



IZBA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W ZIELONEJ GÓRZE

0801-IWW.0921.22.2018.12
UNP: 0801-19-032743

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

z kontroli w trybie zwykłym przeprowadzonej na podstawie art. 12 ust. 1 w związku z art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185 poz. 1092) w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp. w zakresie „*Ocena prawidłowości prowadzenia kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej*”. Kontrolę przeprowadziła Pani Maja Dudek ekspert skarbowy oraz Pan Marek Świdorski główny ekspert skarbowy w dniach od 8 stycznia 2019 r. do 15 lutego 2019 r. na podstawie upoważnienia do kontroli nr 32/2018/US z dnia 31 grudnia 2018 r., które okazano przed przystąpieniem do czynności kontrolnych Naczelnikowi Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. Panu Sylwestrowi Skórskiemu.

Kontrolę wpisano do ewidencji kontroli urzędu celno-skarbowego w pozycji nr 2/2019.

USTALENIA

1. Organizacja pracy komórek realizujących zadania z zakresu kontroli celno-skarbowej. Ocena kontroli funkcjonalnej.

Zgodnie z obowiązującym regulaminem organizacyjnym Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. wprowadzonym zarządzeniem nr 42/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze z dnia 27 lipca 2018 r. zadania z zakresu objętego kontrolą obecnie realizują:

- Drugi Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego – CKK-2
- Trzeci Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego – CKK-3
- Czwarty Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego – CKK-4
- Siódmy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego – CKK-7
- Ósmy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego – CKK-8
- Dziewiąty Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego – CKK-9.

Bezpośredni nadzór nad działaniami komórek CKK-2, CKK-3, CKK-4 pełni I Zastępca Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp., natomiast bezpośredni nadzór nad komórką CKK-9 pełni IV Zastępca Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. Do zakresu zadań komórki CKK-9 należy nadzór nad działalnością CKK-7 i CKK-8. Przy czym należy zauważyć, że od dnia 1 października 2018 r. do dnia kontroli w komórce CKK-9 nie była zatrudniona żadna osoba, zatem bezpośredni nadzór nad realizacją zadań wykonywanych przez pracowników i kierowników komórek CKK-7 oraz CKK-8 pełnił IV Zastępca Naczelnika.

Jednocześnie należy wskazać, że w okresie od 1 marca 2017 r. do dnia 30 listopada 2017 r. w strukturach Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. znajdowały się również komórki kontroli celno-skarbowej: Pierwszy Referat Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego CKK-1 podległy I Zastępcy Naczelnika oraz Piąty Referat Kontroli Celno-



Skarbowej i Postępowania Podatkowego CKK-5 i Szósty Dział Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego CKK-6 w Delegaturze Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Zielonej Górze podlegające IV Zastępcy Naczelnika LUCS.

Według stanu na dzień 11 stycznia 2019 r. w komórkach kontroli celno-skarbowych LUCS zatrudnionych było: CKK-2 – 14 osób, CKK-3 – 13 osób, CKK-4 – 12 osób, CKK-7 – 16 osób, CKK-8 – 27 osób.

Zgodnie z obowiązującym regulaminem organizacyjnym Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp., Zastępcy Naczelnika są upoważnieni do podejmowania rozstrzygnięć i podpisywania pism oraz zajmowania stanowiska we wszystkich sprawach z zakresu bezpośrednio nadzorowanych komórek organizacyjnych, niezastrzeżonych w regulaminie lub w odrębnych przepisach do ostatecznej aprobaty Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego, natomiast kierownicy komórek organizacyjnych podpisują rozstrzygnięcia administracyjne oraz wszelką korespondencję ze stronami i instytucjami w sprawach prowadzonych przez kierowane komórki w granicach udzielonego przez Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego imiennego upoważnienia.

W związku z kontrolowanymi sprawami przedstawiono upoważnienia wydane przez Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego dla kierowników komórek CKK, a także dla Zastępców Naczelnika, które umożliwiały podpisywanie pism również w zakresie niewskazanym w regulaminie organizacyjnym.

W Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp. nie zostały wprowadzone aktami wewnętrznymi procedury prowadzenia kontroli celno-skarbowych, komórki organizacyjne w toku prowadzonych kontroli celno-skarbowych opierają się na przepisach prawa powszechnego, w szczególności ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawy Ordynacja podatkowa. Ponadto należy wskazać, że Naczelnik kontrolowanego Urzędu wydał między innymi:

- Polecenie nr 11/2018 Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. z dnia 13 lutego 2018 r. w sprawie obowiązku przekazywania informacji uzyskanych w toku czynności analitycznych i kontrolnych dotyczących obrotu kryptowalutami;
- Polecenie nr 12/2018 Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. z dnia 13 lutego 2018 r. w sprawie obowiązku przekazywania informacji w toku kontroli celno-skarbowych, postępowań podatkowych i postępowań kontrolnych dotyczących zasadności zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług;
- Polecenie nr 13/2018 Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. z dnia 14 lutego 2018 r. w sprawie kierunków i priorytetów działań kontrolnych w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp. w 2018 r.;
- Decyzję nr 14/2018 Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. z dnia 11 grudnia 2018 r. w sprawie powołania zespołu koordynującego działania w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych.

W trakcie kontroli zweryfikowano 10 zakresów czynności tj. kierowników oraz po 1 osobie z poszczególnych komórek kontroli celno-skarbowej i postępowań podatkowych.

Zakresy obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników są aktualne i podpisane przez pracowników, z wyjątkiem 1 zakresu obowiązków, z którym pracownik został zapoznany przez aplikację Qasystent. W 3 przypadkach dokumenty nie wskazują osób zastępujących i zastępowanych.

Ponadto na podstawie § 7 zarządzenia nr 41/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze z dnia 24 czerwca 2017 r. w sprawie sprawowania kontroli funkcjonalnej wykonywanej w ramach nadzoru służbowego przez osoby zajmujące stanowiska kierownicze w Izbie Administracji Skarbowej w Zielonej Górze oraz podległych urzędach woj. lubuskiego, zweryfikowano sposób prowadzenia kontroli funkcjonalnej w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp.

W trakcie kontroli ustalono, że Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. w pismach kierowanych do Zastępców Naczelnika i kierujących komórkami organizacyjnymi LUCS nr 418000-COPC.033.22.2017 z dnia 24 lipca 2017 r. oraz nr 412000-CWO-2.093.2.2018.3.AMA z dnia 27 marca 2018 r. określił katalog zadań, terminy i osoby odpowiedzialne za przeprowadzenie kontroli funkcjonalnej odpowiednio w 2017 r. oraz w 2018 r. Zgodnie z terminami wskazanymi w załącznikach do ww. pism, Zastępcy Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego zobowiązani byli między innymi do przeprowadzenia 2 razy do roku kontroli funkcjonalnej w zakresie *Wydawanie wyników kontroli w ramach kontroli celno-skarbowych* na podstawie wskazanej wielkości próby. Z uzyskanych wyjaśnień I Zastępcy Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. wynika, że weryfikacja w ramach kontroli funkcjonalnej została przeprowadzona przez Zastępców Naczelnika, jednak „na powyższą okoliczność nie były sporządzane odrębne dokumenty wobec nie stwierdzenia istotnych nieprawidłowości”. Zatem należy stwierdzić, że I oraz IV Zastępca Naczelnika LUCS przeprowadzając kontrole funkcjonalne nie zastosowali się do zapisów § 6 zarządzenia nr 41/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze z dnia 24 czerwca 2017 r.

W toku kontroli ustalono również, że na podstawie powołanych pism Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. kierownicy komórek objętych kontrolą dokonali weryfikacji wykonywanych zadań w zakresie *Prowadzenie kontroli* i udokumentowali te czynności zgodnie z obowiązującymi wzorami. Ustalenia kierowników komórek organizacyjnych nie wykazały nieprawidłowości w zakresie objętym kontrolą funkcjonalną.

Jednocześnie osoby nadzorujące prowadziły bieżącą kontrolę funkcjonalną wykonywanych zadań.

2. Terminowość wszczynania kontroli celno-skarbowej.

Do kontroli wytypowano 7 spośród 78 kontroli celno-skarbowych wszczętych w okresie od 1 marca 2017 r. i zakończonych do 30 listopada 2018 r. oraz dodatkowo wytypowano 1 kontrolę wszczętą po 1 marca 2017 r. i zakończoną 2 stycznia 2019 r.

Poniżej przedstawiono ilość kontroli wszczętych i kontroli zakończonych w poszczególnych komórkach w okresie od 1.03.2017 r. do 01.02.2019 r., a także ilość wniosków o wszczęcie kontroli nieprzydzielonych kontrolującym wg stanu na dzień 1.02.2019 r., które przekazano do danej komórki celem realizacji.

