



Szczecin, dnia 15 września 2015 r.

**DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W SZCZECINIE**

3201-KW.070.6.2015

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 2015 r. poz. 578) - zrealizował kontrolę działalności Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie (dalej: Urzędu Skarbowego, ZpUS), z siedzibą w Szczecinie przy ul. Mieszka I 33.

Kontrola przeprowadzona została w dniach 28.04 - 22.05.2015 r. przez:

- starszego komisarza skarbowego (legitymacja służbowa nr),
- starszego komisarza skarbowego (legitymacja służbowa nr),
- starszego komisarza skarbowego (legitymacja służbowa nr),
- starszego informatyka (legitymacja służbowa nr)

na podstawie wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie upoważnień do przeprowadzenia kontroli Nr KW/10/2015 z 23.04.2015 r. oraz Nr KW/11/2015 z dnia 08.05.2015 r.

Przedmiot kontroli:

„Prawidłowość planowania, realizacji, dokumentowania i wykorzystania wyników kontroli podatkowych w postępowaniach podatkowych”.

Okres objęty kontrolą:

2014 r.

Stanowisko Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie w kontrolowanym okresie zajmował: Pan Andrzej Tyrcha.

- zarządzenie Nr 3/2013 z 27.02.2013 r. w sprawie wprowadzenia (...) zasad postępowania dotyczących planowania, prowadzenia i opracowania kontroli podatkowej,
- zarządzenie Nr 33/2011 z 15.08.2011 r. w sprawie przechowywania nośników elektromagnetycznych zawierających dane w formie elektronicznej pobrane na podstawie art. 286 § 1 ust. 4 ustawy z 27.08.1997 Ordynacja podatkowa,
- instrukcja: *Zasady ogólne obiegu dokumentów w Urzędzie ZK.01.I.06/01.*

(dowód: akta kontroli CD –poz.15, 16, 04)

1. Pozyskiwanie danych stanowiących potencjalne źródło kontroli i ewidencjonowanie źródeł kontroli w podsystemie KONTROLA.

Zgodnie z obowiązującym w 2014 r. zarządzeniem Nr 3/2013 z 27.02.2013 r. w sprawie wprowadzenia (...) zasad postępowania dotyczących planowania, prowadzenia i opracowania kontroli podatkowej (§ 15, § 23-25) komórka AP odnotowuje w prowadzonych ewidencjach wnioski wewnętrzne o przeprowadzenie kontroli, jaki i inne niż wnioski źródła kontroli. Informacje i donosy wraz z kartami oceny, w zależności od treści w nich zawartych, kierowane są do komórki: kontroli podatkowej, obsługi bezpośredniej, postępowań podatkowych, karnej skarbowej.

W przypadku informacji i donosów dotyczących podmiotów niebędących we właściwości Naczelnika ZpUS (...) pracownik AP przesyła dokument do właściwego organu.

Natomiast właściwy kierownik KP (§ 17, § 26 ww. zarządzenia) dokonuje rejestracji w podsystemie KONTROLA:

- zaakceptowanych wniosków o przeprowadzenie kontroli,
- informacji i donosów.

Według raportu *monitorującego wdrożenie i eksploatację RG_KON_MONIT* z 23.04.2015 r. za okres od 1.01.2014 do 31.12.2014 r. w podsystemie KONTROLA zarejestrowano 216 źródeł kontroli, w tym 98 zewnętrznych i 118 wewnętrznych.

(dowód akta kontroli: CD -poz. 18 - raport *RG_KON_MONIT* z 23.04.2015 r.)

Z kolei raport z podsystemu KONTROLA z 30.04.2015 r. *Źródła kontroli RG_KON_DRUK_ZRK* zawiera 321 pozycji źródeł, tj. o 105 więcej w porównaniu do ww. raportu.

(dowód akta kontroli: CD- poz.26 źródła kontroli – wpływ 2014)

Z wyjaśnień kierownika AP (pisma z 8 i 12.05.2015 r.) wynika, że różnica ta jest następstwem uzupełnienia - począwszy od stycznia b.r. - źródeł kontroli w podsystemie KONTROLA o informacje, które wpłynęły do Urzędu w 2014 r. i uprzednio zostały zewidencjonowane w komórce AP w 2014 r. w rejestrze 521 (*Doniesienia*). Rejestry AP prowadzone są w programie Excel (z formułą automatycznego sprawdzania uprzedniego występowania podmiotu w rejestrze) i umożliwiają, np. wykorzystanie danych do typowania do kontroli. Aplikacja KONTROLA nie pozwala eksportować danych o donosach do edytowalnej wersji raportu.

Obecnie wg informacji kierownika AP zarówno donosy, jak i informacje wewnętrzne i zewnętrzne, wnioski o kontrolę czy oględziny (z rejestru AP/4030) podlegają zarejestrowaniu w podsystemie KONTROLA.

Jednakże do podsystemu KONTROLA nie wprowadzono 21 informacji sygnałnych, dotyczących podmiotów nie objętych właściwością tut. Urzędu, w tym: 17 przekazano wg właściwości, natomiast dla 4 informacji nie wystąpiła przesłanka do przekazania.

Według ww. wyjaśnień kierownika AP informacje spoza właściwości nie były i nie są rejestrowane z uwagi na brak istnienia podmiotów, których one dotyczą w bazie POLTAX Urzędu. (dowód akta kontroli : str. 50, 51 - wyjaśnienia kierownika AP)

Zestawienie liczby spraw, które wpłynęły w badanym okresie wg sposobu załatwienia obrazuje poniższa tabela:

Liczba spraw ogółem, które wpłynęły w badanym okresie ***	Liczba spraw załatwionych	Liczba spraw niezalatwionych **	Sposób załatwienia			
			Ujęto: - -w planach kontroli -w kontrolach pozaplanowych, -w postępowaniach kontrolnych UKS	Przekazano do innej komórki...*	Przekazano wg właściwości i do innego organu	Zakończenie sprawy po przeprowadzonej analizie tzw. „odłożenie a/a”
[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]
340	295	45	21 155 59	10	17	33

Objaśnienia do tabeli:

* - celem wszczęcia postępowania podatkowego, czynności sprawdzających lub postępowania karnego skarbowego,

** - jako sprawy niezalatwione przyjęto sprawy w toku, do monitorowania, oczekujące, np. na weryfikację sprawozdania finansowego za 2014 lub na wynik obecnej kontroli podatkowej, skarbowej, wynik oględzin, itp., dane o podmiotach są weryfikowane kwartalnie przy tworzeniu kolejnych planów kontroli lub dodatkowo na skutek otrzymania kolejnej informacji,

*** - 321 zewidencjonowanych w podsystemie - 2 źródła unieważnione + 21 niezarejestrowanych nienależących do właściwości Urzędu.

Kontroli poddano 5 spraw z kategorii „załatwione” (nr źródła: 3506, 3515, 3548, 3549, 3567) oraz 5 spraw z kategorii „niezałatwione” (nr źródła: 3504,3564, 3572, 3584, 3587).

(dowód akta kontroli: CD - poz. 27 zestawienie badanych źródeł)

W oparciu o skontrolowaną próbę stwierdzono, że:

- 1) wszystkie informacje sygnałne zostały przeanalizowane;
- 2) średni okres, jaki upłynął od daty wpływu informacji sygnałnej do Urzędu do daty wydania dyspozycji przez zastępcę Naczelnika nadzorującego pracę komórki (w oparciu o dokonane do sprawy ustalenia AP) co do sposobu załatwienia sprawy wyniósł 14,2 dni kalendarzowych, skrajnie zamykał się w przedziale od 3 dni do 25 dni;
- 3) w badanej próbie nie wystąpiły przypadki odłożenia sprawy a/a, a podjęte przez zastępcę Naczelnika decyzje o dalszym toku postępowania z informacją sygnałną, nie budzą zastrzeżeń.

Tym niemniej we wszystkich badanych sprawach nie stwierdzono sporządzenia *karty oceny źródła*, o której mowa w § 25 ust. 2 zarządzeniu Naczelnika Nr 3/2013 z 27.02.2013 r. Zgodnie z zał. nr 3 do ww. zarządzenia *karta oceny źródła* składa się z 2 części (A i B). Część A to opis informacji o podatniku (wypełnia komórka AP), część B to w szczególności ocena źródła (wypełnia kierownik AP).

Zgodnie z wyjaśnieniami kierownika AP w grudniu 2013 r., rozpoczęto pracę nad zmianami w obowiązującej procedurze. m.in. odejścia od opracowywania przez AP *karty oceny źródła* dla każdego donosu. Potrzeba zmiany procedury w tym zakresie wynikała z:

- czasochłonności wykonania karty przez doświadczonego pracownika (minimum 4 dni roboczych do nawet kilku tygodni),
- odłożenia w czasie decyzji co do nadania sprawie dalszego biegu,
- konieczności angażowania pracowników komórki do wykonania zadań, których nie można było przewidzieć/zaplanować w okresie wcześniejszym, w tym realizowanych przez Urząd jako jeden z nielicznych lub jedyny w województwie, a nawet w skali kraju.

Aby zapobiec długiemu oczekiwaniu na wykonanie *karty oceny źródła* podjęto decyzję o wstępnym planowaniu dalszych działań w oparciu o informacje przedstawiane zastępcy Naczelnika na podstawie danych z własnych rejestrów i dostępnych aplikacji (np. aplikacji e -ORUS), w formie wydruków, zestawień zgromadzonych przez AP. W myśl przepisu § 25 ust. 2 zarządzenia decyzję o sposobie obsługi informacji

i donosów przez ZpUS podejmuje ZN I. W przypadku informacji i donosów kierowanych do komórek podległych ZN II, przedmiotowa decyzja podejmowana jest we współpracy z ZN II. Po zmianie procedury (w marcu 2015 r.) wyeliminowany został zarówno wzór, jak i obowiązek sporządzania karty oceny źródeł w dotychczasowym zakresie;

(dowód akta kontroli: str. 52-53 wyjaśnienia kierownika AP z 25.05.2015 r.)

- 4) w sprawie ze źródła 3572 informacja wykraczała poza zakres właściwości rzeczowej i miejscowej naczelników urzędów skarbowych, jednak w przypadku tym nie zachodziła potrzeba przekazania informacji do właściwego organu, ponieważ z przedłożonych dokumentów wynikało, że organ ten był już w jej posiadaniu;
- 5) w 7 z 10 przeanalizowanych informacji sygnałnych, informacje w nich zawarte wykraczały poza właściwość rzeczową i miejscową kontrolowanego organu, jednak tylko w 1 przypadku (źródło nr 3504) informację należało przekazać do innego organu. Informacja została przekazana;
- 6) w 9 z 10 kontrolowanych spraw nie zachodziły okoliczności skutkujące obowiązkiem sporządzenia informacji zwrotnej. W pozostałej sprawie ze źródła 3504 podmiot składający doniesienie otrzymał informację zwrotną;
- 7) sprawy ze źródła nr 3506, 3515, 3548, 3549, 3567 przedłożone kontrolującym jako zakończone, w podsystemie KONTROLA figurują ze statusem W- wpłynęło.

