



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.6.1.2024

Pan
Łukasz Banach
Naczelnik
Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga
ul. Jagiellońska 15
03-719 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/24/012 – Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług
oraz podatku akcyzowego

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Warszawa-Praga ¹ , ul. Jagiellońska 15, 03-719 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Łukasz Banach, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga² od 1 marca 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełniła Beata Bemowska, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga od 23 listopada 2018 r. do 28 lutego 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Zarządzanie zabezpieczeniami akcyzowymi 2. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Dariusz Komorowski, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/50/2024 z 28 czerwca 2024 r. 2. Violetta Fotyga, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/51/2024 z 28 czerwca 2024 r. (akta kontroli: tom I str. 1-2, 7, 240-241)

¹ Dalej także: Urząd lub US.

² Dalej także: NUS lub Naczelnik US.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga realizował ciążące na nim obowiązki w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, przy czym nie zawsze podejmowane działania były prawidłowe, rzetelne i skuteczne.

W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga wdrożono proces zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, o którym mowa w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* z 31 grudnia 2020 r., opracowanym w Ministerstwie Finansów.

Rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT, działania prowadzono zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów i uregulowaniami wewnętrznymi. Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje zasadności dokonanych zwrotów w badanych sprawach. Urząd prawidłowo typował podmioty do kontroli, choć zdaniem NIK w przypadku wytypowanych do kontroli podmiotów w zakresie daniny solidarnościowej bardziej ekonomiczne i przyjazne dla podatnika byłoby podjęcie czynności sprawdzających. Skuteczność kontroli w zakresie podatku VAT i podatku akcyzowego mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł), do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem w latach 2022-2023 oscylowała w okolicy 90%, a w I półroczu 2024 r. wyniosła 97%.

Działania NUS podejmowane w związku z otrzymanymi od innych organów administracji skarbowej raportami/ analizami/ listami wytypowanych podmiotów, w celu przeprowadzenia weryfikacji w zakresie podatku VAT bądź podatku akcyzowego, były prawidłowe i zgodne z obowiązującymi w tym zakresie procedurami.

Stwierdzone nieprawidłowości polegały m.in. na:

- niesporządzaniu planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi i analiz ryzyka;
- podejmowaniu decyzji o cofnięciu zezwolenia akcyzowego objętego procesem zarządzania zezwoleniami z opóźnieniem;
- nierzetelnym dokumentowaniu czynności weryfikacyjnych w procesie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi;
- braku aktualizacji Instrukcji⁵ w związku ze zmianą regulaminu organizacyjnego Urzędu;
- nierealizowaniu określonych minimalnych wielkości prób kontrolnych dla zwrotów VAT realizowanych w procesie AUTO_ZWROT;
- nieterminowym wykonywaniu raportów z wyznaczania próby kontrolnej w procesie AUTO_ZWROT;
- nierzetelnym dokumentowaniu czynności badania zasadności zwrotu w procesie AUTO_ZWROT.

W ocenie NIK, stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości nie miały negatywnych finansowych skutków dla Skarbu Państwa.

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Instrukcji Naczelnika US w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług nr 1/10/2022 z dnia 11 stycznia 2022 r.; dalej także: Instrukcja.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁶ kontrolowanej działalności

OBSZAR	1. Zarządzanie zabezpieczeniami akcyzowymi
Opis stanu faktycznego	1.1 Według stanu na 30 czerwca 2024 r. liczba zezwoleń akcyzowych będących we właściwości Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga i podlegających procesowi zarządzania zezwoleniami wyniosła 73. W porównaniu do stanu na koniec 2021 r. wzrosła ona o 5,8% (cztery zezwolenia). W badanym okresie Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga wydał łącznie 15 zezwoleń akcyzowych, tj. w roku 2022 – sześć (cztery na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, jedno na wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający oraz jedno na prowadzenie składu podatkowego), w 2023 – trzy (jedno na prowadzenie składu podatkowego, dwa na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca), a w pierwszej połowie obecnego roku – ponownie sześć (trzy na prowadzenie składu podatkowego i trzy na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca). Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w stosunku do podmiotów objętych zarządzaniem zezwoleniami akcyzowymi wydał w 2022 r. dwie decyzje o udzieleniu zabezpieczenia ryczałtowego lub jego przedłużeniu, w 2023 r. – 13, a w I połowie 2024 r. – jedną. Natomiast decyzji o zwolnieniu lub przedłużeniu zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego wydał w roku 2022 dziewięć, w 2023 – cztery, w I półroczu 2024 – trzy. W okresie objętym kontrolą w zakresie zarządzania zabezpieczeniami akcyzowymi w Urzędzie obowiązywały wytyczne wynikające z dokumentu z 31 grudnia 2020 r. Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów <i>Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi</i>⁷ wraz z załącznikami⁸, a także zalecenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie przesłane pismami z 19 stycznia 2021 r.⁹, 8 listopada 2021 r.¹⁰ oraz 28 marca 2022 r.¹¹. Zarządzaniem zezwoleniami akcyzowymi, w tym zabezpieczeniami, zajmował się Dział Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier¹², współpracując z referatem spraw karnych skarbowych w celu weryfikacji, czy wobec podmiotów nie są prowadzone postępowania o wykroczenia skarbowe, działami rachunkowości w zakresie wyjaśniania zaległości podmiotów, a także z innymi komórkami, których pracownicy posiadali dostęp