W okresie od 1.03.2017 – 01.02.2019	Liczba pracowników wg stanu na 01.02.2019	Liczba kontroli wszczętych	Liczba kontroli wszczętych na 1 os.	Liczba kontroli zakończonych	Liczba kontroli zakończonych na 1 os.	% kontroli zakończonych do wszczętych	Wnioski oczekujące wg stanu na 01.02.2019
CKK-1	0	14	-	14	-	-	-
CKK-2	14	36	2,57	16	1,14	44%	3
CKK-3	13	42	3,23	20	1,54	48%	2
CKK-4	12	33	2,75	13	1,08	39%	3
CKK-5	0	5	-	5	-	-	-
CKK-6	0	3	-	3	-	-	-
CKK-7	16	18	1,13	6	0,38	33%	10

W okresie od 1.03.2017 – 01.02.2019	Liczba pracowników wg stanu na 01.02.2019	Liczba kontroli wszczętych	Liczba kontroli wszczętych na 1 os.	Liczba kontroli zakończonych	Liczba kontroli zakończonych na 1 os.	% kontroli zakończonych do wszczętych	Wnioski oczekujące wg stanu na 01.02.2019
CKK-8	27	53	1,96	16	0,59	30%	11
Razem	82	204	2,49	93	1,13	46%	29

W trakcie kontroli zweryfikowano terminowość wszczynania kontroli celno-skarbowych na podstawie przedstawionych wniosków o przeprowadzenie kontroli lub innych dokumentów stanowiących podstawę do realizacji kontroli celno-skarbowej. Kontrola nie wykazała, aby kontrole celno-skarbowe prowadzone w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp. były wszczynane z opóźnieniem.

Jak ustalono, wnioski o wszczęcie kontroli nie są ewidencjonowane w komórkach CKK, nie są również przydzielane do realizacji w momencie wpływu do komórki.

Według wyjaśnień kierowników wszystkich komórek objętych kontrolą, w pierwszej kolejności realizowane są kontrole z wniosków Ministerstwa Finansów, Prokuratury lub przekazane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej oraz w zakresie zwrotów VAT oraz zakwalifikowanych przez Naczelnika jako pilne - bez względu na datę ich przekazania do CKK. Oznacza to, że data przekazania wniosku nie ma decydującego wpływu na termin realizacji kontroli. Podstawą jest wnioskodawca, okres przedawnienia i prawdopodobieństwo ustaleń oraz wyegzekwowania wpływów budżetowych. Jak wskazują wyjaśnienia kierownik komórki monitoruje na bieżąco realizację wniosków uwzględniając priorytety Krajowej Administracji Skarbowej, stan osobowy komórki oraz obciążenie poszczególnych kontrolerów.

W wyniku powyższych ustaleń, należy mieć na uwadze zasadność prowadzenia ewidencji wpływających wniosków i sposób ich realizacji w poszczególnych komórkach.

3. Zgodność z przepisami proceduralnymi i terminowość prowadzenia kontroli.

W ramach prowadzonej kontroli zweryfikowano prawidłowość podejmowania czynności w toku kontroli celno-skarbowych przez Lubuski Urząd Celno-Skarbowy w Gorzowie Wlkp. pod kątem zgodności z przepisami prawa i procedur w nich wskazanych, w szczególności prawidłowości wszczęcia kontroli, doręczania pism, sposobu dokonywania wezwań, a także stosowania kar porządkowych, na podstawie wytypowanej próby 8 kontroli celno-skarbowych.

Na podstawie badanych spraw ustalono, że upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowych wydane były prawidłowo, zgodnie z obowiązującym wzorem stanowiącym załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 lutego 2017 r. w sprawie wzorów upoważnień do wykonywania kontroli celno-skarbowej (Dz. U. z 2017 r. poz. 239), podpisane były przez upoważnionych Zastępców Naczelnika LUCS w Gorzowie Wlkp., a także w prawidłowy sposób były doręczane kontrolowanym.