(dowód akta kontroli: CD -poz.26 źródła kontroli - wpływ 2014 str. 17, 26, 42, 46/161)

Zgodnie z *Podręcznikiem użytkownika podsystemu kontrola* status przetworzenia pisma w urzędzie stanowi pole obowiązkowe do wypełnienia (z dostępną listą wartości: *T - sprawa w toku, W- wpłynęło, Z - sprawa zakończona, U- unieważniono*) W związku z tym pole to nie może zawierać nieaktualnych informacji. Tym bardziej, że stan przetwarzania informacji sygnałnych służy również do realizowania sprawozdań i raportów dla jednostek nadrzędnych, kierownictwa urzędu oraz komórki kontroli podatkowej.

Kierownik AP w wyjaśnieniach z 8.05.2015 r., powołując się na ustalenia z kierownictwem Urzędu, odnośnie niewprowadzania w podsystemie KONTROLA informacji o zakończeniu sprawy z uwagi na ekonomikę postępowania, podniósł, że *niezakończone źródło kontroli widoczne jest w raporcie z aplikacji e-ORUS p.t.*

Karta informacyjna podmiotu typowanego do kontroli/czynności sprawdzających dając możliwość uzyskania danych o podmiocie w bardzo szerokim zakresie, także przez inne komórki Urzędu, bez konieczności logowania się do różnych programów.

(dowód akta kontroli: str. 51)

2. Typowanie podmiotów do kontroli podatkowej.

- a) Trafność typowania podmiotów do kontroli.

Wskaźnik skuteczności zaplanowanych kontroli (plan 270, 271) mierzony liczbą kontroli z efektem finansowym pow. 1000 zł do zaplanowanych kontroli ogółem w kontrolowanym okresie wyniósł 40,9 %, z tego: w I półroczu - 50%, w II półroczu -32,6%. Wartość tego wskaźnika jest prawidłowa.

Ustalenia oparto na danych źródłowych wynikających ze skryptu z podsystemu KONTROLA z 19.05.2015 r., uzupełnionych danymi z raportu o stanie zaawansowania realizacji planu 270 i 271 na dzień 23.04.2015 r.

(dowód akta kontroli: CD – 21, 22)

- b) Zgodność kryteriów stosowanych przy typowaniu podmiotów do kontroli z kryteriami określonymi w Krajowym Planie Działań.

Zgodnie z założeniami Krajowego Planu Działań na 2014 r. - 50% kontroli winno być przeprowadzonych w priorytetowych podobszarach ryzyka biorąc pod uwagę hierarchię poszczególnych podobszarów w danym województwie.

Z uwagi na termin przekazania *Wojewódzkiego Planu Działań na rok 2014* do urzędów skarbowych, analizie – w zakresie wykonania polecenia liczby poszczególnych kontroli zawartych w WPD na 2014 r. - poddano plan kontroli na II półrocze 2014 r.

Ustalenia oparto na danych źródłowych wynikających ze skryptu z podsystemu KONTROLA z 19.05.2015 r., uzupełnionych danymi z raportu o stanie realizacji planu na dzień 23.04.2015 r. oraz planu kontroli na II półrocze 2014 r.

Na II półrocze 2014 r. zaplanowano zgodnie z założeniami WPD - 50% kontroli w priorytetowych podobszarach ryzyka, tj. 23 kontrole z 46 planowanych. Wszystkie

zaplanowane kontrole w priorytetowych podobszarach ryzyka zostały przeprowadzone, wg zestawienia:

Podobszar	Liczba kontroli w planie nr 271	Liczba wykonanych kontroli z planu nr 271	Liczba kontroli z kwotą WUSZ >1000 zł
produkcja materiałów budowlanych	7	7	1
nieruchomości	2	2	1
gastronomia i zakwaterowanie	1	1	0
motoryzacja	4	4	3
rolnictwo	3	3	2
recykling	2	2	1
produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi	3	3	2
transport	1	1	0
ogółem	23	23	10

Wskaźnik skuteczności zaplanowanych kontroli mierzony liczbą kontroli z efektem finansowym pow. 1000 zł do zaplanowanych kontroli ogółem (plan 271) wyniósł 32,7%, w stosunku do zaplanowanych kontroli w priorytetowych podobszarach ryzyka - 43,5%.

c) Wnioski o kontrolę, współpraca komórek AP i KP, plany kontroli.

- 1) Stosownie do treści § 12 ust. 3 pkt 5 i ust. 4 pkt 5 regulaminu organizacyjnego typowanie podmiotów do kontroli należy do zadań komórki AP, a sporządzanie projektów planów do zadań komórek KP.

Zgodnie z uregulowaniami rozdziału 3 *Plan kontroli podatkowej* zarządzenia Nr 3/2013 z 27.02.2013 r. w sprawie wprowadzenia (...) zasad postępowania dotyczących planowania, prowadzenia i opracowania kontroli podatkowej komórka AP tworzy listę jednostek typowanych do kontroli podatkowej (w szczególności w oparciu o raporty z bazy danych Urzędu, wnioski o przeprowadzenie kontroli i źródła kontroli), którą przekazuje kierownikom KP celem wspólnego uzgodnienia podmiotów do półrocznego planu kontroli. Ostateczny plan jest następnie przedkładany do zaaprobowania przez zastępcę Naczelnika i zatwierdzenia przez Naczelnika.

Zgodnie z wyjaśnieniami kierownika AP z 12.05.2015 r. co do zasady komórka AP nie koordynuje działań w zakresie rozpoznawania wniosków o kontrolę podatkową to jednak do zadań kierownika AP należy koordynowanie działań w procesie planowania i ewentualne przygotowywanie dodatkowych informacji o objętych wnioskami podmiotach. Przy czym wszystkie wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej kierowane są do komórek KP za pośrednictwem AP. Komórka AP opracowuje również własne wnioski o przeprowadzenie kontroli, w szczególności dotyczące dokonania oględzin. Poza tym AP na bieżąco monitoruje stan realizacji planów kontroli. W zakresie podmiotów wytypowanych i nieprzyjętych do planu kontroli UKS - komórka AP podmioty te poddaje ponownej analizie pod kątem zasadności i możliwości przeprowadzenia kontroli we własnym zakresie. Natomiast planowane, a niezrealizowane kontrole przez komórki KP, uwzględniane są w planie kontroli na kolejny okres, z pewnymi wyjątkami np. zmiana właściwości, ogłoszenie upadłości.

Ponadto przygotowywanie co kwartał informacji o stanie realizacji planu kontroli należy do obowiązków kierowników KP (§ 36 ww. zarządzenia Nr 3/2013).

- 2) W Urzędzie dla kontrolowanego okresu sporządzono 2 półroczne plany kontroli: Nr 270 i 271. Informacje nt. okresu objętego planami, sporządzenia wersji papierowej planu oraz utworzenia i zatwierdzenia planu w podsystemie KONTROLA zamieszczono w poniższej tabeli:

Nr planu	Okres objęty planem	Data sporządzenia (tzw. wersja papierowa)	Data utworzenia w podsystemie KONTROLA	Data zatwierdzenia w podsystemie KONTROLA
270	1.01.2014-30.06.2014	19.12.2013	20.12.2013	20.12.2013
271	1.07.2014-31.12.2014	25.06.2014 30.06.2014*	30.06.2014	1.07.2014**

Objaśnienia do tabeli:

*- uzupełniono o dodatkowy wydruk 2 pozycji z wersji papierowej projektu planu, omyłkowo pominiętej w wersji ostatecznej planu,

** - prawidłowe dane wprowadzono do podsystemu KONTROLA - 30.06.2014 r., jednak z uwagi na wyjście służbowe Naczelnika Urzędu, zatwierdzenie w systemie miało miejsce 1.07.2014 r.

(dowód akta kontroli: CD – poz.05 raport RG_KON_WI_OPP_ADR,
str. 43 - wyjaśnienie Naczelnika Urzędu z 14.05.2015 r.)

- 3) Według *Raportu o stanie zaawansowania realizacji planu kontroli* z zaplanowanych 88 kontroli w ww. planach w okresie 1.01 -31.12.2014 r. zrealizowano 55 kontroli, po planowanym okresie zakończono 15 kontroli. Poziom realizacji planów kontroli wyniósł 79,5 %.

Realizację poszczególnych planów kontroli obrazuje zestawienie:

Nr planu	Liczba zaplanowanych kontroli	Przeprowadzone kontrole w		Liczba podmiotów, u których nie wszczęto kontroli	Liczba kontroli przeniesionych do innego planu lub od których odstąpiono	Liczba kontroli do realizacji	Wsk. realizacji planu
		W zaplanowanym okresie	Po planowanym okresie				
1	2	3	4	5	6	7	8
270	42	24	9	9	8	1	78,6
271	46*	31	6	8**	8**	1	80,4

Objaśnienia do tabeli:

- * - kol. 2 wg raportu 47 - pomniejszono o 1 kontrolę tego samego podmiotu i za ten sam okres ujęta 2 -krotnie ze względu na wprowadzenie wyróżnika dla typu kontroli losowej,
- ** - kol. 5 i 6 wg raportu 9 - pomniejszono o 1 kontrolę tego samego podmiotu i za ten sam okres (kontrola przeprowadzona) jw.

W I półroczu 2014 r. nie zrealizowano 8 z 42 zaplanowanych kontroli (plan Nr 270), tj. wskazanie nr 6927, 6932, 6933, 6934, 6937, 6938, 6929, 6928, z tego:

- 4 kontrole zostały przeniesione do planu Nr 271 (nr 6927, 6932, 6933, 6934),
- 3 kontrole przekazano do kontroli UKS (nr 6929, 6938, 6928 - zmiana siedziby),
- w przypadku 1 planowanej kontroli (nr wskazania 6937) - odstąpiono od jej przeprowadzenia, z uwagi na brak możliwości doręczenia upoważnienia.

