



IZBA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W ZIELONEJ GÓRZE

SKP
O

URZĄD SKARBOWY
w Krośnie Odrzańskim
wpłynęło przez SZD
Data wpływu.....
Nr.....24.05.2024..

0801-IWW.0921.4.2024

UNP: 0801-24-037722

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI

przeprowadzonej na podstawie art. 51 w związku z art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224 tj.) w trybie uproszczonym w Urzędzie Skarbowym w Krośnie Odrzańskim w zakresie oceny prawidłowości wszczynania kontroli podatkowych wobec mikroprzedsiębiorców bez zawiadomienia.

Kontrolę przeprowadzili: Pan Marek Świderski, kierownik Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi, Pani Ewa Grotkiewicz kierownik Referatu Kontroli Wewnętrznej, Pani Katarzyna Taczkowska kontroler skarbowy w dniach od 18 marca 2024 roku do 18 kwietnia 2024 roku, na podstawie upoważnienia do kontroli nr 3/2024 z dnia 14 marca 2024 r.

USTALENIA

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w piśmie Zastępcy Szefa Krajowej Administracji nr DNK2.8623.5.2024 z 1 marca 2024 roku kontrolą objęto 9 kontroli podatkowych o numerach: 0803-SKP.500.36.2021, 0803-SKP.500.17.2020, 0803-SKP.500.15.2021, 0803-SKP[1].5000.2.2023.1, 0803-SKP[1].5000.4.2023, 0803-SKP[1].5000.5.2023, 0803-SKP[1].5000.10.2023, 0803-SKP[1].5000.12.2023, 0803-SKP.500.27.2022. Kontrolowane sprawy dotyczyły kontroli wszczętych wobec ośmiu podmiotów (wobec jednego podmiotu wszczęto dwie kontrole podatkowe).

Urząd Skarbowy w Krośnie Odrzańskim w 7 sprawach wszczynając kontrolę podatkową bez zawiadomienia o wszczęciu kontroli powołał się na art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 roku - Prawo przedsiębiorców¹, który stanowi, że nie dokonuje się zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, 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. Natomiast w 2 kontrolach podatkowych organ powołał się na art. 282c § 1 pkt 1 lit. d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa², z którego wynika, że nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeżeli kontrola dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej.

¹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 roku., Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2024 r. poz. 236)

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku- Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383)



Do wszystkich kontrolowanych podatników Naczelnik Urzędu Skarbowego w Krośnie Odrzańskim wysłał pisma informujące o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Kontrole podatkowe w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług, prowadzone pod numerami spraw 0803-SKP.500.36.2021, 0803-SKP[1].5000.10.2023, 0803-SKP[1].5000.12.2023, wszczęto bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Podstawą wszczęcia kontroli nr 0803-SKP.500.36.2021 były materiały dowodowe zebrane na etapie analizy podmiotowej obejmującej decyzję Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp., faktury oraz wydruku deklaracji VAT-7 złożonej przez podatnika. Kontrole nr 0803-SKP[1].5000.10.2023 i 0803-SKP[1].5000.12.2023 wszczęto na podstawie materiałów dowodowych zebranych na etapie analizy przedkontrolnej w postaci danych dostępnych w systemach informatycznych w zakresie rozbieżności kwotowych pomiędzy deklaracjami VAT a danymi we Wro-System oraz informacji o przeprowadzonych czynnościach sprawdzających. Zgromadzony materiał dowodowy wskazywał na popełnienie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego określonego w przepisach Kodeksu karnego skarbowego. W ocenie Urzędu powyższe dało podstawę do wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia celem zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Po zakończeniu powyższych kontroli sporządzone zostały zawiadomienia o naruszeniu przepisów Kodeksu karnego skarbowego (0803-SKP.500. 36.2021 z 12.01.2022 r., 0803-SKP[1].803.5.2023 z 30.11.2023 r. oraz 0803-SKP[1].803.1.2024 z 26.01.2024 r.).

Należy zaważyć, że wobec podatnika, u którego wszczęto kontrolę podatkową nr 0803-SKP.500.36.2021, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Krośnie Odrzańskim prowadził administracyjne postępowanie egzekucyjne.

W sprawach numer 0803-SKP.500.17.2020 oraz 0803-SKP.500.15.2020 materiały dowodowe zebrane na etapie analizy podmiotowej w postaci pism z Sądów, wydruków systemowych zeznań PIT-37 informacji z ZUS, które zostały dołączone do wniosku o przeprowadzenie kontroli dały podstawę do wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia na podstawie art. 282c §1 pkt 1 lit. d ustawy Ordynacja podatkowa. Przedmiotowy wniosek dotyczył objęcia podmiotu kontrolą w podatku dochodowym od osób fizycznych, jednak materiały dowodowe zebrane na etapie prowadzonej kontroli w podatku dochodowym nr 0803-SKP.500.17.2020 uzasadniały konieczność wszczęcia i przeprowadzenia u podatnika kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT. Na dzień wszczęcia i przeprowadzenia kontroli podatkowej kontrolowany nie był przedsiębiorcą. Po zakończeniu kontroli sporządzone zostały zawiadomienia o naruszeniu przepisów Kodeksu karnego skarbowego (0803-SKP.500.17.2020 z 11.10.2022 r. oraz 0803-SKP[1].500.8.2023 z 26.10.2023 r.).