⁶ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁷ Dokument przesłany przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie wraz z pismem przewodnim nr 1401-ICK-1.4022.20.2021 z 19 stycznia 2021 r. w sprawie bezzwłocznego wdrożenia procesu zarządzania zezwoleniami, tj. od 1 stycznia 2021 r., określonego w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*.

⁸ Załącznikami są wzory kart zarządzania zezwoleniem dla poszczególnych zezwoleń akcyzowych.

⁹ Jw.

¹⁰ Pismo Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nr 1401-ICK-1.4022.10.2021 z 8 listopada 2021 r. w sprawie określenia próby do oceny zarządzania zezwoleniami.

¹¹ Pismo Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nr 1401-ICK-1.4022.65.2022 z 28 marca 2022 r. w sprawie polecenia podjęcia działań zaradczych.

¹² Dalej także: SPA.

do aplikacji SeRCe, KARTA2, Księgi Wieczyste i Centralnego Rejestru Czynności Majątkowych. W okresie od roku 2022 do I połowy 2024 r. zarządzaniem zezwoleniami zajmowały się dwie osoby. Działania w tym zakresie były przeprowadzane z wykorzystaniem systemów, m.in.: OSOZ2, EMCS PL2, ZEFIR2, POLTAX2B, POLTAX, SZPROT, ZISAR WRO-SYSTEM. Dodatkowo pracownicy wysyłali zapytania dotyczące podmiotów do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Krajowego Rejestru Karnego, Biura Informacji Gospodarczej oraz weryfikowali informacje zawarte w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, Krajowym Rejestrze Sądowym, a także w sieci Internet.

(akta kontroli: tom I str. 251-442; tom II str. 1-259; tom IV str. 3-11)

- 1.2.** W okresie od 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. zostało cofniętych decyzją Naczelnika US łącznie 11 zezwoleń akcyzowych (na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, o których mowa w art. 84 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹³), z tego dziewięć w 2022 r. i dwa w 2023 r.

Dziesięć zezwoleń zostało cofniętych z powodu naruszenia art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym – podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT. Z tego w dziewięciu sprawach od dnia zamieszczenia informacji w systemach ewidencyjnych¹⁴, że podatnik został wykreślony z rejestru VAT, do dnia wszczęcia przez Urząd postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło więcej niż półtora roku, w tym w trzech przypadkach czas ten wyniósł ponad trzy lata, a w kolejnych trzech prawie sześć lat. W jednej sprawie czas ten był krótszy niż rok. W przypadku czterech spraw także od podjęcia czynności sprawdzających, w wyniku których stwierdzono naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, do wszczęcia postępowania minęło od 271 dni do 278 dni. Szerzej zostało to przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II str. 299-515)

Jedno zezwolenie zostało cofnięte z powodu naruszenia art. 48 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy – podatnik posiadał zaległości z tytułu podatku od towarów i usług. Okres pomiędzy możliwością sprawdzenia w systemie Poltax2BPlus, że podmiot ma nieuregulowane płatności z tytułu podatku VAT od 27 lipca 2020 r. a podjęciem przez Urząd pierwszych czynności związanych z cofnięciem zezwolenia – 24 stycznia 2022 r. wyniósł prawie półtora roku. Zgodnie z art. 52 ust. 2 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym właściwy naczelnik urzędu skarbowego cofa z urzędu zezwolenie, jeżeli został naruszony którykolwiek z warunków określonych w art. 48 tejże ustawy. Sprawa została szczegółowo przedstawiona w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II str. 260-298)

- 1.3.** Badanie zarządzania zabezpieczeniami akcyzowymi w odniesieniu do sześciu zezwoleń akcyzowych¹⁵ (8,2% według stanu na 30 czerwca 2024 r.), udzielonych różnym podmiotom, wykazało:

¹³ Dz. U. z 2023 r. poz. 1542, ze zm.

¹⁴ To jest w systemie SeRCe oraz internetowym Wykazie podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT.

¹⁵ Zezwolenie z 5 września 2023 r. na prowadzenie składu podatkowego (wyroby energetyczne), zezwolenie z 20 lipca 2016 r. na wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający (wyroby tytoniowe), zezwolenie z 21 grudnia 2010 r. na wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający (wyroby energetyczne), zezwolenie z 14 listopada 2018 r.