W II półroczu 2014 r. nie zrealizowano 8 z 46 zaplanowanych kontroli (plan Nr 271), tj. wskazanie nr 7119, 7098, 7118, 7113, 7110, 7085, 7096, 7099, z tego:

- 4 kontrole zostały przeniesione do planu kontroli Nr 273 na I półrocze 2015 r., (nr 7119, 7098 ,7118,7113),

- w zakresie podatku od towarów i usług: VAT-7, VAT-7K, VAT-7D (wielkość osiągniętych obrotów, kwoty deklarowanego podatku należnego i naliczonego lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym), wykazy podatników z różnymi założonymi kryteriami, np. do planu na I półrocze z kwotą do przeniesienia większą lub równą 200.000 zł,
- w uzasadnionych przypadkach – dane z informacji ORD-U w zakresie zawartych umów ogółem i dotyczących usług,
- zestawieniu zawartym w pliku *Efektywność typowania* - w zakresie *niezrealizowanych kontroli* odpowiednio za II półrocze 2013 i I półrocze 2014,
- informacji o niezrealizowanych wnioskach i odstąpieniach od kontroli przed zwrotem VAT, niewykorzystanych informacjach sygnalnych.

Ponadto weryfikacja i analiza podmiotów odbywa się przy wykorzystaniu informacji zawartych w aktach podatnika (np. akta kontroli), Polskiej Aplikacji VIES, w systemach informacji KRET (Konsola Raportowania Eksportu Towarów), KRIT (Konsola Raportowania Importu Towarów), Bazie Podmiotów Szczególnych, Bazie Analiz oraz dostępnych bazach zewnętrznych.

(dowód akta sprawy: CD -02,03,06)

W kontrolowanym okresie wnioskowano o przeprowadzenie kontroli skarbowej w stosunku do 6 podmiotów, wnioski dotyczące 2 podmiotów nie zostały przyjęte, 1 wniosku nie zrealizowano.

(dowód akta sprawy: CD -01-wnioski do UKS 2014)

Zestawienie nieprzyjętych wniosków obrazuje zestawienie:

Lp.	NIP	Propozycje ZpUS do wniosku do UKS	Data przekazania wniosku	Uwagi
1		VAT -II-V/2010 I/2012	7.02.2014	13.06.2014 IS Szczecin uchyliła i umorzyła decyzję UKS w sprawie kontroli VAT/2012 podmiot nie jest typowany do kontroli w zakresie obejmującym 2010 r. - monitoring;
2		CIT 2012,2013 PIT 2012,2013	6.06.2014	informacja UKS (pismo z dnia 18.07.2014) o nierealizowaniu wniosku - postępowanie prowadzone w komórce ds. KARNYCH SKARBOWYCH oraz w egzekucji - trudności z kontaktem ze spółką, - obecnie podmiot nie jest typowany do kontroli - monitoring;
3		VAT od 01.08.2010 r. do okresu bieżącego	1.12.2014	wniosek z 28.11.2014 - łączny dla obu spółek powiązanych: pismo UKS z dnia 05.01.2015 r. o przyjęciu do planu na I/2015 w zakresie CIT, VAT 2013 obecnie podmiot nie jest typowany do kontroli - z uwagi na przyjęcie do kontroli podmiotu powiązanego i z siedzibą pod tym samym adresem: (do analizy wyników kontroli UKS); monitoring;

3. Wykorzystywanie informatycznych narzędzi analitycznych w kontrolach podatkowych.

a) Zasady przeprowadzania kontroli podatkowych z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych.

W trakcie prowadzonych kontroli podatkowych w Urzędzie jako informatyczne narzędzie analityczne wspomagające kontrolę wykorzystywany jest program ACL. Urząd posiada

8 licencji na program ACL w wersji 9,0, które rozdysponowano na pracowników kontroli i na pracownika działu IT:

1. od 2013-06-12,
2. od 2013-06-19,
3. od 2014-04-04,
4. od 2013-06-20,
5. od 2013-06-12,
6. od 2013-07-01,
7. od 2013-06-12 do 2014-10-06,
licencję przekazano dla ,
8. od 2013-07-05 do 2014-05-12
licencję przekazano dla ,
9. od 2014-10-06,
10. od 2014-05-12.

Kontrolujący w ramach uprawnień wynikających z Ordynacji podatkowej dokonują udokumentowanego poboru danych w formie elektronicznej, na okoliczność czego sporządzają protokół stanowiący załącznik do protokołu kontroli. Po zakończeniu kontroli nośnik elektromagnetyczny z pobranymi danymi jest przekazywany, przechowywany, ewidencjonowany zgodnie z uregulowaniami wynikającymi z zarządzenia Naczelnika Nr 33/2011 z 15.06.2011 r.

(dowód akta sprawy: str 124-136 zał. nr 2)

W kontrolowanym okresie odbyło się jedno szkolenie-warsztaty wewnętrzne na temat: „ Studium przypadku”, w którym uczestniczyło 8 pracowników Urzędu:

1. – Kierownik KP
2. – Inspektor KP
3. – Inspektor KP
4. – Inspektor KP
5. – Starszy Komisarz KP
6. – Inspektor KP
7. – Inspektor KP.

(dowód akta sprawy: str 124-136- zał. nr 3)

Na laptopach wszystkich osób kontrolujących, nie tylko posiadających przydzieloną licencję ACL, jest zainstalowany program szyfrujący TrueCrypt i program do trwałego usuwania danych ERASER.

(dowód akta sprawy: str 124-136- zał. nr 4)

b) Stopień wykorzystania narzędzi elektronicznych.

Na podstawie raportów wygenerowanych z podsystemu KONTROLA – raport R_KON_SPR_ACL_2012 – „Sprawozdanie z kontroli z wykorzystaniem ACL, IDEA” część 2 i raportu przesyłanego cyklicznie do Izby Skarbowej w Szczecinie stwierdzono rozbieżność w części 2.

Tabela nr 1 Raport z podsystemu KONTROLA raport R_KON_SPR_ACL_2012

Liczba kontroli	Liczba kontroli pozytywnych	uszczuplenia		Liczba wystawionych wniosków do KKS
		VAT	CIT	
34	26	43 333 708,00 zł	7 514 111,13 zł	10

Tabela nr 2 Raport przekazywany cyklicznie do Izby Skarbowej w Szczecinie

Liczba kontroli	Liczba kontroli pozytywnych	uszczuplenia		Liczba wystawionych wniosków do KKS
		VAT	CIT	
38	27	43 400 977,00 zł	13 880 160,13 zł	12

Tabela nr 3: różnice

Liczba kontroli	Liczba kontroli pozytywnych	uszczuplenia		Liczba wystawionych wniosków do KKS
		VAT	CIT	
4	1	67 269 zł	6 366 049 zł	2

W raporcie z podsystemu KONTROLA wykazano 34 kontroli, w tym 26 pozytywnych, uszczuplenia - VAT na kwotę 43 333 708,00 zł, CIT na kwotę 7 514 111,13 zł.

W raporcie cyklicznym wysyłanym do Izby Skarbowej za rok 2014 wykazano 38 kontroli, w tym: 27 pozytywnych, uszczuplenia VAT 43 400 977,00 zł, CIT 13 880 160,13 zł. Różnice zestawiono w tabeli 3.

Z wyjaśnień kierownika działu KPI wynika, że przy sporządzaniu przedmiotowego sprawozdania należy posilkować się raportem R_KON_SPR_ACL_XXXX generowanym

z podsystemu KONTROLA za poszczególne okresy sprawozdawcze (...) raport z podsystemu kontrola wykazuje ilość wg liczby porządkowej – 38, natomiast w posumowaniu pokazywana jest liczba 34.

Każdorazowo przy sporządzaniu SPR ACL do Izby Skarbowej dokonywana jest weryfikacja danych ujętych w raporcie celem wyeliminowania wszelkich zniekształceń i przekazania do organu nadzoru wyłącznie poprawnych danych i informacji (...).

(dowód akta sprawy: str.136)

c) Zasadność wykorzystania informatycznego narzędzia analitycznego w kontrolach podatkowych.

Z uwagi na fakt, iż w okresie objętym kontrolą nie archiwizowano logów oraz projektów ACL, nie zweryfikowano:

- wykonania porównania sum ksiąg z zaimportowanymi danymi,
- wykonane testów luk i powtórzeń,
- dokonania sprawdzenia struktury NIP i czy dany NIP kontrahenta występuje w bazie BPS.

Z wyjaśnień kierownika KPI zawartych w piśmie z 8.05.2014 r. wynika, że w/w testy są wykonywane dla każdej kontroli/projektu...do kontroli z użyciem ACL typowane są podmioty o zróżnicowanym profilu prowadzonej działalności wykazujące znaczne obroty w prowadzonej działalności gospodarczej (np.: przychody z CIT-8 przekraczają 50 mln zł - co miało miejsce w przypadku kontroli nr . i), lub wykazujące wysokie kwoty zwrotu podatku VAT na rachunek bankowy (pow. 1 mln zł – kontrola nr)... lub... ze względu na obszerność dokumentacji finansowo – księgowej (kontrola nr).

Projekt utworzony na bazie pobranych danych od podatnika jest trwale usuwany po zakończeniu kontroli przy pomocy programu ERASER.

Weryfikacji poddano 5 akt postępowania kontrolnych (nr post. , , , ,), wytypowanych na podstawie „Sprawozdania z kontroli prowadzonych z wykorzystaniem programu ACL, IDEA” w roku 2014 (począwszy od nr 2, co 6 kontrola).

W wyniku kontroli stwierdzono, że:

- 1) w/w kontrole poddane badaniu spełniają kryteria definicji e-kontroli, której mowa w treści pisma Ministerstwa Finansów z dnia 22 grudnia 2011r. znak: AP4/0683/76/1/ROM/2011/9632. (dowód – akta sprawy str. 122)
- 2) we wszystkich protokołach z kontroli podatkowej znajduje się informacja o pobraniu danych w formie elektronicznej,
- 3) załącznik do protokołu z kontroli podatkowej stanowi:
 - protokół pobrania danych w formie elektronicznej z informacją: o nazwie pliku, rozmiarze, dacie utworzenia i numerem unikatowym nośnika i typie nośnika,
- 4) dane źródłowe w formie elektronicznej pobrane od podatnika zapisane są na płytkach CD (za protokołem pobrania) i archiwizowane zgodnie z zarządzeniem nr 33/2011 Naczelnika Urzędu,
- 5) Urząd nie dokonuje archiwizacji projektów i logów programu ACL, co jest zgodne z wyjaśnieniami zawartymi w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 26 sierpnia 2013 r. znak: AP4/0683/176/SMM/2013, zawierającym stanowisko Departamentu Administracji Podatkowej w sprawie praktycznego zastosowania definicji e-kontroli; (dowód – akta sprawy k. 138-139)
- 6) w protokołach kontroli nie zamieszczano informacji o przegraniu danych na zaszyfrowany obszar dysku twardego przenośnego komputera kontrolującego i usunięciu danych na nośniku w sposób trwały (w przypadku gdy nośnik stanowi własność urzędu) lub zwrocie nośnika (będącego własnością kontrolowanego), zawarto natomiast informacje o pobraniu danych na CD-R o czym mowa w p-kcie 4, co jest dopuszczalne w świetle obowiązujących uregulowań.