Dodatkowo w sprawach prowadzonych przez komórki CKK-2, CKK-3, CKK-4 stwierdzono, iż w aktach kontroli do upoważnień załączane były również wydruki z Krajowego Rejestru Sądowego oraz Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, co potwierdzało, iż dane znajdujące się w tych rejestrach były weryfikowane przed wydaniem upoważnienia, jak również kilkakrotnie na etapie prowadzenia kontroli celno-skarbowej. W pozostałych komórkach organizacyjnych pełnomocnictwa były weryfikowane, jednak nie było to potwierdzane wydrukiem.

Ponadto ustalono, że w kontrolowanych sprawach 3 kontrole zostały zakończone przed terminem wskazanym w upoważnieniu do kontroli zgodnie z art. 63 ust. 1 ustawy o KAS, natomiast w pozostałych 5 sprawach organ dokonywał przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej zgodnie z przepisem art. 63 ust. 2 ustawy o KAS wskazując nowy termin jej

zakończenia. Kontrole celno-skarbowe, w których sporządzano pisemne zawiadomienia o przedłużeniu terminu kontroli prowadzone były w sposób efektywny, bez okresów bezczynności. Zawiadomienia o dokonaniu zmiany terminu zakończenia kontroli sporządzane były w sposób prawidłowy i wysyłane do kontrolowanego terminowo.

W sprawach objętych kontrolą zweryfikowano również sposób dokonywania wezwań do kontrolowanych, jak również do kontrahentów kontrolowanego lub innych instytucji.

W wyniku analizy dokumentów stwierdzono, że w pismach zarówno kierowanych do kontrolowanych, jak również do kontrahentów kontrolowanego lub pozostałych podmiotów nie stosowano przez organ pouczenia o sankcjach wynikających z przepisów prawa w przypadku niewywiązania się przez nich z wezwania.

Ustalono, że w ramach prowadzonych czynności kontrolnych w sprawie 418000-CKK-3.500.70.2017 organ skierował do kontrolowanego na podstawie art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa wezwanie nr 418000-CKK-3.500.70.207.2 z dnia 26.02.2018 r. do złożenia wyjaśnień i przedłożenia dokumentów z naruszeniem przepisów art.159 wskazanej wyżej ustawy.

Jak wynika z wyjaśnień Kierownika Działu CKK-3 „W wezwaniu nr 418000-CKK-3.500.70.2017.2 z dnia 26 lutego 2018 r. do złożenia wyjaśnień i przedłożenia dokumentów nie zastosowano pouczenia z art.262 ustawy Ordynacja podatkowa, ponieważ jest to pierwsze wezwanie do kontrolowanego wystawione i wysłane (...) wraz z upoważnieniem do wszczęcia kontroli. Na dzień wszczęcia kontroli kontrolujący zakładają, iż kontrolowany podmiot będzie wywiązywał się ze swoich obowiązków dotyczących współpracy z organami Administracji Skarbowej w sposób należyty, tj. będzie współpracował w ramach prowadzonej kontroli przedstawiając żądane od niego dokumenty i wyjaśnienia bez zbędnej zwłoki. W przypadku, gdy organ uzna, iż współpraca nie przebiega w sposób prawidłowy, tj. kontrolowany podmiot utrudnia bądź to nieumyślnie, bądź to celowo prowadzenie kontroli, wówczas stosowane jest pouczenie o sankcjach grożących podmiotowi za takie zachowanie, które zawarte są w art. 262 ustawy Ordynacja podatkowa. W tym przypadku został zachowany sposób postępowania w stosunku do podatnika polegający na okazaniu pełnego zaufania do niego, iż zachowa się on w sposób profesjonalny i współpraca w zakresie kontroli przebiegać będzie w sposób prawidłowy. W przypadku ww. kontroli współpraca odbywała się w sposób prawidłowy (...). Powyższe było podyktowane również obowiązkiem budowania i zachowania dobrych relacji pomiędzy organem kontroli a podatnikiem, które wpływają m.in. na ogólny obraz administracji skarbowej w społeczeństwie”.

Odnosząc się do powyższych wyjaśnień, zauważyć należy przede wszystkim, że kontrolujący mają obowiązek prowadzenia kontroli zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, jak wskazuje art.120 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 94 ustawy KAS. Dodatkowo należy podkreślić, że art. 159 ustawy Ordynacja podatkowa określa obligatoryjne elementy, które powinny zostać ujęte w treści wezwania. Przy czym brak jest jednak w powołanej ustawie skutków prawnych wezwania, które nie spełnia wymogów określonych w art.159 ww. ustawy.