- W stosunku do pięciu zezwoleń akcyzowych w Urzędzie Warszawa-Praga przeprowadzono czynności weryfikacyjne wymienione w *Karcie zarządzania zezwoleniem* odnośnie do ryzyk związanych z:
 - brakiem zapewnienia pokrycia w zabezpieczeniu akcyzowym w należytej wysokości lub terminie kwoty zobowiązania podatkowego albo kwoty zobowiązania podatkowego oraz opłaty paliwowej,
 - brakiem zabezpieczenia akcyzowego na skutek upływu terminu ważności złożonego zabezpieczenia akcyzowego,
 - brakiem zabezpieczenia akcyzowego na skutek upływu terminu ważności lub przekroczenia kwoty zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego,
 - brakiem zabezpieczenia akcyzowego w związku z cofnięciem zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego.

W przypadku czterech zezwoleń złożone zabezpieczenia były aktywne i w całości pokrywały zobowiązania podatkowe, a w odniesieniu do jednego ustalono, że podmiot nie rozpoczął w ogóle działalności akcyzowej, zatem wskazane wyżej ryzyka nie mogły się pojawić. Sprawdzenia dokonano z wykorzystaniem systemu OSOZZ¹⁶.

Niemniej zarządzający badanymi zezwoleniami w żadnym przypadku nie przygotowali *Planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniem* ani nie oszacowali poziomu ryzyka i na tej podstawie nie opracowali map ryzyka. Podjęte czynności weryfikacyjne były przeprowadzane w sposób nieplanowy, a także bez przygotowanej wcześniej analizy ryzyka.

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w rozdziale III pkt 2 ppkt 2 oraz pkt 5 ppkt 2 i pkt 6 dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* proces zarządzania zezwoleniem prowadzony powinien być w sposób planowy, regularny i ciągły, a do zadań zarządzającego zezwoleniem należy w szczególności opracowanie mapy ryzyka, a także czynności z uwzględnieniem ryzyk opisanych w *Karcie zarządzania zezwoleniem*. Ponadto pismem z 19 stycznia 2021 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie polecił zlecenie osobom zarządzającym zezwoleniami przygotowanie dla poszczególnych zezwoleń *Planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniem* z terminem do końca kwietnia 2021 r. – dla zezwoleń na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący i zarejestrowany wysyłający, do końca maja 2021 r. – dla zezwoleń na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, do końca czerwca 2021 r. – dla zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego. Szerzej zostało to przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca (napoje alkoholowe), zezwolenie na czas oznaczony od 3 stycznia 2022 r. do 3 stycznia 2025 r. na prowadzenie składu podatkowego (napoje alkoholowe), zezwolenie z 30 kwietnia 2004 r. na prowadzenie składu podatkowego (wyroby energetyczne).

¹⁶ OSOZZ – Zintegrowany System Obsługi Zabezpieczeń jest podsystemem Systemu Rozliczeń Celno-Podatkowych i Finansowo-Księgowych ZEFIR2. Informuje m.in. o: złożonym zabezpieczeniu, w tym o jego typie i okresie ważności; aktualnym saldzie zabezpieczenia; operacjach wykonywanych na zabezpieczeniu; dokumentach obciążających zabezpieczenie w danym przedziale czasu; dokumentach, które nie są jeszcze zwolnione; statusie dokumentu obciążającego zabezpieczenie.

Natomiast odnośnie do jednego zezwolenia wydanego 5 września 2023 r. w okresie objętym kontrolą nie prowadzono żadnych działań w trakcie zarządzania zezwoleniem w stosunku do ryzyk odnoszących się do zabezpieczenia zezwolenia, nie sporządzono też *Karty zarządzania zezwoleniem*. Z przekazanych przez Kierownika Działu SPA informacji wynika, że Naczelnik Urzędu Skarbowego *posiada czas na sporządzenie Karty zarządzania zezwoleniem, a Raport z procesu zarządzania tym zezwoleniem przypada na 2025 r.* Zgodnie z wytycznymi zawartymi w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* w rozdziale III pkt 2 ppkt 1 proces zarządzania zezwoleniem powinien rozpocząć się w okresie trzech miesięcy po wydaniu zezwolenia przez naczelnika Urzędu Skarbowego. Szerzej zostało to przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Ponadto w toku kontroli ustalono, że pracownicy wykonujący czynności weryfikacyjne odnośnie do badanych zezwoleń nie zostali powołani na zarządzających zezwoleniami w odpowiedniej formie, zgodnej z wytycznymi zawartymi w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* (roz. III pkt 5 ppkt 1). Dodatkowo części czynności wynikających z realizacji zarządzania zezwoleniami nie wpisano w zakres obowiązków tychże pracowników. Szerzej zostało to przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

- Odnośnie do wszystkich badanych zezwoleń w zakresie zarządzania zabezpieczeniem akcyzowym nie wystąpiły przesłanki do przeprowadzenia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, urzędowego sprawdzenia czy też mogące skutkować cofnięciem zezwolenia akcyzowego.
- Zarządzający zezwoleniami w stosunku do wszystkich badanych zezwoleń przeprowadzili łącznie 92 czynności weryfikacyjne, wymienione w *Kartach zarządzania zezwoleniem*, w tym 23 dotyczące *stricte* zabezpieczeń. Pisemnie udokumentowanych zostało tylko 28 czynności (30,4%), w tym osiem związanych z zabezpieczeniem akcyzowym (34,8%).