Zestawienie informacji uzyskanych podczas kontroli:

Liczba licencji	Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w badanym okresie z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych*		Liczba kontroli z użyciem narzędzi informatycznych zakończonych wynikiem pozytywnym*		Suma uszczupleń ustalonych w toku kontroli w których wykorzystano programy ACL IDEA, Weryfikator				Wnioski do KKS
	ACL/IDEA	Weryfikator	ACL/IDEA	Weryfikator	VAT	CIT	PIT	Pozostałe	
8	38	0	27	0	43 400 977,00	13 880 160,13	0	0	12

* pod uwagę będą brane kontrole zatwierdzone w podsystemie kontrola oraz ze statusem T – w toku oraz S – skończone i E – zawiędzionowane, których data zakończenia jest większa niż data kontroli minus 30

Udział procentowy kontroli z użyciem narzędzi informatycznych w stosunku do wszystkich kontroli

Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w badanym okresie (kontrole zatwierdzone w podstsemie KONTROLA)	Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych badanym okresie z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych (kontrole zatwierdzone w podstsemie KONTROLA)	Udział procentowy kontroli z użyciem narzędzi informatycznych w stosunku do wszystkich kontroli
234	38	16,24%

Udział kontroli z użyciem narzędzi informatycznych zakończonych wynikiem pozytywnym w stosunku do wszystkich kontroli z użyciem narzędzi informatycznych w badanym okresie.

Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w badanym okresie z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych	Liczba kontroli z użyciem narzędzi informatycznych zakończonych wynikiem pozytywnym	Udział procentowy kontroli zakończonych wynikiem pozytywnym stosunku do wszystkich kontroli z użyciem narzędzi informatycznych w badanym okresie
38	27	71,05%

(dowód - akta sprawy: str. 120)

4. Przestrzeganie procedury kontroli podatkowej.

a) Zawiadamianie przedsiębiorcy/kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Ocenie kontrolujących w zakresie zawiadamiania przez organ podatkowy przedsiębiorcy/kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej poddane zostały wszystkie wytypowane do weryfikacji w trakcie niniejszej kontroli akta kontroli podatkowej.

Łącznie badaniem objęto 45 spraw. Odnosząc liczbę poddanych kontroli 45 spraw do łącznej liczby 161 postępowań kontrolnych (kontrole właściwe) przeprowadzonych w roku 2014 (raport R_KON_RAP_12 za okres 01.01.2014-31.12.2014 – wykaz kontroli właściwych przeprowadzonych w ZpUS), kontrolą objęto 27,95 % badanej populacji.

(dowód - raport R_KON_RAP_12 - płyta CD poz. 30)
(dowód – zestawienie objętych analizą spraw – płyta CD – poz. 35)

W wyniku tak dokonanej analizy akt, stwierdzono, iż organ podatkowy zgodnie z obowiązującymi przepisami zawiadamiał kontrolowanych o zamiarze wszczęcia kontroli

podatkowej. Kontrole podatkowe, co do zasady, wszczynane były zgodnie z art. 282 b § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. W sytuacji wszczynania kontroli przed upływem 7 – dni od daty doręczenia zawiadomienia o zamiarze (co miało miejsce w 1 sprawie na 45 analizowanych), kontrolowany podmiot wyraził zgodę na wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od daty wszczęcia zawiadomienia, a odpowiednia adnotacja zawarta była w protokole kontroli podatkowej.

Przy czym, w poddanej badaniu próbie stwierdzono zarazem, iż w 20 przypadkach kontrolujący, zgodnie z art. 282 c § 3 ustawy, w sytuacjach przewidzianych ustawą (tj. wynikających z przepisów art. 282 c ustawy Ordynacja podatkowa lub przepisów art. 79 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej) po wszczęciu kontroli podatkowej informowali kontrolowanych o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Protokoły kontroli zawierały uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

b) Dokumentowanie przebiegu kontroli podatkowej.

W celu zbadania powyższego zagadnienia sporządzono raport z podsystemu KONTROLA, zawierający wykaz wszystkich zakończonych w 2014 r. postępowań kontrolnych (kontrole właściwe), w oparciu o który wytypowano 10 kontroli pozytywnych oraz 10 kontroli negatywnych (raport R_KON_RAP_12 – klucz typowania próby: co piąta kontrola).

(dowód - raport R_KON_RAP_12 - płyta CD poz. 30)
(dowód – zestawienie objętych analizą spraw – płyta CD – poz. 35)

W wyniku kontroli 20 postępowań stwierdzono:

- w kontrolowanym okresie przestrzegane były przez organ podatkowy przepisy prawa dotyczące właściwości,
- upoważnienia do kontroli podatkowej doręczane były w sposób prawidłowy,
- w żadnej z objętej badaniem spraw zakres kontroli nie wykraczał poza zakres wskazany w upoważnieniu,
- zawartość protokołów kontroli była zgodna z treścią przepisu art. 290 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa,

- protokoły kontroli w sposób zgodny z pozostałą dokumentacją (w tym treścią upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej) określały w szczególności: miejsce i czas przeprowadzenia kontroli, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, jak również zawierały wymagane przepisami Ordynacji podatkowej pouczenia.
- w protokołach kontroli wskazany zakres kontroli zgodny był z zakresem wskazanym w upoważnieniach do kontroli,
- we wszystkich objętych badaniem protokołach zawarto ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, o której mowa w art. 290 § 2 pkt 6 a ustawy Ordynacja podatkowa.

Procedury dotyczące postępowania w Urzędzie Skarbowym po przeprowadzonej kontroli podatkowej uregulowane zostały w Rozdziale 3 *Zasad postępowania dot. planowania, prowadzenia i opracowania kontroli podatkowej* (załącznik do zarządzenia Nr 3/2013 ZpUS).

(dowód akta sprawy - CD poz.15)

Przy czym, zgodnie z wyjaśnieniami udzielonymi przez Naczelnika Urzędu pismem z 27.05.2015 r. w przedmiocie obowiązujących w Urzędzie Skarbowym zasad postępowania, po zakończeniu kontroli podatkowej, na podstawie zebranego materiału dowodowego kontrolujący zobligowany jest do sporządzenia notatki z kontroli podatkowej, w której zawiera podsumowanie ustaleń kontroli. Notatki nie sporządza się w przypadku kontroli bezwynikowych. Powyższe działanie znajduje oparcie w § 50 zarządzenia Nr 3/2013 Naczelnika Urzędu.

(dowód akta sprawy - CD poz.15, 27)

Ponadto, zgodnie z praktyką obowiązującą w Urzędzie, jak wskazano w dalszej części ww. pisma, w sytuacji gdy zachodzi potrzeba szczegółowego opisanie toku kontroli oraz ustaleń dokonanych w trakcie jej trwania (np. konieczność szacowania podstawy opodatkowania) kontrolujący, na polecenie właściwego kierownika komórki KP, sporządza szczegółowe sprawozdanie z kontroli.

Jak wynika natomiast z treści § 48 ww. zarządzenia, w toku kontroli podatkowej, a najpóźniej przed doręczeniem kontrolowanemu protokołu kontroli podatkowej kontrolujący wyjaśnia z kierownikiem komórki KP wątpliwości, które powstały w toku kontroli podatkowej i w razie konieczności przygotowuje wniosek o wydanie opinii prawnej, który po podpisaniu przez

kierownika przedkłada radcom prawnym ZpUS. Przy czym, w myśl tak obowiązującego w 2014 r. przepisu, opinia prawna może być wykorzystana przy sporządzaniu protokołu albo na etapie odpowiedzi na zarzuty i wyjaśnienia do protokołu kontroli w przypadku udzielenia jej w terminie po zakończeniu kontroli podatkowej.

Jak wynika z kolei z wyjaśnień zawartych w dalszej części ww. pisma z dnia 27.05.2015 r. w Urzędzie wszystkie protokoły kontroli - bez względu na wynik - poddawane są weryfikacji, ocenie i akceptacji przez kierownika KP także pod kątem merytorycznej oceny, czy zebrany w toku kontroli materiał dowodowy jest wystarczający do oceny badanych zdarzeń gospodarczych, jak również czy prawidłowo zastosowano przepisy obowiązującego prawa.

Przy czym w przypadku kontroli podatkowych z wynikiem negatywnym, pracownik przeprowadzający kontrolę podatkową przed doręczeniem protokołu kontroli zgłasza kierownikowi komórki KP fakt, że kontrola zostanie zakończona wynikiem negatywnym, przedstawiając zarazem swoje stanowisko dotyczące kontrolowanego obszaru. W przypadku tych kontroli, jeżeli ustalenia kontroli nie wymagają podjęcia dodatkowych czynności - kierownik komórki KP po przeprowadzeniu weryfikacji protokołu oraz danych wprowadzonych w podsystemie KONTROLA dokonuje akceptacji ustaleń kontroli poprzez zatwierdzenie danego postępowania w podsystemie KONTROLA i przekazania akt sprawy do właściwej komórki urzędu.

Z kolei, w przypadku kontroli pozytywnych, gdy podatnik nie kwestionuje ustaleń kontroli i składa korektę deklaracji, korekta ta wpływa na stanowisko w komórce OB. Następnie jest przekazywana do komórki KP, gdzie kontrolujący oceniają skorygowane wartości i dokonują adnotacji zarówno w notatce pokontrolnej, jak i na otrzymanej korekcie, iż jest ona zgodna z ustaleniami kontroli

Po tak przeprowadzonej weryfikacji protokołu, ustaleń kontroli i pozostałych danych, kierownik komórki KP zatwierdza postępowanie kontrolne w podsystemie KONTROLA oraz notatkę z kontroli (poprzez podpisanie obok pracownika notatki z kontroli) i przekazuje akta kontroli do właściwego kierownika komórki OB lub PP. Natomiast raport skrócony lub pełny z podsystemu KONTROLA obrazuje, jakie dane zostały wprowadzone w podsystemie KONTROLA do konkretnego postępowania.

W wyniku analizy ww. wyjaśnień Urzędu oraz obowiązujących organ przepisów, w tym: zarządzenia 3/2013, dla potrzeb niniejszej kontroli ustalono, iż w urzędzie nie obowiązują

procedury, jak również praktyki mające na celu dokonanie ponownej weryfikacji materiału kontrolnego (co w szczególności dotyczy kontroli zakończonych wynikiem negatywnym) przez inną komórkę organizacyjną niż KP (zgodnie z zasadą „podwójnych oczu”), np. PP.