Zasadnym jest jednak przyjęcie, że wezwanie nieprawidłowe, bez względu na brakujący element, nie wywołuje skutków wobec osoby, która nie zastosuje się do takiego wezwania.

Wszystkie elementy wezwania mają takie samo znaczenie, a więc brak któregośkolwiek z nich lub wskazanie danych w sposób odmienny, niż stanowi to przepis, będą powodowały uznanie takiego wezwania za wadliwe. Wezwanie będzie wywoływało skutki prawne tylko wtedy, gdy zostało dokonane z zachowaniem wszystkich wymogów proceduralnych, jakie w tym zakresie formułują przepisy podatkowe, tj. zawiera wszystkie wyliczone elementy.

W przypadku wezwania w powyższej sprawie, brak pouczenia o sankcji prawnej niezastosowania się do wezwania, pozbawiło organ podatkowy możliwości zastosowania ewentualnej kary porządkowej, o której mowa w art. 262 ustawy Ordynacja podatkowa.

Również w sprawie nr 418000-CKK-4.500.65.2017 przy zastosowaniu wezwania do kontrolowanego na podstawie art.155 ustawy Ordynacja podatkowa stwierdzono brak pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania wynikających z art.159 § 1 pkt 6 ww. ustawy.

Jak wyjaśniała kierownik Działu CKK-4 *„zakładając polubowne załatwienie sprawy i mając na względzie oddziaływanie psychologiczne, w pierwszych wezwaniach nie stosujemy pouczenia o sankcjach. Dopiero, w przypadku braku odpowiedzi bądź innych kłopotów wysyłane były wezwania z pouczeniem o sankcjach”*.

Jednocześnie dalsze wyjaśnienia odnoszą się do pism kierowanych do kontrahentów: *„Organ podatkowy zwracając się do kontrahentów na podstawie art. 79 ust.1 ustawy o KAS, miał na uwadze bardziej przyjazny sposób pozyskania informacji od podatnika tj. w formie pisma a nie wezwania – przepis tego artykułu nie zawiera treści o sankcjach.”*

W kontrolowanych sprawach na wystosowane wezwania Urzędu na podstawie art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa, jak i art. 79 ustawy o KAS, zarówno kontrahenci, jak i kontrolowani wywiązywali się z obowiązku przedstawiania dokumentów, w związku z powyższym organ nie musiał stosować kar porządkowych lub innych sankcji przewidzianych przepisami prawa.

W toku kontroli ustalono również, że w sprawach nr 418000-CKK-4.500.65.2017, 411000-CKK-7.500.91.2017 pisma do kontrolowanych, do kontrahentów, postanowienia o włączeniu dokumentów do akt kontroli podpisywali kierownicy właściwych komórek lub kontrolujący z klauzulą „z upoważnienia Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp.” Kierownicy komórek kontroli celno-skarbowej działali na podstawie wydanych przez Naczelnika Urzędu Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. imiennych upoważnień. Jak wynika z wyjaśnień, pracownikom nie zostały wydane imienne upoważnienia, natomiast podstawą do podpisywania pism były upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej wydane kontrolującym przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego na podstawie art. 62 ustawy o KAS.

Jak wskazują kierownicy komórek CKK-4 oraz CKK-7 *„zapisy ustawy o KAS w szczególności art. 11 ust. 1 pkt 6 naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem KAS, do zadań którego stosownie do art. 33 ust. 1 pkt 1 należy wykonywanie kontroli celno-skarbowej, o której mowa w art. 54 tej ustawy. Naczelnik LUCS do przeprowadzenia tej kontroli upoważnia swoich pracowników (kontrolerów) o czym stanowi art. 62 ust. 1 i 8 ustawy o KAS. Zatem kontrolę celno-skarbową kontrolerzy wykonują w imieniu organu KAS i w związku z tym pisma wysyłane w ramach czynności kontrolnych podpisują z upoważnienia NLUCS.”*

Przy czym należy zauważyć, że w obowiązującym wzorze upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej nie został określony zakres dokumentów, które kontrolujący mogą podpisywać z klauzulą „z upoważnienia Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp.”, natomiast upoważnienie jest udzielone do przeprowadzenia kontroli. Zatem należałoby poddać rozważeniu przez Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. konieczność udzielania imiennych upoważnień do podpisywania pism w trakcie prowadzonej kontroli celno-skarbowej.