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w rozdziale III pkt 5 ppkt 2 dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* do zadań zarządzającego zezwoleniem należy m.in. dokumentowanie w formie pisemnej działań prowadzonych w trakcie zarządzania zezwoleniem (np. notatki służbowe, pisma do innych organów, raporty z systemów informatycznych itd.). Szerzej zostało to przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Ponadto zarządzający zezwoleniami odnośnie do zezwolenia na nabywanie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysyłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy jako zarejestrowany odbiorca wydanego 14 listopada 2018 r. w *Karcie zarządzania zezwoleniem* z kwietnia 2022 r. stwierdzili niezgodnie ze stanem faktycznym, że podmiot posiada zaległości z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu Państwa. W efekcie tego w *Raporcie z procesu zarządzania zezwoleniem* zarządzający zezwoleniami wykazali, że w wyniku przeprowadzonego procesu zarządzania zezwoleniem w okresie od 31 marca 2021 r. do 28 marca 2022 r. ustalono, że podmiot nie spełnia warunków niezbędnych do utrzymania zezwolenia. Dodatkowo w kolejnym *Raporcie z procesu*

zarządzania zezwoleniem dotyczącym tego przedsiębiorcy, tym razem za okres od 28 marca 2022 r. do 30 września 2022 r., zarządzający zezwoleniem ponownie wskazali, że Spółka nie spełnia warunków do utrzymania zezwolenia, pomimo że w dołączonej do *Raportu Karcie zarządzania zezwoleniem* widniała już informacja, że po weryfikacji w systemie ZEFIR 29 września 2022 r. podmiot nie ma zaległości podatkowych.

W przypadku dwóch zezwoleń (z 3 stycznia 2022 r. i 30 kwietnia 2004 r.) *Raporty z procesu zarządzania zezwoleniem* obejmowały okres zarządzania zezwoleniem wcześniejszy w stosunku do wykonanych czynności weryfikacyjnych wykazanych w dołączonych do nich *Kartach*. Dodatkowo odnośnie do zezwoleń wydanych 21 grudnia 2010 r. i 20 lipca 2016 r., *Karty zarządzania zezwoleniem* wypełniono na niewłaściwym formularzu, tj. na wzorze obowiązującym dla składów podatkowych, a nie dla zarejestrowanych wysyłających, co więcej w przypadku weryfikowania ryzyka 4.7 i 4.8 nie odnotowano, kiedy wykonano czynności oraz jaki był ich wynik, zamieszczono jedynie informację, że sprawdzono to w systemie OSOZZ. Ww. sprawy zostały szerzej przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom III str. 1-578)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Zaniechanie przygotowywania w procesie zarządzania zezwoleniami *Planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniem* oraz opracowywania analiz ryzyka, co było niezgodne z wytycznymi zawartymi w rozdziale III pkt 1, pkt 2 ppkt 2, pkt 5 ppkt 2 i pkt 6 dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*.

W stosunku do wszystkich zbadanych zezwoleń akcyzowych, w tym zabezpieczeń, osoby zarządzające tymi zezwoleniami nie przygotowały *Planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniem* ani nie oszacowały poziomu ryzyka i na tej podstawie nie opracowały map ryzyka. Zgodnie z wytycznymi zawartymi w rozdziale III pkt 1, pkt 2 ppkt 2, pkt 5 ppkt 2 i pkt 6 dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* proces zarządzania zezwoleniem powinien być prowadzony w sposób planowy, regularny i ciągły, z zastosowaniem analizy ryzyka jako kluczowego narzędzia do podejmowania decyzji o tym, czy posiadacz zezwolenia nadal spełnia warunki do jego utrzymania. Do zadań zarządzającego zezwoleniem należy w szczególności opracowanie map ryzyka i czynności z uwzględnieniem ryzyk opisanych w *Karcie zarządzania zezwoleniem*. Ponadto pismem z 19 stycznia 2021 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie polecił zlecenie osobom zarządzającym zezwoleniami przygotowanie dla poszczególnych zezwoleń *Planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniem* z terminem do końca kwietnia 2021 r. – dla zezwoleń na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący i zarejestrowany wysyłający, do końca maja 2021 r. – dla zezwoleń na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca, do końca czerwca 2021 r. – dla zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego.