W wyniku zaś analizy wytypowanej do badania dokumentacji z kontroli podatkowych (próbna 20 postępowań kontrolnych z raportu R_KON_RAP_12 wskazana w pkt 4.b) stwierdzono, iż:

- w przypadku sześciu kontroli zakończonych wynikiem pozytywnym (

) oraz pięciu zakończonych wynikiem negatywnym (

poza zatwierdzeniem kontroli w podsystemie KONTROLA, w aktach sprawy pod spisem treści znajduje się podpis kierownika KP wraz z pieczęcią imienną,

- w przypadku czterech kontroli pozytywnych (

) oraz pięciu kontroli negatywnych (

) w aktach sprawy brak było udokumentowania weryfikacji oraz akceptacji postępowania kontrolnego przez kierownika KP. A zatem brak udokumentowania weryfikacji oraz akceptacji postępowania kontrolnego w aktach sprawy miał miejsce w przypadku 9 postępowań kontrolnych co stanowi 45% z 20 badanych spraw w tym obszarze.

- w przypadku postępowania kontrolnego akceptacja w aktach sprawy oraz zatwierdzenie kontroli w podsystemie KONTROLA nastąpiło przez kierownika KP II uczestniczącego w czynnościach kontrolnych. Z kolei, w przypadku postępowania kontrolnego zatwierdzenie kontroli nastąpiło jedynie w podsystemie KONTROLA - również przez kierownika KP II uczestniczącego w czynnościach kontrolnych.

Mając na uwadze wyjaśnienia organu zawarte w piśmie z dnia 27.05.2015 r., jak również obowiązujące w objętym badaniem roku przepisy zarządzenia Naczelnika Urzędu z 27 lutego 2013 r. Nr 3/2013 regulujące *zasady postępowania dotyczące planowania, prowadzenia i opracowania kontroli podatkowych*, stwierdzić należy, iż obowiązujące w 2014 r. w Urzędzie procedury wynikające z zarządzenia Nr 3/2013 (jak również w aktualnie obowiązującym zarządzeniu Nr 11/2015) nie gwarantują w stopniu dostatecznym właściwego nadzoru kierowników komórek KP nad kompletnością zgromadzonego materiału dowodowego, w szczególności poprzez stosowną weryfikację akt postępowania i zawartych w protokole ustaleń, a następnie (w przypadku braku zastrzeżeń) akceptację wszystkich kontroli (niezależnie od wyniku pozytywna/negatywna).

Również wyjaśnienia zawarte w piśmie z dnia 19.05.2015 r. stanowiącym odpowiedź na pismo skierowane przez kontrolujących z prośbą o udzielenie wyjaśnień w przedmiocie obowiązujących w urzędzie zasad gromadzenia dowodów i ich opisywania w protokole podczas kontroli podatkowych przeprowadzanych w 2014 r. w szczególności z uwagi na konieczność dokonania przez kierownika komórki KP weryfikacji dokonanych w toku kontroli ustaleń nie wskazują na to, aby kierownicy KP byli zobligowani do każdorazowej oceny akt kontroli, pod kątem poprawności, rzetelności, a co najistotniejsze - kompletności – dokonanych w toku kontroli ustaleń dotyczących, w szczególności:

- wszystkich istotnych zdarzeń gospodarczych mających wpływ na prawidłowe określenie zobowiązania podatkowego kontrolowanego podmiotu,
- weryfikacji wszystkich dowodów kosztowych,
- analizy kontraktów, umów, powiązań osobowych lub kapitałowych.

(dowód akta sprawy - str. 86)

Konsekwencją takiego stanu rzeczy była niemożność zweryfikowania pod kątem poprawności ustaleń zawartych w protokołach kontroli (postępowanie nr , , o których mowa w dalszej części projektu wystąpienia), z uwagi na niezłączenie do materiału dowodowego poddanych ocenie dowodów, co zarazem wyklucza możliwość oceny poprawności tak przeprowadzonych kontroli nie tylko przez kontrolujących (w ramach kontroli wewnętrznej), ale przede wszystkim przez sprawujących nad prawidłowym przebiegiem poszczególnych kontroli podatkowych nadzór kierowników komórek KP.

Ww. zarządzenie nie wyklucza również możliwości akceptowania/zatwierdzania kontroli przez kierownika KP, uczestniczącego w czynnościach kontrolnych, co miało miejsce w przypadku postępowania nr , . Ponadto w Urzędzie, z uwagi na brak stosownych procedur w tym zakresie, stosowana jest niejednolita praktyka akceptacji akt postępowania kontrolnego przez kierowników KP.

c) Prowadzenie czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego.

Ewidencja wniosków skierowanych do innych jednostek skarbowych o sprawdzenie transakcji z kontrahentem (w trybie art. 274 c § 3 ustawy Ordynacji podatkowej) bądź o przeprowadzenie kontroli krzyżowej (w trybie art. 18 ustawy) prowadzona była w ZpUS

w podsystemie KONTROLA (raport: R_KON_DRUK_WKD za okres 01.01.2014 – 31.12.2014.

(dowód akta sprawy - CD poz. 31)

W oparciu o ww. raport wygenerowany z podsystemu KONTROLA za 2014 r. ustalono, iż organ zwrócił się z przedmiotowymi wnioskami do innego organu w 40 przypadkach (dwa wystąpienia anulowano), przy czym w 39 przypadkach wniosek dotyczył przeprowadzenia kontroli podatkowej u kontrahenta kontrolowanego, natomiast tylko w jednym przypadku dotyczył przeprowadzenia czynności sprawdzających w trybie art. 274 c § 3 ustawy Ordynacji podatkowej w ramach kontroli doraźnej (). Kontrolą objęto 10 postępowań kontrolnych wybranych na podstawie ww. raportu.

(dowód akta sprawy - CD poz. 35)

W wyniku analizy objętych badaniem akt kontroli oraz raportu R_KON_DRUK_WKD za okres 01.01.2014 – 31.12.2014 stwierdzono, iż w Urzędzie w przypadku konieczności przeprowadzenia czynności kontrolnych lub czynności sprawdzających niewykraczających poza właściwość miejscową lub rzeczową organu, co do zasady, są one realizowane we własnym zakresie. W pozostałych przypadkach, kontrolujący sporządza odpowiedni wniosek do innych jednostek skarbowych lub innych właściwych rzeczowo organów i przedkłada go do podpisu kierownikowi lub upoważnionemu pracownikowi.

Powyższe działanie kontrolowanego urzędu jest zgodne z obowiązującymi organ przepisami Ordynacji podatkowej (w tym wymogami nałożonymi treścią przepisu art. 17, art. 82 oraz art. 274 c § 1 ustawy), jak również treścią norm wewnętrznie obowiązujących tj. ww. § 43 zarządzenia Nr 3/2013 Naczelnika Urzędu.

Jednocześnie stwierdzić należy, iż działania kontrolowanego organu w przedmiotowym zakresie, ugruntowane ww. przepisami, realizowane były w myśl zaleceń zawartych w piśmie Ministerstwa Finansów nr MF-AP4-0683-144/2014/SMM/1 z 19 maja 2014 r., jak również w sposób uwzględniający ustalenia podjęte w ramach działającego przy Izbie Skarbowej w Szczecinie Zespołu ds. Kontroli Podatkowej, do stosowania których Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie zobowiązał podległe urzędy skarbowe województwa zachodniopomorskiego pismem z dnia 06 maja 2014 r. znak: ZRKPWM.1-0911-19/14.

(dowód płyta CD - poz. 33)

Jak wynika bowiem z zasad przytoczonych w ww. piśmie (pkt 4 wskazań) czynności sprawdzające w trybie art. 274 c ustawy Ordynacja podatkowa, co do zasady przeprowadza organ prowadzony kontrolę podatkową. Natomiast zwrócenie się do organu podatkowego właściwego dla kontrahenta podatnika o wykonanie czynności w trybie art. 274 c § 2 ustawy, powinno być uzasadnione w szczególności ekonomią przeprowadzenia takich czynności, co też miało miejsce w omawianym przypadku (wniosek skierowany był w ramach kontroli doraźnej do Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu).

Przy czym, zgodnie z wyjaśnieniami udzielonymi przez kierownika komórki KP II, co do zasady wnioski do innych organów o przeprowadzenie kontroli podatkowej u kontrahentów kontrolowanego podmiotu kierowane są w trybie § 17 ustawy Ordynacja podatkowa, co skutkuje brakiem konieczności oczekiwania na zakończenie zleconych czynności/otrzymania zwrotnej odpowiedzi przed zakończeniem przedmiotowych kontroli. Pozwala to jednocześnie na zachowanie ustawowych limitów czasowych prowadzenia czynności kontrolnych nałożonych przepisami ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz Ordynacji podatkowej.

d) Zawiadamianie kontrolowanego o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu do kontroli.

Ewidencja postanowień dot. zawiadomienia kontrolowanego o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu do kontroli (w trybie art. 284b § 2 ustawy Ordynacja podatkowej) prowadzona była w Urzędzie w podsystemie KONTROLA (raport: R_KON_DRUK_POS za okres 01.01.2014 – 31.12.2014 – rodzaj pisma PZT).

(dowód akta sprawy- k.171-174)

W oparciu o ww. raport wygenerowany z podsystemu KONTROLA za 2014 r. ustalono, iż organ zwrócił się z przedmiotowymi wnioskami do innego organu w 40 przypadkach (dwa wystąpienia anulowano), przy czym w 39 przypadkach wniosek dotyczył przeprowadzenia kontroli podatkowej u kontrahenta kontrolowanego, natomiast tylko w jednym przypadku dotyczył przeprowadzenia czynności sprawdzających w trybie art. 274 c § 3 ustawy Ordynacji podatkowej w ramach kontroli doraźnej (3853). Kontrolą objęto 10 postępowań kontrolnych wybranych na podstawie ww. raportu.

W 2014 r. w toku 17 postępowań kontrolnych zawiadamiano kontrolowanego o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu (w przypadku postępowania zawiadomienie było kierowane dwukrotnie).

W oparciu o wytypowaną do kontroli próbę 10 postępowań kontrolnych na podstawie ewidencji pism w podsystemie KONTROLA (R_KON_DRUK_POS za okres 01.01.2014 – 31.12.2014 – rodzaj pisma PZT) stwierdzić należy, iż:

- we wszystkich przeanalizowanych przypadkach kontrolujący terminowo, z podaniem podstaw prawnych zawiadamiali o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, podając rzetelnie przyczyny przedłużenia terminu oraz wskazując nowy termin zakończenia postępowania kontrolnego,
- w postępowaniach tych przedłużenie terminu kontroli było w pełni zasadne, zaś dokument informujący o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, jak również nowe upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podpisywane było przez osoby do tego upoważnione (Naczelnik Urzędu),
- po przeanalizowaniu wytypowanych do kontroli ww. akt postępowań podatkowych stwierdzić jednocześnie należy, iż w toku tak prowadzonych postępowań czynności kontrolne mające na celu wyczerpujące wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy, poprzez zebranie stosownego materiału dowodowego, były realizowane w sposób ciągły, w objętej badaniem próbie nie stwierdzono wystąpienia nieuzasadnionych przerw w toku czynności kontrolnych.

(dowód - CD poz. 35)

e) Wydawanie postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu na etapie kontroli podatkowej.

Jak wynika z raportu R_KON_DRUK_POS wygenerowanego za okres 01.01.2014-31.12.2014, jak również z przedłożonego przez komórki KP I i KP II Wykazu *postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT w trakcie kontroli podatkowej w 2014 r.*, w badanym roku Urząd wydał 5 postanowień w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku od towarów i usług w trakcie kontroli podatkowej.

(dowód akta sprawy – str. 94-101)

Wydawaniem postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu w trakcie kontroli podatkowej w Urzędzie w badanym roku zajmowały się komórki kontroli podatkowej KP I i KP II.

Z pięciu wydanym w 2014 r. postanowień, cztery doręczone zostały przed terminem zwrotu, natomiast jedno (w ramach postępowania) doręczono w dacie w jakiej przypadał termin zwrotu podatku VAT z deklaracji.

Przy czym, mając na uwadze zalecenia i wytyczne zawarte w piśmie Ministerstwa Finansów nr AP4/0680/41/2/ROM/2014 z dnia 8 kwietnia 2014r. dot. „częściowego zwrotu” w szczególności w zakresie właściwej oceny ryzyka związanego z ewentualną koniecznością wypłaty oprocentowania z tyt. przedłużenia terminu zwrotu, po przeanalizowaniu wszystkich ww. spraw stwierdzić należy, iż Urząd zasadnie dokonał przedłużenia terminu zwrotu VAT, co też zostało zaaprobowane przez WSA, który oddalił skargi spółki wniesione w spornej kwestii w ramach postępowań , oraz .

f) Zawiadamianie kontrolowanego o sposobie załatwienia zastrzeżeń do protokołu kontroli

Na podstawie analizy 10 wytypowanych z wygenerowanego z podsystemu KONTROLA raportu R_KON_DRUK_PK_S ustalono, co następuje:

- zawiadamianie kontrolowanego o sposobie załatwiania zastrzeżeń do protokołu kontroli następowało w 14 dniowym terminie (określonym w art. 291 § 2 Ordynacja podatkowa) ze wskazaniem, które ze złożonych zastrzeżeń zostały ujęte, jednak nie zawsze z podaniem uzasadnienia faktycznego i prawnego (postępowanie kontrolne:).
- w przypadkach częściowego uwzględnienia zastrzeżeń, zawarta w tak udzielonych odpowiedziach informacja każdorazowo zawierała wystarczające dane pozwalające na ewentualne złożenie korekty pokontrolnej przez kontrolowaną spółkę.

g) Rozpatrywanie sprzeciwów na czynności kontrolne

Zgodnie z pismem z dnia 06.05.2005 r. skierowanym przez kierownika komórki KPII , w kontrolowanym urzędzie ewidencja sprzeciwów na czynności kontrolne prowadzona była w formie elektronicznej. Przy czym w ramach kontroli podatkowych wszczętych w 2014 r. wniesiony został jeden sprzeciw przez uprawniony podmiot w ramach postępowania nr , gdzie stwierdzono niedopuszczalność sprzeciwu, co miało umocowanie w treści przepisu art. 84 d ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

(dowód akta sprawy – str. 92-93)

h) Stosowanie procedur zawieszania, podjęcia i umarzania kontroli podatkowej

W Urzędzie w badanym roku nie stosowano wynikającej z treści przepisu art. 284 a § 5 i 5a ustawy Ordynacja podatkowa instytucji zawieszania kontroli podatkowej (jak również jej ponownego podjęcia w przypadku uprzedniego zawieszenia) oraz instytucji umorzenia postępowania kontrolnego zgodnie z art. 284A § 5b Ordynacji podatkowej, w konsekwencji czego obszary te nie mogły zostać poddane badaniu.

5. Merytoryczna ocena zgromadzonego w toku kontroli materiału dowodowego.

W oparciu o próbę 20 postępowań kontrolnych (punkcie 4 b - str. 19 niniejszego wystąpienia) stwierdzono co do zasady, że w 17 przypadkach zgromadzony materiał dowodowy jest wystarczający do oceny badanych w trakcie kontroli zagadnień, a dokonana w nim ocena jest prawidłowa z punktu widzenia przepisów materialnego prawa podatkowego. W 3 przypadkach (postępowanie nr) stwierdzono brak pełnego opisu stanu faktycznego:

a) postępowanie nr (pozytywna) - postępowanie kontrolne prowadzono w zakresie *Sprawdzenia prawidłowości naliczania i deklarowania należności podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za 2013 rok:*

- z materiału dowodowego zebranego w ww. postępowaniu kontrolnym wynika, iż zakup lokalu mieszkalnego został potraktowany przez podmiot jak działalność inwestycyjna. Natomiast ze zdjęć (załączonych do protokołu oględzin z 3.11.2014 r.) wynika, iż lokal ten jest zamieszkiwany. Ze zgromadzonego materiału nie wynika, czy ktoś korzysta z lokalu, jeżeli tak, to kto i na jakich zasadach, czy ewentualnie podmiot osiąga z tego tytułu przychód. W tym zakresie nie dokonano pełnego opisu stanu faktycznego, co nie pozwala dokonać właściwej oceny prawnej opisanych przez kontrolujących ustaleń. Ww. protokół z oględzin lokalu stanowi załącznik nr 1 do protokołu kontroli. Powyższy dowód nie został wymieniony w spisie załączników do protokołu kontroli, a w protokole brak jest informacji w jakim celu został on sporządzony;

(dowód płyta CD: poz. 46)

- materiał dowodowy w zakresie wynajmowania przez kontrolowanego hali produkcyjnej z wyposażeniem - jest niekompletny. Brak jest w materiale dowodowym umowy najmu i co najmniej przykładowej faktury za wynajem w kontekście wysokości

czynszu, równej wysokości podatku od nieruchomości za wynajmowane pomieszczenia + 23% VAT oraz faktu, że informacje z KRS nie wykluczają powiązań rodzinnych stron umowy. Do zagadnienia tego się nie odniesiono;

(dowód płyta CD – poz. 47, str. 2 i 8/12)

- przedmiotem ustaleń była również realizacja przepisów art. 9 a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 ze zm.). W protokole zapisano, że w toku kontroli ksiąg rachunkowych za badany okres nie stwierdzono, by kontrolowana spółka zawierała transakcje z podmiotami powiązanymi w świetle ww. przepisu. Nie wskazano jednakże, jakie transakcje i z jakimi podmiotami podlegały badaniu;

(dowód płyta CD poz. 48)

- z informacji dodatkowej – sporządzonej do sprawozdania finansowego, kontrolowanego podmiotu na dzień 31.12.2013 r. wynika, iż spółka posiadała zobowiązanie długoterminowe w kwocie 187.892,21 zł – pożyczka od udziałowca. Z protokołu nie wynika, że zagadnienia pożyczki zostało zbadane, w tym: co do warunków pożyczki, oprocentowana czy okresu na jaki została udzielona;

(dowód płyta CD:poz. 49 str. 2/2.)

- b) postępowanie nr (negatywna) - postępowanie kontrolne prowadzono w zakresie *Sprawdzenia prawidłowości naliczania i deklarowania należności podatkowych w podatku CIT za 2013 rok.*

- w protokole kontroli badaniu poddano zapisy na koncie 403-12 „usługi doradcze, konsultingowe”, obejmując faktury VAT (zewidencjonowane) powyżej 15.000,00 zł, w tym: wystawione przez podatnika NIP , z tytułu doradztwa w zakresie sprzedaży usług na rynkach zagranicznych, w zakresie gastronomii, nadzoru i doradztwa technicznego dot. inwestycji, w branży hotelarstwa.

Stwierdzono, że wartości ujęte na ww. koncie wynikały ze sprawdzonych dokumentów źródłowych. Dokumenty te nie zostały załączone do protokołu kontroli ani szczegółowo opisane. Częstotliwość wystawionych faktur przez ww. podmiot na rzecz kontrolowanego oscylowała średnio 1 faktura w miesiącu na kwotę powyżej 15.000 zł netto. W materiale dowodowym brak jest informacji czy podmioty łączyła jakaś umowa i co dokładnie wchodziło w zakres świadczonych usług będących przedmiotem badanych faktur kosztowych, tym bardziej że kontrolowany podmiot i podmiot NIP są podmiotami powiązanymi przez osoby wspólników;

prawną w formie pisemnej, ani też pisemną akceptacją rady prawnej w jakikolwiek inny sposób.

Pismem z 10.06.2014 r. podpisanym przez ww. inspektora kontroli podatkowej uwzględniono zastrzeżenia i wyjaśnienia Spółki do protokołu kontroli.

(dowód akta sprawy CD – poz. 45)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu z 26.06.2015 r. wynika, że tryb postępowania w zakresie udzielania opinii prawnych nie był objęty regulacjami wewnętrznymi, natomiast co do zasady w przypadkach niewymagających pilnego podjęcia działań odpowiedzi były udzielane w formie pisemnej. W okresach natłoku spraw na stanowiskach radców prawnych lub też w sytuacjach wymagających pilnego rozpatrzenia (np. w trakcie paneli dyskusyjnych lub w innych przypadkach), jako rozstrzygnięcie przyjmowano także ustne opinie rady, bez wymogu potwierdzenia w formie pisemnej.

(dowód akta sprawy CD – poz. 29)

Przyjmując wyjaśnienia Naczelnika Urzędu, Dyrektor Izby zwraca uwagę, że brak w aktach kontroli pisemnej opinii prawnej nie pozwala (mimo istnienia rozbieżności pomiędzy orzecznictwem sądowo-administracyjnym, a indywidualnymi interpretacjami Dyrektorów Izb Skarbowych) dokonać oceny przesłanek zasadności uwzględnienia zastrzeżeń i wyjaśnień kontrolowanego podmiotu do ww. protokołu kontroli podatkowej, co ma szczególne znaczenie gdy sprawa dotyczy kosztów uzyskania przychodów ogółem powyżej 1 mln zł w okresie 2 lat.

6. Terminowość i rzetelność wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA.

a) Analiza nadanych uprawnień do podsystemu KONTROLA

W oparciu o analizę dokumentów potwierdzających rodzaj nadanych poszczególnym pracownikom Urzędu uprawnień do podsystemu KONTROLA stwierdzono, iż uprawnienia do tzw. operacji specjalnych, w szczególności KONKIER, KONNACZ zostały nadane w sposób prawidłowy, tj. zgodny z posiadanym przez osoby posiadające ww. uprawnienia stanowiskiem i wynikającym z niego zakresem obowiązków.