Kontrole numer 0803-SKP[1].5000.2.2023.1 w zakresie prawidłowości obliczania oraz terminowości wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, 0803-SKP[1].5000.4.2023 w zakresie prawidłowości obliczania oraz terminowości wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych oraz 0803-SKP[1].5000.5.2023 w zakresie prawidłowości obliczania oraz terminowości wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od

wypłaconych wynagrodzeń, zostały wszczęte bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Podstawą do wszczęcia kontroli podatkowych były materiały dowodowe zebrane na etapie analizy przedkontrolnej w postaci danych dostępnych w systemach informatycznych w zakresie braku wpłat zaliczek na podatek dochodowy w trakcie 2023 roku. Zgodnie z przepisami Kodeksu karnego skarbowego uporczywe niewpłacanie w terminie podatku stanowi przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. W ocenie Urzędu powyższe dało podstawę do wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia celem zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. W toku przeprowadzonych kontroli stwierdzono popełnienie wykroczenia skarbowego z art. 57 §1 Kodeksu karnego skarbowego. Zawiadomienia o naruszeniu przepisów zostaną sporządzone po złożeniu przez podatników zeznań za 2023 rok.

Kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczenia zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych nr 0803-SKP.500.27.2022 wszczęto bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Kontrolę wszczęto na podstawie materiałów dowodowych zebranych na etapie analizy podmiotowej, w postaci pisma Naczelnika US Wrocław Psie-Pole, kserokopii faktur wystawionych przez podatnika, oceny ryzyka podatnika VAT, wydruków z modułu ANALIZER Wro-System oraz informacji dot. zarządzania zaległościami, które zostały dołączone do wniosku o przeprowadzenie kontroli nr 0803-SKA.4020.6.2022.1. z 30.08.2022 r. Powyższe wskazywało na popełnienie przestępstwa skarbowego określonego w art. 56 Kodeksu karnego skarbowego oraz popełnienia czynu określonego w art. 61 Kodeksu karnego skarbowego. Co w ocenie Urzędu dało podstawę do wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia celem zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. W związku z powyższą kontrolą sporządzone zostało zawiadomienie o naruszeniu przepisów Kodeksu karnego skarbowego nr 0803-SKP[1].803.2.2023.1 z 7.08.2023 r. dotyczące czynu z art. 61 §1 Kodeksu karnego skarbowego oraz odstąpienie od sporządzania zawiadomienia na podstawie art. 16a Kodeksu karnego skarbowego nr 0803-SKP[1].803.2.2023 z 28.09.2023 r. dotyczące czynu z art. 56 §2 Kodeksu karnego skarbowego.

Należy zaważyć, że wobec podatnika, u którego wszczęto kontrolę podatkową nr 0803-SKP.500.27.2022, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Krośnie Odrzańskim prowadził administracyjne postępowanie egzekucyjne.

OCENA

Kontrolą objęto 9 spraw, w których kontrole podatkowe zostały wszczęte bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. We wszystkich kontrolach organ podatkowy, zgodnie z art. 282 c § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, po wszczęciu kontroli, poinformował kontrolowanych o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

W 4 sprawach, nr: 0803-SKP.500.17.2020, 0803-SKP.500.15.2020, 0803-SKP.500.36.2021, 0803-SKP.500.27.2022, kontrolowany Urząd zgromadził w aktach dokumenty w zakresie przesłanek do wszczęcia kontroli bez zawiadomienia, określonych w przepisach ustawy Prawo przedsiębiorców oraz ustawy Ordynacja podatkowa. Przy czym w sprawach nr: 0803-

SKP.500.36.2021, 0803-SKP.500.27.2022 organ podatkowy w pismach informujących podatników o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej wskazał jako podstawę prawną art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, nie odnosząc się do innych przesłanek odstąpienia od zawiadomienia o kontroli (art. 282 c §1 pkt 2b) ustawy Ordynacja podatkowa), mimo że takie dowody zostały zgromadzone w aktach.

W 5 sprawach, nr: 0803-SKP[1].5000.2.2023.1, 0803-SKP[1].5000.4.2023, 0803-SKP[1].5000.5.2023, 0803-SKP[1].5000.10.2023, 0803-SKP[1].5000.12.2023, organ podatkowy wszczął kontrole podatkowe bez zawiadomienia na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. W sprawach tych Urząd nie przedłożył dokumentów dotyczących innych przesłanek odstąpienia od zawiadomienia o kontroli podatkowej określonych w przepisach ustawy Prawo przedsiębiorców i ustawy Ordynacja podatkowa.