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że *wykonywanie wszystkich zadań wskazanych w dokumencie Zarządzanie... nie jest możliwe w sposób zgodny z oczekiwaniami przy obecnej wówczas i dzisiaj obsadzie etatowej komórki akcyzy, o czym*

sygnalizowano pisemnie Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej¹⁷. Ponadto Zastępca Naczelnika US dodał, że *Naczelnik tut. urzędu stale wnioskuję o zwiększenie liczby etatów dla Działu SPA*. Ostatni wniosek o zwiększenie obsady etatowej został skierowany 10 czerwca 2024 r.¹⁸ W odpowiedzi Dyrektor IAS w Warszawie 28 sierpnia 2024 r.¹⁹ poinformował, że na chwilę obecną nie dysponuje wolnymi etatami i Urząd jest zobowiązany zapewnić prawidłową i terminową realizację nałożonych na jednostkę zadań w ramach własnych zasobów kadrowych.

NIK zauważa, że pierwotny skład zespołu zarządzającego zezwoleniami liczył trzy osoby²⁰, a obecnie dwie, pomimo że w połowie 2021 r. Dyrektor IAS w Warszawie, uwzględniając uwagi Naczelnika dotyczące niedostatecznej obsady kadrowej komórek wykonujących zadania w obszarze akcyzy, przyznał dla US Warszawa-Praga dodatkowe dwa etaty²¹. Jak natomiast wynika z pisma Naczelnika z 27 kwietnia 2022 r. oraz obecnej sytuacji kadrowej Działu SPA – jeden pracownik rozwiązał umowę o pracę, jedna osoba została przyjęta, ale *nie robiła postępów w poszerzaniu wiedzy o akcyzie* i rozwiązano z nią umowę, jednego pracownika przeniesiono czasowo z innego działu. Finalnie zatem, w ciągu trzech i pół roku, liczba osób wyznaczonych do zarządzania zezwoleniami zmniejszyła się, pomimo możliwości zwiększenia obsady etatowej.

Zastępca Naczelnika dodał także, że osoby zarządzające zezwoleniami nie realizowały w pełni wytycznych zawartych w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*, bowiem *obowiązki nałożone tym dokumentem dublują wykonywane czynności, gdyż przed wydaniem decyzji o udzieleniu zezwolenia obowiązkowo sprawdzany jest stan zaległości podatnika, szacowane jest ryzyko prowadzonej przez niego działalności w świetle wystąpienia ewentualnego zagrożenia dla budżetu, oceniana jest dotychczasowa współpraca. Również każdą operację na zabezpieczeniu akcyzowym poprzedza sprawdzanie stanu zaległości we wszystkich podatkach oraz dedykowanych do tego systemach*.

NIK zauważa, że fakt ten nie powinien stanowić przeszkody w rzetelnym i zgodnym z wytycznymi Ministerstwa Finansów²² prowadzeniu procesu zarządzania zezwoleniami, a raczej służyć jego usprawnieniu.

Ponadto, jak wskazano powyżej, zgodnie z wytycznymi zawartymi w rozdziale III pkt 1 i 7.1. dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* w ramach procesu zarządzania zezwoleniem oprócz obowiązku sporządzania *Planów czynności*, wprowadzono obowiązek przeprowadzania analizy ryzyka działalności podmiotu korzystającego z zezwolenia, w trakcie jego obowiązywania. Ma to polegać na *opracowaniu mapy ryzyka poprzez określenie jego poziomu, mając na uwadze prawdopodobieństwo jego wystąpienia i wywołane tym zdarzeniem skutki. Po dokonaniu oceny prawdopodobieństwa oraz następstw zidentyfikowanych ryzyk, należy określić ich poziomy i nałożyć na mapę ryzyka*. Jak stwierdzono w wyniku kontroli, osoby zarządzające badanymi zezwoleniami tego nie wykonywały. *Główną przyczyną powstałego uchybienia*, zdaniem Zastępcy

¹⁷ Pisma Naczelnika US Warszawa-Praga do Dyrektora IAS w Warszawie z 12 lutego 2021 r. i 27 kwietnia 2022 r. oraz pismo pracowników Działu SPA z 24 lutego 2021 r.

¹⁸ Wniosek Naczelnika US Warszawa-Praga o zwiększenie obsady etatowej z 10 czerwca 2024 r.

¹⁹ Odpowiedź Dyrektora IAS w Warszawie z 28 sierpnia 2024 r. na wniosek z 10 czerwca 2024 r.

²⁰ Pisma Naczelnika US Warszawa-Praga do Dyrektora IAS z 12 lutego 2021 r. oraz z 8 lutego 2022 r.

²¹ Pismo Dyrektora IAS z 28 marca 2022 r.

²² Dalej także: MF.

Naczelnika, jest przede wszystkim zakres czynności wynikający z realizacji zarządzania zezwoleniami, który był i jest zakresem z dziedziny analizy i oceny ryzyka. Osoby realizujące to zadanie powinny posiadać wiedzę z zakresu analizy oraz umiejętnie przeprowadzać czynności analityczne polegające na badaniu różnych obszarów zagrożenia ryzykiem, jak i wystąpienia nieprawidłowości w zakresie podatku akcyzowego. Natomiast pracownicy działu SPA, zajmujący się pozwoleniami i zabezpieczeniami akcyzowymi, takiej wiedzy i takich umiejętności nie posiadają, jak również nie zostali przeszkoleni w tym zakresie. Co więcej, nie potrafią w tym obszarze biegłe posługiwać się systemami informatycznymi oraz zasobami internetowymi. Zastępca Naczelnika dodał, że Naczelnik US Warszawa-Praga 20 sierpnia 2024 r. wystąpił do Dyrektora IAS z wnioskiem o zorganizowanie szkoleń dla pracowników m.in. w zakresie analityki procesu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi²³.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że Naczelnik późno podjął działania zaradcze, tj. dopiero w trakcie czynności kontrolnych, pomimo że już 12 lutego 2021 r. ówczesny Naczelnik Urzędu, w piśmie do Dyrektora IAS informował, że *Dział Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier jest komórką merytoryczną, a nie analityczną, a jej pracownicy nie byli szkoleni w zakresie prowadzenia analiz (...) i nie znają też części systemów, o których mowa w Dokumencie, gdyż na nich nie pracują*. Ponadto sami pracownicy powołani do zespołu zarządzającego zezwoleniami w piśmie z 24 lutego 2021 r. do Naczelnika Urzędu, podkreślali, że *nie są w stanie wykonać w pełny i prawidłowy sposób zadań przydzielonych przez przełożonego, zawartych w Zarządzaniu niektórymi zezwoleniami akcyzowymi, bowiem nie posiadają umiejętności analitycznych, jak również nie zostali do tego przeszkoleni*.

Zauważyć należy, że już w marcu 2022 r. Dyrektor IAS nakazał Naczelnikowi US Warszawa-Praga objąć działaniami zaradczymi proces zarządzania niektórymi zezwoleniami akcyzowymi²⁴, zaznaczając, że powinien on być prowadzony w sposób planowy, regularny i ciągły, w oparciu o *Plan czynności, Karty Zarządzania*, a także kontrole funkcjonalne. Według wyjaśnień Zastępcy Naczelnika Kierownik działu SPA objął kontrolą proces zarządzania zezwoleniami poprzez sporządzenie harmonogramu ponownej weryfikacji podmiotów objętych procesem zarządzania zezwoleniami i złożenia raportów z tych czynności do Pierwszego Działu Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

(akta kontroli: tom I str. 251-297; tom IV str. 58-61, 69-89)

2. Niedochowanie w przypadku zezwolenia z 5 września 2023 r. terminu rozpoczęcia procesu zarządzania zezwoleniem.

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* w rozdziale III pkt 2 ppkt 1 proces zarządzania zezwoleniem powinien rozpocząć się w okresie trzech miesięcy po wydaniu zezwolenia przez naczelnika Urzędu Skarbowego. Z przedstawionej dokumentacji wynika, że pierwsze działania weryfikacyjne odnośnie do tego zezwolenia podjęto 28 maja 2024 r. – sprawdzono w systemie POLTAX, czy podmiot jest płatnikiem VAT, a 28 czerwca 2024 r. za pomocą WRO-SYSTEMU²⁵ dokonano oceny ryzyka podatnika VAT, natomiast innych

²³ Wniosek Naczelnika US Warszawa-Praga do Dyrektora IAS w Warszawie z 20 sierpnia 2024 r. o realizację szkoleń z zakresu zarządzania zezwoleniami, znak pisma 1434-SPA.033.12.2024.

²⁴ Pismo Dyrektora IAS z 28 marca 2022 r.

²⁵ Aplikacja WRO-SYSTEM – umożliwia pracownikom urzędów skarbowych korzystanie z dostępnych modułów w zakresie poboru, analizy i przetwarzania zawartych w nim informacji.

działań wymienionych w *Karcie zarządzania zezwoleniem* nie przeprowadzono. Od wydania zezwolenia do podjęcia przez zarządzających zezwoleniem pierwszych czynności w ramach zarządzania tym zezwoleniem minęło 266 dni, czyli ponad osiem miesięcy. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że co prawda *Spółka* uzyskała zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego od 5 września 2023 r., to jednak zgodnie z systemem *OSOZ2* dokonała pierwszego przemieszczenia w systemie *EMCS 2PL* 5 stycznia 2024 r. i tym samym dopiero w tej dacie „rozpoczęła” korzystanie z udzielonego jej zezwolenia. Ponadto 17 maja 2024 r. *Spółka* złożyła wniosek o zmianę ostatecznej decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga, który dotyczył wyrażenia zgody na złożenie większego zabezpieczenia ryczałtowego. Zainicjowało to działania weryfikacyjne urzędu, które pokrywały się z czynnościami wynikającymi z zarządzania zezwoleniami. Materiał zgromadzony w tym procesie będzie wykazany w *Karcie zarządzania zezwoleniem* i *Raporcie z procesu zarządzania zezwoleniem* sporządzonym w 2025 r.

NIK zauważa, że przytoczone przez Zastępcę Naczelnika okoliczności nie uprawniały do przesunięcia terminu rozpoczęcia procesu zarządzania zezwoleniem. Informacje gromadzone i przetwarzane w ramach procesu zarządzania zezwoleniem mają pomóc w identyfikacji ryzyk i podjęciu szybkich działań zaradczych. Jeśli zezwolenie wydano 5 września 2023 r., to rozpoczęcie tego procesu miało nastąpić, zgodnie z wytycznymi zawartymi w pkt 2 ppkt 1 dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*, nie później niż trzy miesiące od jego wydania. Przyjmując, że podmiot faktycznie rozpoczął działalność akcyzową dopiero 5 stycznia 2024 r., to od momentu wydania zezwolenia do podjęcia pierwszych czynności w ramach zarządzania zezwoleniem – 28 maja 2024 r. minęło 143 dni, czyli ponad cztery miesiące.

(akta kontroli: tom III str. 6-60; tom IV str. 67)

3. Nierzetelne i niezgodne z wytycznymi zawartymi w rozdziale III pkt 5 ppkt 2 instrukcji *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* dokumentowanie wykonywanych czynności weryfikacyjnych w procesie zarządzania zezwoleniami, w tym zabezpieczeniami akcyzowymi.

Według wytycznych zawartych w rozdziale III pkt 5 ppkt 2 dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* do zadań zarządzającego zezwoleniem należy m.in. dokumentowanie w formie pisemnej działań prowadzonych w trakcie zarządzania zezwoleniem (np. notatki służbowe, pisma do innych organów, raporty z systemów informatycznych itd.). W odniesieniu do wszystkich badanych zezwoleń akcyzowych zarządzający tymi zezwoleniami przeprowadzili łącznie 92 czynności weryfikacyjne, wymienione w *Kartach zarządzania zezwoleniem*, w tym 23 dotyczące *stricto* zabezpieczeń. Z tego pisemnie nie zostało udokumentowanych 64 (69,6%) czynności weryfikacyjnych, w tym 15 z 23 (65,2%) związanych z zabezpieczeniami akcyzowymi.

Jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika US Warszawa-Praga, początek procesu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi przypadał tuż po zakończeniu długiego okresu pandemii COVID-19 oraz wdrażania nowych zmian w przepisach prawa związanych z obowiązkiem rejestracji podatników w Centralnym Rejestrze Podatników Akcyzowych. Dodatkowo wprowadzono rejestrację pieców olejowych w systemie *SENT*, co wiązało się z wsparciem technicznym interesariuszy urzędu. To wszystko wpłynęło na organizację pracy komórki w niestandardowych warunkach. Ponadto osoby realizujące zarządzanie zabezpieczeniami z uwagi na obowiązujące jeszcze zalecenia COVID-19

świadczyły pracę zdalną, która w tamtym czasie nie pozwalała w pełni realizować wytycznych zawartych w dokumencie zarządzania zezwoleniami (brak zdalnych dostępu do systemów).

(akta kontroli: tom III str. 6-578; tom IV str. 61)

NIK zwraca uwagę, że osoby zarządzające zezwoleniami akcyzowymi, w tym zabezpieczeniami, według przedstawionej dokumentacji, podczas trwania epidemii COVID-19 przebywały na pracy zdalnej po kilkanaście dni, tj. jedna osoba 12 dni, druga – 17 dni (od marca do maja 2021 r.).

(akta kontroli: tom IV str. 97-117)

W toku kontroli ustalono ponadto, że osoby zarządzające zezwoleniami nie dołożyły należytej staranności przy wypełnianiu *Kart zarządzania zezwoleniem* i sporządzaniu *Raportów z procesu zarządzania zezwoleniem*.

I tak, w odniesieniu do zezwolenia na nabywanie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysyłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy jako zarejestrowany odbiorca wydanego 14 listopada 2018 r., w *Karcie zarządzania zezwoleniem* z kwietnia 2022 r. stwierdzono, na podstawie nieprawidłowej interpretacji raportu wygenerowanego 15 listopada 2021 r. z systemu POLTAX, że podmiot posiada zaległości z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu Państwa (ryzyko 2.3.). W związku z powyższym w *Raporcie z procesu zarządzania zezwoleniem* wskazano, że w wyniku przeprowadzonego procesu zarządzania zezwoleniem w okresie od 31 marca 2021 r. do 28 marca 2022 r. ustalono, że podmiot nie spełnia warunków niezbędnych do utrzymania zezwolenia. Jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika, w *Karcie zarządzania zezwoleniem* z kwietnia 2022 r. błędnie wskazano, że podmiot posiada zaległości w VAT, bo ich nie posiadał. To błędne zawarcie informacji o zaległości podatkowej Spółki spowodowało, że w *Raporcie z procesu zarządzania zezwoleniem*, wskazano, że Spółka nie spełniała warunków niezbędnych do utrzymania zezwolenia, co w rzeczywistości nie było zgodne z prawdą. Należność wynikająca z deklaracji VAT-7 za 10/2021 r. została uregulowana przez Spółkę w terminie (...).