W Urzędzie nie stwierdzono zarazem, aby stosowana była praktyka ograniczania dostępu do podsystemu KONTROLA tylko dla wybranych pracowników komórki kontroli lub wyłącznie dla kierownika.

(dowód płyta CD – poz. 7-12)

b) Ewidencjonowanie zdarzeń w podsystemie KONTROLA

Badaniem w powyższym zakresie objęto 20 postępowań kontrolnych wytypowanych z raportu R_KON_RAP_12, (próba wytypowana do badania w pk-cie 4 b - str.19 niniejszego wystąpienia).

Po przeanalizowaniu ww. próby stwierdzić należy, iż Urząd co do zasady działał zgodnie z *Podręcznikiem użytkownika do podsystemu KONTROLA*, jak również *Wytocznymi do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA*, przy czym w poszczególnych ww. obszarach stwierdzono pewne uchybienia:

- prawidłowość wystawienia i akceptowania upoważnienia do kontroli;

w podsystemie KONTROLA wprowadzono błędną datę doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (postępowanie kontrolne:);

- prawidłowość ewidencjonowania ustaleń kontroli wg opisu zawartego w pkt 8 lit.d Wytocznym do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA;

w podsystemie KONTROLA błędnie w ustaleniach wpisano *WINN – inne stwierdzone nieprawidłowości* jako opis nieprawidłowości w zakresie WNT (postępowanie kontrolne:).

Wg opisu zawartego w pkt 8 lit. d Wytocznym zapis *WINN* służy do odnotowania nieprawidłowości spoza zakresu kontroli. Natomiast w trakcie ww. postępowania kontrolnego stwierdzono nieprawidłowość w zakresie WNT, pozostającą bez wpływu na kwotę zwrotu.

Ze złożonych wyjaśnień w tej sprawie przez inspektora kontroli podatkowej, posiadającego uprawnienia kierownika na czas zastępstwa (pismo z 13.05.2015 r.), który dokonał wprowadzenia, a zarazem zatwierdzenia postępowania w podsystemie KONTROLA, wynika iż ww. nieprawidłowość miała charakter pospolitego błędu. Wskazano zarazem, iż przedmiotowe ustalenia nie miały charakteru ustaleń WUSZ lub WBP, tym samym wymieniony błąd nie miał wpływu na statystyki, w tym: mierniki oceniające działalność kontroli, zaś kontrola została wykazana w sposób prawidłowy jako kontrola pozytywna.

(dowód akta sprawy – str. 81, dowód płyta CD – poz.40)

Kontrolą objęto ponadto prawidłowość odnotowywania w podsystemie KONTROLA postępowań kontrolnych przeprowadzonych przez Urzędy Kontroli Skarbowej na podstawie 10 postępowań kontrolnych UKS, (raport z podsystemu KONTROLA: R_KON_DRUK_PK_S za okres 01.01.2014 - 31.12.2014 – klucz typowania do kontroli – 10 kolejnych postępowań).

(dowód akta sprawy – str. 154-155)

Po przeanalizowaniu ww. próby stwierdzić należy, iż Urząd co do zasady w sposób prawidłowy i kompletny ewidencjonował dane, wymagające wprowadzenia do podsystemu KONTROLA. Przy czym w poszczególnych ww. obszarach wystąpiły pewne uchybienia:

- wprowadzono nieprawidłową datę wszczęcia postępowania kontrolnego (postępowanie kontrolne:). Zgodnie z decyzją UKS postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego wydane zostało 1.10.2010 r., w decyzji nie wskazano daty wszczęcia postępowania. Z kolei w podsystemie KONTROLA jako datę wszczęcia postępowania wskazano 22.09.2010 r.;

- wprowadzono nieprawidłowy okres objęty postępowaniem kontrolnym (postępowanie kontrolne:). W toku postępowania kontrolnego, jak wynika z decyzji UKS, kontrolą objęto prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku VAT za okres 01.01.2013-31.12.2013, natomiast w podsystemie KONTROLA w obszarach kontroli błędnie wskazano dodatkowo kontrolę VAT za 03.2014 r.

(dowód płyta CD – poz. 35, 40)

c) Zatwierdzanie postępowań kontrolnych i przekazywanie materiałów pokontrolnych.

W celu sprawdzenia terminowości zatwierdzania postępowań kontrolnych wykonano raport monitorujący z podsystemu KONTROLA o kodzie R_KON_KON_WYM *Wykorzystanie materiałów pokontrolnych – wykaz kontroli z założeniem określonych parametrów: data zatwierdzenia postępowania kontrolnego mieści się w okresie od 01.01.2014 do 31.12.2014, kontrola zakończyła się wynikiem pozytywnym, data przekazania protokołu kontroli do komórki wymiarowej – data zakończenia kontroli >1 dnia >60dni.*

Następnie raport ten został przeanalizowany w celu stwierdzenia liczby zatwierdzanych postępowań kontrolnych w następujących przedziałach czasowych od 0 dni do 14 dni oraz powyżej 60 dni. Terminy graniczne do celów kontroli przyjęto z uwzględnieniem Wytucznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA oraz stosownie do terminu przewidzianego do wniesienia zastrzeżeń do protokołu kontroli. Zgodnie z ww. Wytucznymi *kontrolę należy zatwierdzać w terminie do 60 dni od zakończenia kontroli, jednakże nie później niż w dniu przekazania protokołu do komórki wymiarowej.* Natomiast zastrzeżenia/wyjaśnienia do protokołu kontroli mogą być wniesione w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 1 Ordynacji podatkowej).

Raport obejmował 117 pozycji. W oparciu o ww. raport stwierdzono, że:

- zatwierdzenie postępowań kontrolnych po 60 dniach od zakończenia kontroli miało miejsce w 4 sprawach - w przedziale przekroczenia od 1 do 5 dni (poz.1, 14, 17, 31 ww. raportu).

W wyjaśnieniach kierowników KPI i KP II z 11.05.2015 r. wskazano, iż: przyczyną zatwierdzania postępowań, o których wyżej mowa po 60 dniach od zakończenia kontroli było:

- poz. 1 raportu – zatwierdzenie kontroli w podsystemie nastąpiło w momencie zakończenia korespondencji z podatnikiem - kontakt był utrudniony, wszelkie pisma (w tym protokół kontroli) były awizowane i odbierane po upływie 14 dni w placówce pocztowej, co spowodowało wydłużenie czasu opracowywania materiału dowodowego po kontroli;
- poz. 14 raportu – po zakończeniu kontroli i rozpatrzeniu zastrzeżeń do treści protokołu dodatkowo oczekiwano na dokumenty od podatnika (korekty deklaracji i certyfikaty rezydencji), które były niezbędne w celu prawidłowego odnotowania wysokości ustaleń w podsystemie KONTROLA;
- poz. 17 raportu - po zakończeniu kontroli i rozpatrzeniu zastrzeżeń do treści protokołu dodatkowo oczekiwano na potwierdzenie faktu doręczenia korespondencji do podatnika, co jest niezbędne dla prawidłowego udokumentowania przebiegu kontroli podatkowej;
- poz. 31 raportu – termin opracowania materiałów pokontrolnych, sporządzenia sprawozdania pokontrolnego i odnotowania końcowych ustaleń w podsystemie KONTROLA zbiegł się z koniecznością pilnego podjęcia kontroli w innym podmiocie gospodarczym;

- zatwierdzenie postępowania kontrolnego po przekazaniu protokołu do komórki wymiarowej wystąpiło w 3 sprawach (poz.1, 79, 90 ww. raportu). Zgodnie z ww. wyjaśnieniami zostały postępowania kontrolne zatwierdzone po przekazaniu protokołu, ponieważ akta spraw na prośbę komórek wymiarowych przekazano przed ostateczną weryfikacją końcowych ustaleń w podsystemie KONTROLA, co jest niezbędne do zatwierdzenia prawidłowych danych, aby ustrzec się konieczności korzystania z tzw. „opcji specjalnych”.

- przekazanie protokołu kontroli po 84 dniach od zakończenia kontroli i po 76 dniach od dnia zatwierdzenia kontroli (poz. 47 raportu). Zgodnie z ww. wyjaśnieniami, akta kontroli podatkowej (postępowanie nr - poz.47 raportu) w zakresie zasadności dokonania zwrotu podatku VAT przed terminem dokonania tego zwrotu za okres 1.01.2014 – 31.01.2014 dotyczące Spółki przekazane zostały do komórki wymiarowej w dniu 30.06.2014 r. z uwagi

na to, iż wobec ww. podmiotu prowadzone było wcześniej postępowanie kontrolne (postępowanie nr) w zakresie kontroli prawidłowości deklarowania zwrotu podatku od towarów i usług przed terminem dokonania tego zwrotu za okres 1.11.2013-30.11.2013, w wyniku którego zostały wysłane wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowych do innych urzędów. Z uzyskanych informacji, u części kontrahentów Spółki prowadzone miały być kontrole przez inne organy (UKS, Prokuraturę), a zatem do tego dnia nie uzyskano odpowiedzi na wnioskowane kontrole.

- zatwierdzanie i przekazywanie materiałów pokontrolnych w terminie do 14 dni - 50 spraw (poz.16,18,21,23,25,26,28,29,34,37,38,39,40,42,43,46,55,56,58,59,60,61,62,64,65,66,67,69,72, 76,77,79,80,82,83,85,86,87,93,94,95,96,100,101,106,109,110,111,112,117).

W wyjaśnieniach kierowników KPI i KP II z 11.05.2015 r. wskazano, iż w przypadku postępowań zatwierdzonych przed upływem 14 dni, przekazywanie i zatwierdzanie materiałów pokontrolnych dotyczyło kontroli, w których stwierdzone nieprawidłowości zostały skorygowane zgodnie z ustaleniami bezpośrednio po zakończeniu kontroli lub stwierdzone nieprawidłowości (np. nieaktualne rachunki bankowe) nie miały wpływu na rozliczenie podatnika z budżetem państwa. Ponadto w większości przypadków kontrole prowadzone były w zakresie podatku od towarów i usług przed terminem zwrotu, a sprawne przekazanie akt kontroli miało na celu dochowanie terminu zwrotu podatku.

(dowód akta sprawy – poz. 149-150)

a)

d) Informacja o zawiadomieniach do komórki KS.

W oparciu o wytypowaną z podsystemu KONTROLA (na podstawie zakładki postępowanie kontrolne, po wprowadzeniu znaku: % w polu: wniosek KKS) próbę 10 postępowań kontrolnych badaniem objęto akta spraw oraz zapisy w podsystemie KONTROLA dotyczące zawiadomień do komórki KS (Ewidencja postępowań) sporządzonych przez komórkę KP. W efekcie dokonanej analizy i oceny ww. materiału dowodowego nieprawidłowości w badanym obszarze nie stwierdzono.