ZALECENIA

Przepisy art. 48 ust. 11 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo Przedsiębiorców określają okoliczności, które są podstawą do wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Zgodnie z powołanym przepisem przesłankami uzasadniającymi wszczęcie kontroli bez zawiadomienia są między innymi sytuacje, gdy:

- przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia;
- przedsiębiorca nie ma adresu zamieszkania lub adresu siedziby lub doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione;
- kontrola dotyczy przypadków określonych w art. 282c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

Zgodnie natomiast z art. 282c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeżeli kontrola:

- dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- dotyczy opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
- zostaje wszczęta w trybie, o którym mowa w art. 284a § 1 – kontrola po okazaniu legitymacji, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,

- dotyczy podatku od wydobycia niektórych kopalin,
- ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej,
- 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;

Nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeżeli organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:

- został prawomocnie skazany w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy z o rachunkowości lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli;
- jest zobowiązanym w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

Nie zawiadamia się również o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe, z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych.

Ministerstwo Finansów w piśmie nr DNK1.8623.3.2023 z 23 stycznia 2024 roku, mającym na celu ujednolicenie stosowanej przez naczelników urzędów skarbowych praktyki wszczynania kontroli podatkowej wskazało, że stosowanie art. 48 ust. 11 Prawa przedsiębiorców oraz art. 282c Ordynacji podatkowej powinno być traktowane jako wyjątek od zasady wszczynania kontroli podatkowej po uprzednim zawiadomieniu podatnika o zamiarze wszczęcia tej kontroli. Przepisy te winny być interpretowane w sposób ścisły. W związku z powyższym Ministerstwo Finansów zaleciło stosowanie w pierwszej kolejności zasady wszczynania kontroli podatkowej po uprzednim zawiadomieniu podatnika o zamiarze wszczęcia tej kontroli, zaś odstępianie od realizacji tej zasady winno mieć miejsce w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach.

Należy też zwrócić uwagę na pogląd wynikający z prawomocnego wyroku WSA w Gorzowie Wlkp. sygn. I SA/Go 385/21, zgodnie z którym „zdaniem sądu orzekającego organy podatkowe w sposób nieprawidłowy stosują przesłanki dotyczące podstawy do wszczęcia kontroli z przesłanką na podstawie której nie dokonuje się zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli”. Sąd wskazał, że brak zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli następuje w przypadku gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne do przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego pełnienia. Przy czym w ocenie Sądu przeprowadzenie kontroli za okres wsteczny nie mogło przeciwdziałać popełnieniu przestępstwa bowiem nie można przeciwdziałać popełnieniu przestępstwa, które w przypadku jego popełnienia już by nastąpiło. Ponadto Sąd wskazał, że w treści art. 48 ust. 11 ustawy Prawo Przedsiębiorców nie odwołano się do sformułowania "prawdopodobieństwa" jego popełnienia. Z jego treści jednoznacznie wynika niezbędnosc przeprowadzenia kontroli dla przeciwdziałania popełnieniu "przestępstwa" lub "zabezpieczeniu dowodów jego popełnienia".

W świetle powyższego zalecam:

1. Stosowanie wytycznych zawartych w piśmie nr DNK1.8623.3.2023 z 23 stycznia 2024 roku.
2. Prowadzenie przed wszczęciem kontroli podatkowej analizy w kontekście wszystkich przesłanek odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli wskazanych w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy Prawo przedsiębiorców, w oparciu o dokumenty i informacje będące w posiadaniu organu oraz dokumentowanie przesłanek będących podstawą do odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.
3. Powoływanie w pismach informujących o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej prawidłowej podstawy prawnej odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli wraz z uzasadnieniem zastosowania tej podstawy.
4. Umieszczanie, zgodnie z art. 48 ust. 10 ustawy Prawo Przedsiębiorców, w protokole kontroli uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.
5. Stosowanie wytycznych zawartych w piśmie nr DNK2.8623.4.2024 z 22 lutego 2024 r. dotyczących podejmowania wobec mikroprzedsiębiorców w pierwszej kolejności czynności sprawdzających oraz nieprzekraczanie terminu 6 dni trwania kontroli wliczanych do limitu czasu kontroli.
6. Stosowanie zaleceń zawartych w piśmie numer DNK12.8621.13.2023 z 16 maja 2024 roku aby każdorazowo przed podjęciem decyzji o wszczęciu kontroli podatkowej w zakresie weryfikacji wypełniania przez podatników i płatników obowiązku obliczania i wpłacania zaliczek na podatek dochodowy, organ podatkowy przeprowadził w pierwszej kolejności czynności sprawdzające.

Sprawozdanie z kontroli liczy łącznie 6 stron.

Zielona Góra, dnia 24 maja 2024 roku

Kierownik jednostki kontrolującej

W zastępstwie

Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze

Z-ca Dyrektora

Arkadiusz Nowacki

(podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym)