczenie oraz wypracowane praktyki uważamy, że dotychczas nasze działania były zgodne z powoływanymi zaleceniami. Niemniej będziemy jeszcze bardziej wnikliwie analizować zasadność m. in. wszczynania kontroli podatkowych bez zawiadomienia.

## Podsumowanie

Wyniki kontroli wskazują, że we wszystkich kontrolach podatkowych, zakończonych w 2023 roku w Urzędzie Skarbowym w Wałczu, prowadzonych w stosunku do mikroprzedsiębiorców, organ podatkowy nie zawiadomił podatnika o zamiarze jej wszczęcia.

Kontrole podatkowe poddane analizie, jak również pozostałe nie objęte kontrolą, jako podstawę prawną braku zawiadomienia miały wskazany przepis art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Wynika z tego, że kontrole te były przeprowadzone w celu przeciwdziałaniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego lub w celu zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Ustaliliśmy, że w połowie zbadanych przypadków (to jest w 4 sprawach na 8 przeanalizowanych) organ podatkowy miał podstawy do zastosowania trybu określonego w przywołanej wyżej regulacji. Przesłankami, które uzasadniały wszczęcie kontroli bez uprzedniego zawiadomienia podatnika o takim zamiarze, były:

- informacje wskazujące na osiągnięcie przez podatnika przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (2 przypadki),
- informacja o transakcjach z WRO-SYSTEM, która wskazywała, że podatnik nie wykazywał uzyskanego obrotu (1 przypadek),
- raport z MZA o płatnościach dokonanych za pomocą terminali płatniczych, z którego wynikało, że podatnik nie wykazuje znacznej części uzyskanych przychodów i nie zarejestrował się jako podatnik VAT (1 przypadek).

Natomiast w pozostałych 4 sprawach, wskazane przez organ okoliczności nie uzasadniały dostatecznie zastosowania regulacji, która umożliwia wszczynanie kontroli podatkowej bez zawiadomienia o tym podatnika.

W naszej ocenie, nieprawidłowością był brak takiego zawiadomienia w następujących przypadkach:

- przy podejmowaniu kontroli podatkowej w zakresie VAT u tego samego podatnika, u którego we wcześniejszym czasie (jeden lub kilka dni wcześniej) zakończono kontrolę podatkową w zakresie PIT obejmującą ten sam okres. Przy czym ustalenia drugiej z tych kontroli opierały się de facto w całości na materiale dowodowym zgromadzonym już we wcześniejszej kontroli – 3 przypadki,
- w sytuacji, gdy wskazaniem do wszczęcia kontroli są błędy popełnione przez podatnika w złożonym za dany rok zeznaniu podatkowym, które polegają na odliczeniu kwoty strat

<sup>37</sup> Pismo Urzędu z 6.05.2024 r. - akta kontroli str. 194-196

poniesionych w latach ubiegłych w nieprawidłowej wysokości (zawyżenie kwoty odliczanej straty, co skutkowało zaniżeniem kwoty należnego ryczału wynikającego z zeznania PIT-28) – 1 przypadek.

Ponadto ustaliliśmy, że kontrolujący wprawdzie informowali każdorazowo kontrolowanego o przyczynach braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, jednakże treść tych pism ograniczała się w zasadzie jedynie do przywołania treści art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców (ze wskazaniem tej podstawy prawnej).

Mając na względzie dokonane ustalenia zalecam, aby organ każdorazowo w momencie wszczynania kontroli podatkowej, dokonywał rzetelnej analizy, czy istotnie zachodzi przesłanka, która umożliwi organom podatkowym odstępianie od zawiadamiania podatnika o zamiarze wszczęcia danej kontroli. Proszę, aby organ miał na uwadze, że celem regulacji zawartych zarówno w ustawie Ordynacja podatkowa (art. 282b i art. 282c), jak i w ustawie Prawo przedsiębiorców (art. 48 ust. 1 – ust. 11), jest co do zasady zawiadamianie kontrolowanego o wszczęciu kontroli, natomiast tylko w wyjątkowych, wskazanych enumeratywnie przypadkach – dopuszczalny jest brak dokonywania takiego zawiadomienia.

Z kolei w sytuacji odstępiania od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, należy informować kontrolowanych, która z przesłanek określonych w tym przepisie ma zastosowanie oraz jakie okoliczności przemawiają za zastosowanym trybem wszczęcia kontroli.

Kierownik kontrolowanej jednostki w terminie 3 dni roboczych od otrzymania sprawozdania, ma prawo przedstawić do niego swoje stanowisko.

#### **Podstawa prawna**

1. Art. 6 ust. 5 pkt 1 oraz art. 52 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t. j. Dz. U. z 2020 roku, poz. 224).
2. Art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t. j. Dz. U. z 2023 roku, poz. 615 ze zm.).

Z wyrazami szacunku  
Dyrektor  
Izby Administracji Skarbowej  
w Szczecinie  
Izabela Zawadzka  
(kwalifikowany podpis elektroniczny)

#### **Korespondencję otrzymują:**

1. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wałczu – drogą elektroniczną,
2. aa

#### **Informacje o przetwarzaniu danych osobowych**

Klauzulę informacyjną o przetwarzaniu danych osobowych znajdą Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej pod adresem: [www.zachodniopomorskie.kas.gov.pl](http://www.zachodniopomorskie.kas.gov.pl) w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz w siedzibach organów Krajowej Administracji Skarbowej danego województwa na tablicach informacyjnych.



## **Wyłączenie ujawniania danych**

Dotyczy Sprawozdania z kontroli przeprowadzonej przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z 16 maja 2024 roku , znak: 3201-IWW.0921.10.2024.17:

1. Zakres wyłączenia – dane objęte tajemnicą skarbową.  
Podstawa prawna – art. 293 ustawy z 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2025 roku., poz. 111)  
Organ dokonujący wyłączenia – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wałczu.
2. Zakres wyłączenia – dane osobowe (numery identyfikacyjne).  
Podstawa prawna – ustawa z 10 maja 2018 roku o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019r., poz. 1781)  
Organ dokonujący wyłączenia – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wałczu  
Podmiot, w interesie którego dokonano wyłączenia – osoba fizyczna.

Naczelnik  
Urzędu Skarbowego  
w Wałczu

Jolanta Pawlaczyk-Zajączkowska  
(kwalifikowany podpis elektroniczny)  
pismo zostało utrwalone elektronicznie