W trakcie kontroli zbadano również obowiązek dokonywania przez organ zawiadomienia zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy o KAS w przypadku, gdy organ uwzględnił złożoną przez kontrolowanego korektę deklaracji, o której mowa w art. 82 ust. 3 tej ustawy.

W sprawie nr 418000-CKK-3.500.46.2017 stwierdzono, że organ dokonał pisemnego zawiadomienia Spółki o uwzględnieniu korekty złożonej na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o KAS z opóźnieniem. Jak wynika z ustaleń kontrola celno-skarbowa została zakończona 16.10.2017 r. W dniu 15.01.2018 r. do Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. wpłynęła informacja przekazana przez Lubuski Urząd Skarbowy w Zielonej Górze o złożonej korekcie przez kontrolowaną Spółkę. W wyniku powyższego organ kontrolujący na podstawie art. 83 ust. 2 pismem nr 418000-CKK-3.500.46.2017.20 z dnia 7.06.2018 r. poinformował kontrolowanego o uwzględnieniu złożonej korekty deklaracji, czyli po upływie niemal 8 miesięcy od zakończenia kontroli i 5 miesięcy od uzyskania pisemnej informacji z właściwego urzędu skarbowego. Jednocześnie należy zauważyć, że w aktach kontroli widnieje adnotacja osoby kontrolującej o poinformowaniu Spółki ustnie o uwzględnieniu korekty w dniu 16.01.2018 r.

Według wyjaśnień kierownika komórki *„Była to pierwsza kontrola celno-skarbowa w dziale i wpływ na termin pisemnego zawiadomienia Strony miało również ustalenie, w jaki sposób zawiadomić Stronę o przyjęciu korekty – czy wystarczy ustne zawiadomienie oraz jak ma wyglądać treść pisma.”* Ponadto kierownik podkreślał, iż w przepisach ustawy o KAS nie zostały określone terminy na powyższe czynności.

W odniesieniu do powyższego należy mieć na uwadze, że w związku z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS, zasadę wyrażoną w art. 126 ustawy Ordynacja podatkowa tj. sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej, stosuje się również do kontroli celno-skarbowej. Zatem należy uznać, że tylko pisemny sposób zawiadomienia kontrolowanego o uwzględnieniu korekty deklaracji był prawidłowy.

Ustalenia kontroli wskazują, że kontrole celno-skarbowe w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp. były dokumentowane w sposób przejrzysty, uporządkowany i kompletny, zawierały spisy akt. W uzasadnionych przypadkach organ współpracował z kontrolowanymi poprzez pocztę elektroniczną, telefonicznie.

W ramach kontroli zweryfikowano także sposób dokumentowania w trakcie kontroli celno-skarbowej pobierania danych w formie elektronicznej oraz zgodność dokonywanych czynności z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2005 r. w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej (Dz. U. z dnia 31 sierpnia 2005 r.).

W 3 kontrolach celno-skarbowych objętych weryfikacją (nr 418000-CKK-3.500.46.2017, 418000-CKK-4.500.65.2017, 418000-CKK-8.500.29.2017) wykorzystano dane utrwalone na informatycznych nośnikach danych. W 2 przypadkach zostały sporządzone i umieszczone w aktach kontroli protokoły sporządzenia sum kontrolnych oraz karty ewidencyjne dowodu zgodnie z powołanymi przepisami.

Natomiast w jednej sprawie nr 418000-CKK-8.500.29.2017, w zgromadzonym materiale dowodowym istnieją również dowody w formie nośnika informatycznego, które nie zostały zabezpieczone i przechowywane zgodnie z ww. rozporządzeniem. Stwierdzono również brak protokołu z przeprowadzenia sum kontrolnych.

Zgodnie z wyjaśnieniami Kierownika Referatu CKK-8 *„(...) Przedmiotowe nośniki nie uległy zniszczeniu, uszkodzeniu i nie zostały narażone na szkodliwe działanie środków chemicznych, mechanicznych, temperatury lub pola magnetycznego. Akta są przechowywane w szafie metalowej, do której dostęp mają wyłącznie kontrolujący i kierownik. Nie wygenerowano w*

przypadku tych płyt sum kontrolnych. Jednak nie powoduje to eliminacji ww. dokumentów jako dowodu w sprawie”.

Zauważyć należy, że sposób przechowywania wspomnianych wyżej dowodów nie wyczerpuje postanowień przepisów zawartych w cytowanym rozporządzeniu Ministra Finansów, w którym w sposób jednoznaczny został określony sposób zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych, zwanych dalej "dowodami". Każdy dowód powinien zawierać oznaczenie sygnatury akt kontroli i zostać opatrzony podpisem pracownika organu kontrolującego, który prowadził kontrolę. Każde odtworzenie i wykorzystanie dowodu wymaga dokonania wpisu do karty ewidencyjnej dowodu. Kartę ewidencyjną dowodu umieszcza się w aktach kontroli. Wzór karty ewidencyjnej dowodu określa załącznik do ww. rozporządzenia.

Jak wskazano wyżej w przypadku dowodów w postaci nośników informatycznych, brak jest w aktach kontroli protokołu z przeprowadzenia sum kontrolnych, co w sposób jednoznaczny potwierdziłoby prawidłowość przekazanych danych - dowodów i wykluczyło możliwość ich przekłamania.

Zatem w kontrolowanej sprawie stwierdzono brak prawidłowego oznaczenia dowodów w formie nośników elektronicznych, jak również wskazanej w przepisach karty ewidencyjnej dowodu.

4. Prawidłowość ewidencjonowania kontroli w systemach informatycznych

W ramach kontrolowanego zagadnienia zweryfikowano kompletność, rzetelność i terminowość ewidencjonowania danych dotyczących kontroli celno-skarbowych w aplikacji KARTA2. Informacje o przeprowadzonych kontrolach oraz wyniku kontroli zostały wprowadzone prawidłowo. Wykazano natomiast, iż w sprawie nr 418000-CKK-3.500.46.2017 dane w zakresie złożonej korekty zostały uzupełnione w trakcie prowadzonej kontroli w Urzędzie, natomiast w sprawie nr 411000-CKK-8.500.34.2018 omyłkowo wskazano termin ważności upoważnienia jako 26.10.2018, był to dzień wydania upoważnienia, a powinno być 28.01.2019 r.

Ponadto zwrócono uwagę, iż dane dotyczące zakończonej kontroli celno-skarbowej i złożonej korekty deklaracji na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o KAS, są wprowadzane przez pracowników w aplikacji KARTA2 również w zakładce *Przekształcenia*, nawet w sytuacjach, gdy organ uwzględnił korektę i kontrola celno-skarbowa nie przekształciła się w postępowanie podatkowe. Powyższe nie pozostawia wpływu na prawidłowość danych, jednak organ powinien mieć na uwadze przejrzysty i jednolity we wszystkich komórkach CKK sposób przedstawiania danych w systemach informatycznych.

OCENA KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI

Działalność Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wlkp. w obszarze „*prawidłowości prowadzenia kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej*” należy ocenić **pozytywnie z nieprawidłowościami**.

W Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp. zadania komórek organizacyjnych w zakresie prowadzenia i nadzorowania kontroli celno-skarbowych zostały wskazane w regulaminie organizacyjnym oraz w zakresach obowiązków poszczególnych pracowników komórek kontroli celno-skarbowej. W Urzędzie nie wprowadzono kompleksowych

wytycznych obejmujących kontrolowany obszar, natomiast Naczelnik wydał pisemne polecenia, które zobowiązują pracowników poszczególnych komórek Urzędu do współpracy i wykonywania we wskazany sposób również wybranych zadań z obszaru objętego kontrolą.

Nadzór nad prowadzeniem kontroli celno-skarbowej jest sprawowany przez I oraz IV Zastępcę Naczelnika oraz kierowników poszczególnych komórek CKK. Należy zauważyć, że w trakcie kontroli stwierdzono brak pisemnego potwierdzenia przeprowadzenia okresowej kontroli funkcjonalnej przez właściwych Zastępców Naczelnika w zakresie *Wydawanie wyników kontroli w ramach kontroli celno-skarbowych* w 2017 r. oraz w 2018 r.

W toku kontroli zwrócono również uwagę na występujące różnice w poszczególnych komórkach CKK w ilości kontroli zakończonych w okresie objętym kontrolą oraz pozostających wnioskach do realizacji.

W wyniku przeprowadzenia kontroli w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp. ustalono, że kontrolujący podejmowali czynności w toku kontroli celno-skarbowej na podstawie obowiązujących przepisów, terminowo, sprawnie. Akta kontroli objęte weryfikacją były uporządkowane i kompletne. Natomiast w trakcie kontroli stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia, w szczególności dotyczące braku właściwego stosowania przepisu art. 159 ustawy Ordynacja podatkowa w pismach kierowanych do podatników na podstawie art. 155 ww. ustawy, w zw. art. 94 ust.1 ustawy o KAS. Należy przy tym zauważyć, że powyższe wynikało z przyjętego w Urzędzie sposobu współpracy organu z podatnikiem. Ponadto stwierdzono w jednym przypadku niewłaściwy sposób pobierania i przechowywania danych w formie elektronicznej w trakcie kontroli celno-skarbowej, a także uchybienia w zakresie ewidencji w aplikacji KARTA2.

Przy czym należy zwrócić uwagę na konieczność ujednolicenia w komórkach CKK sposobu ewidencji w aplikacji KARTA2 informacji o złożonych korektach deklaracji, jak również zasadność ewidencjonowania wpływających wniosków o przeprowadzenie czynności kontrolnych w ramach zadań komórek CKK w celu sprawowania właściwego nadzoru zarówno przez kierowników jak i właściwych Zastępców Naczelnika.

Ponadto w trakcie kontroli terminowości prowadzenia kontroli celno-skarbowych nie stwierdzono naruszenia terminów wynikających z art. 63 ust. 1 i 2 ustawy o KAS.

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

W Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wlkp. w kontrolowanym obszarze stwierdzono następujące uchybienia i nieprawidłowości:

Uchybienia:

1. Brak udokumentowania przeprowadzenia kontroli funkcjonalnej wskazanej w § 3 ust.7 pkt 2 zarządzenia nr 41/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze z dnia 24 czerwca 2017 r. w zakresie *Wydawanie wyników kontroli w ramach kontroli celno-skarbowych* w 2017 r. oraz w 2018 r. przez I oraz IV Zastępcę Naczelnika LUCS.
2. W sprawie nr 418000-CKK-3.500.46.2017 z opóźnieniem wprowadzenie danych do aplikacji KARTA2 w zakresie złożonej korekty.
3. W sprawie nr 411000-CKK-8.500.34.2018 błędne wprowadzenie danych dotyczących daty ważności upoważnienia.

Nieprawidłowości:

1. Brak wskazania skutków prawnych niezastosowania się do wezwania w pismach kierowanych do kontrolowanych na podstawie art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 94 ust.1 ustawy o KAS.
2. Sposób przechowywania dowodów w formie nośnika informatycznego w sprawie nr 418000-CKK-8.500.29.2017 niezgodny z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2005 r. w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej.

ZALECENIA

W związku ze stwierdzonymi w toku kontroli uchybieniami i nieprawidłowościami Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze zaleca:

1. Po przeprowadzeniu kontroli funkcjonalnej na podstawie § 3 ust. 7 pkt 2 zarządzenia nr 41/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze z dnia 24 czerwca 2017 r., udokumentować ustalenia w sposób wskazany w tym zarządzeniu.
2. Sporządzać wezwania kierowane do kontrolowanego zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa.
3. Stosować, w każdym przypadku wykorzystania w toku kontroli dowodów w postaci danych informatycznych, obowiązujące przepisy prawa w zakresie sposobu zabezpieczenia, odtwarzania i wykorzystywania dowodów w formie nośnika informatycznego utrwalonych w toku kontroli.
4. W ramach bieżącego nadzoru sprawowanego przez kierownika komórki, weryfikować terminowość dokonywania zawiadomienia o uwzględnieniu przez Naczelnika korekty deklaracji.
5. Wzmocnić mechanizmy nadzoru w zakresie ewidencji danych w aplikacji KARTA2, w tym pod kątem prawidłowości i terminów wprowadzania danych.
6. Omówić z pracownikami komórek kontroli celno-skarbowych stwierdzone uchybienia i nieprawidłowości w celu wyeliminowania ich w przyszłości.

Termin złożenia informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia wyznacza się do dnia 10 lipca 2019 r.

Wystąpienie pokontrolne liczy łącznie 10 stron.

Zielona Góra, dnia czerwca 2019 r.

Kierownik jednostki kontrolującej

.....
(data i podpis)

Data na oryginale:

Zielona Góra, dnia 03 czerwca 2019 r.

Podpis na oryginale

DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
w Zielonej Górze
Adam Andrzejewski