(dowód akta sprawy – poz. 175-181, dowód płyta CD – poz. 35)

7. Wykorzystanie materiałów pokontrolnych.

Jak wynika z odpowiedzi udzielonej pismem z dnia 27.05.2015 r. wraz z załączonym zestawieniem monitorowanych wartości mierników, współpraca w zakresie wykorzystania materiałów pokontrolnych w Urzędzie ma charakter wielopłaszczyznowy:

- obszar mierniki – analizowanie mierników po wydaniu decyzji, aż do czasu ostatecznego zakończenia sprawy (odwołanie, sąd) sprawdzane są w oparciu o dostępne aplikacje e-ORUS, e-mierniki (prawidłowość wiązania);
- wykonalność decyzji – analiza materiałów kontroli pod kątem zabezpieczenia lub nadania rygoru (sporządza się analizy wewnętrzne, karty informacyjne dla danej sprawy);
- inne formy – spotkania z kontrolującymi, omawianie problemów.

W przypadku kontroli pozytywnych, gdy kontrolujący nie kwestionuje ustaleń kontroli i składa korektę deklaracji, korekta ta wpływa na stanowisko w komórce OB. Następnie jest przekazywana do komórki KP, gdzie kontrolujący oceniają skorygowane wartości i dokonują adnotacji zarówno w notatce pokontrolnej, jak i na otrzymanej korekcie, iż jest ona zgodna z ustaleniami kontroli.

(dowód akta kontroli: CD – poz. 27)

W trakcie kontroli akt kontrolnych oraz w oparciu o raporty z podsystemu KONTROLA: *Wykaz dokumentów oczekiwanych* o kodzie: R_KON_DWK_OCZ dotyczący kontroli zatwierdzonych w okresie kontrolowanym ustalono, że do kontroli pozytywnych wymiarowo utworzono dokumenty oczekiwane oraz powiązано wymagane dokumenty pokontrolne.

(dowód płyta CD – poz. 43)

Według danych z raportu z podsystemu KONTROLA: *Wykaz dokumentów powiązanych z kontrolą* o kodzie R_KON_DWK z 23.04.2015 r. nie stwierdzono nieprawidłowości.

(dowód płyta CD – poz. 44)

Zgodnie natomiast z raportem z podsystemu KONTROLA: *Wykaz decyzji pokontrolnych lub decyzji o zabezpieczeniu na majątku nie dowiązanych do kontroli*. Parametry raportu - rodzaj decyzji: *decyzje pokontrolne*, w podatku %, kod decyzji: *kody z wykazu dokumentów, które bezwzględnie należy wiązać z postępowaniami kontrolnymi (kody z tabeli w pkt 14.4. Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA)* wprowadzone w okresie: *2014 rok*, decyzje: *księgowane*, powód wystawienia: *kontrola*, organ wydający decyzję: *US*) –

7 decyzji – ZOB-D nie dowiązano do kontroli. Jednakże wszystkie dokumenty dotyczyły podatku CIT, który to dokument stosownie do *Wytucznych podsystemu KONTROLA* nie został przewidziany do obligatoryjnego wiązania.

(dowód akta sprawy –str. 156)

Według kolejnego raportu *Wykaz różnic pomiędzy uszczupleniem, a dodatkowym przypisem/odpisem* o kodzie R_KON_DWK_WUSZ o parametrach raportu: *typ dokumentu dowiązanego: decyzja pokontrolna, deklaracja, (zeznanie) przypis na podstawie wpłaty/przypis z karty kontowej; status informacji: zaakceptowana; typ postępowania: właściwe; raport za okres: 01.01.2014r. do 31.12.2014r. wg daty zatwierdzenia kontroli, różnica bezwzględna pomiędzy kwotą uszczuplenia i sankcji a kwota dodatkowego przypisu/odpisu jest większa od 1000 zł – w 4 przypadkach wystąpiły różnice pomiędzy uszczupleniem, a dodatkowym przypisem/odpisem (skrajnie: 1.620 zł i 148.670 zł).*

Zgodnie z wyjaśnieniami udzielonymi w ww. zakresie przez Kierownika Samodzielnego Referatu Postępowania Podatkowych pismem z 21 maja 2015 r. znak : PPI/0710-1/2015, wykazane w przedmiotowym raporcie różnice powstały przy wprowadzaniu pozycji (błędy techniczne). Po weryfikacji i poprawnym wprowadzeniu różnice te zostały zniwelowane, co miało miejsce w dniu 21.05.2015 r.

(dowód akta sprawy str. 151-153)

Dyrektor Izby Skarbowej **pozytywnie z uchybieniami** ocenia działalność Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie w zakresie działań podejmowanych przez organ podatkowy w przedmiocie planowania, realizacji, dokumentowania i wykorzystania wyników kontroli podatkowych w postępowaniach podatkowych.

Przy ogólnie poprawnej realizacji zadań będących przedmiotem badania, w wyniku kontroli stwierdzono w działaniu Urzędu następujące uchybienia:

- 1) brak sporządzenia co najmniej części B *karty oceny źródła* kontroli przewidzianej w przepisach prawa wewnętrznego, co stwierdzono we wszystkich 10 kontrolowanych sprawach - str. 5 wystąpienia pokontrolnego,

- 2) niewprowadzanie w podsystemie KONTROLA informacji o zakończeniu sprawy ze źródeł kontroli - zgodnie z *Podręcznikiem użytkownika podsystemu kontrola*, co stwierdzono w 5 sprawach z 10 skontrolowanych - str. 6 wystąpienia pokontrolnego,
- 3) niestosowanie w przypadku kontroli zakończonych wynikiem negatywnym praktyki polegającej na przeprowadzaniu ponownej weryfikacji materiału pokontrolnego przez inną komórkę organizacyjną niż KP (zgodnie z zasadą „podwójnych oczu”), np. PP - str. 21-22 wystąpienia pokontrolnego,
- 4) niejednolity system akceptacji kontroli przez kierowników KP, jak również brak uregulowań w zakresie kontroli negatywnych w prawie wewnętrznym, gwarantujących w stopniu dostatecznym właściwy nadzór kierowników komórek KP nad kompletnością zgromadzonego materiału dowodowego, w szczególności poprzez stosowną weryfikację a zarazem akceptację akt postępowania i zawartych w protokole ustaleń, a następnie w przypadku braku zastrzeżeń akceptację wszystkich kontroli, niezależnie od wyniku pozytywna/negatywna - str. 22-23 wystąpienia pokontrolnego,
- 5) brak w protokołach kontroli pełnego opisu stanu faktycznego, jak również brak załączonego dowodu, pozwalającego na jednoznaczne potwierdzenie przeprowadzenia pełnej oceny wszystkich istotnych na gruncie prowadzonej kontroli zdarzeń gospodarczych, mogących mieć wpływ na prawidłowe określenie zobowiązania podatkowego kontrolowanego podmiotu, co stwierdzono w 3 z 20 kontrolowanych postępowań (str. 28-29 wystąpienia pokontrolnego),
- 6) niesporządzenie notatki służbowej z ustnej opinii prawnej w zakresie zmiany stanowiska Urzędu w stosunku do ustaleń kontroli, co miało miejsce w 1 sprawie z 20 sprawdzonych postępowań kontrolowanych - str. 30 wystąpienia pokontrolnego,
- 7) nieuzasadniona zwłoka w zatwierdzeniu postępowania kontrolnego po 60 dniach od zakończenia kontroli po upływie terminu do wniesienia zastrzeżeń i dopuszczenie do kumulowania się z innymi zadaniami (1 przypadek ze 117 sprawdzonych) - str. 34 wystąpienia pokontrolnego,

- 8) jednostkowe błędy w ewidencjonowaniu zdarzeń w podsystemie KONTROLA - str. 32-33 wystąpienia pokontrolnego.

Mając na uwadze dostrzeżenie przez Urząd potrzeby przedsięwzięć w celu wyeliminowania niewłaściwych praktyk oraz podjęcie działań mających na celu zapobieżenie ich powstawaniu (pismo Naczelnika Urzędu z 7.08.2015 r., znak 3271-AP.070.1.15.32496), jak również wprowadzone w 2015 roku zmiany w prawie wewnętrznym Urzędu (obejmujące zagadnienie źródeł kontroli), a także incydentalny charakter niektórych uchybień, stwierdzonych w trakcie kontroli, Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie odstąpił w niektórych przypadkach od formułowania zaleceń.

Jednakże w celu eliminacji uchybień w pozostałym zakresie, jak również zapewnienia należytej skuteczności i trwałości zainicjowanych już ww. zmian Dyrektor Izby Skarbowej zaleca:

- ujednoczenie sposobu weryfikacji oraz akceptowania przez kierowników komórek KP dokumentacji po przeprowadzonej kontroli niezależnie od wyniku kontroli (np. analiza pokontrolna sporządzona przez pracownika KP zaakceptowana przez kierownika KP nieuczestniczącego w czynnościach kontrolnych), jak również przekazywania dokumentacji po przeprowadzonej kontroli do właściwej komórki, z zachowaniem zasady „podwójnych oczu”, celem ponownej weryfikacji materiału pokontrolnego (np. pismo przekazujące),
- zwiększenie nadzoru nad poprawnością realizacji zadań przez komórki KP, co przyczyni się m.in. do eliminacji w sposób skuteczny i trwały zaistniałych nieprawidłowości w przedmiocie przebiegu, dokumentowania oraz weryfikacji realizowanych przez urząd kontroli podatkowych,
- wprowadzanie w podsystemie KONTROLA informacji o zakończeniu sprawy ze źródeł kontroli - zgodnie z *Podręcznikiem użytkownika podsystemu kontrola*.

Informację o realizacji powyższych zaleceń należy przekazać w terminie 30 dni roboczych od dnia otrzymania niniejszego wystąpienia

D Y R E K T O R
Izby Skarbowej w Szczecinie
z up. 
Bogumita Waszak
W I C E D Y R E K T O R

(1)

Zakres wyłączenia:

Imię i nazwisko osoby fizycznej.

Podstawa wyłączenia:

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1182 z późn. zm.).

Organ, który dokonał wyłączenia:

Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie.

Podmiot, w interesie którego dokonano wyłączenia jawności:

Osoba fizyczna.

(2)

Zakres wyłączenia:

Tajemnica skarbowa.

Podstawa wyłączenia:

Art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.)

Organ, który dokonał wyłączenia:

Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie.

w/ż NACZELNIKA
Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego
w Szczecinie
Kaleta
Barbara Kaleta
Z-C/NACZELNIKA