NIK zwraca uwagę, że pracownik zarządzający zezwoleniem miał możliwość do 28 marca 2022 r. ponownego zweryfikowania stanu zaległości i wpisania sprawdzonych informacji. Rzetelne prowadzenie procesu zarządzania zezwoleniem zapobiegłoby nieprawidłowości.

Dodatkowo w kolejnym *Raporcie z procesu zarządzania zezwoleniem* dotyczącym tego przedsiębiorcy, tym razem za okres od 28 marca 2022 r. do 30 września 2022 r., powtórzono, że Spółka nie spełnia warunków do utrzymania zezwolenia, chociaż, jak wpisano w *Karcie zarządzania zezwoleniem* dołączonej do *Raportu*, 29 września 2022 r. ustalono (z wykorzystaniem systemu ZEFIR), że podmiot nie ma zaległości podatkowych. Pod oboma *Raportami* podpisały się dwie osoby – odpowiedzialna za sporządzenie *Raportu* i Kierownik działu, a zatwierdził je Zastępca Naczelnika US. Zdaniem NIK, świadczy to o nierzetelnym prowadzeniu procesu zarządzania oraz niewystarczającym nadzorze.

W przypadku dwóch zezwoleń akcyzowych wydanych 3 stycznia 2022 r. i 30 kwietnia 2004 r. *Raporty z procesu zarządzania zezwoleniem* z 21 kwietnia 2022 r. obejmowały okres zarządzania zezwoleniem wcześniejszy

w stosunku do wykonanych czynności weryfikacyjnych wykazanych w dołączonych do nich *Kartach zarządzania zezwoleniem*²⁶.

Zastępca Naczelnika US Warszawa-Praga podał, że *przy wskazaniu końcowej daty raportu popełniono błąd. Prawidłowa data, jaka powinna być, to 21 kwietnia 2022 r., która w obu przypadkach na Karcie zarządzania zezwoleniem została wskazana jako data wykonania czynności.*

Odnosząc do zezwoleń wydanych 21 grudnia 2010 r. oraz 20 lipca 2016 r., podczas weryfikowania ryzyka 4.7 (brak zapewnienia pokrycia w zabezpieczeniu akcyzowym, w należytym terminie kwoty zobowiązania podatkowego albo kwoty zobowiązania podatkowego oraz opłaty paliwowej) oraz 4.8 (brak zabezpieczenia akcyzowego na skutek upływu terminu ważności złożonego zabezpieczenia akcyzowego), nie odnotowano, kiedy wykonano czynności oraz jaki był ich wynik, zamieszczono jedynie informację, że sprawdzono to w systemie OSOZ2. Zastępca Naczelnika stwierdził, że *brak wpisania daty wykonania czynności na Kartach przez osoby dokonujące wpisów wynikał z przeoczenia, a z uwagi na fakt, że Spółki, dla których wydano te zezwolenia, są tzw. dużymi podmiotami, długo działającymi w naszej właściwości miejscowej, monitorowanie ich działalności trwa stale poprzez ich bieżącą obsługę.*

Ponadto w przypadku tych dwóch zezwoleń *Karty zarządzania zezwoleniem* z czerwca 2022 r. wypełniono na niewłaściwym formularzu, tj. na wzorze przeznaczonym dla składów podatkowych, a nie dla zarejestrowanych wysyłających. Zgodnie z wyjaśnieniami Zastępcy Naczelnika US Warszawa-Praga *było to wynikiem tzw. czynnika ludzkiego. Formularze dla składów podatkowych oraz dla zarejestrowanych wysyłających są łącznie do siebie podobne. Odróżnia je od siebie jedynie zastosowana numerologia w rubryce „numer ryzyka”. Kluczowe czynności w procesie zarządzania zezwoleniami w pozostałych rubrykach są takie same i odnotowanie ich na wzorze dla składów podatkowych nie miało wpływu na proces i wynik zarządzania zezwoleniem.*

(akta kontroli: tom III str. 84-557; tom IV str. 63-123)

4. Kierownik komórki podatku akcyzowego i podatku od gier nie powoływał zarządzających zezwoleniami akcyzowymi w formie pisemnej poprzez dekretnację na kopii zezwolenia lub w formie odrębnej adnotacji dołączonej do zezwolenia, co było niezgodne z wytycznymi zawartymi w rozdziale III pkt 5 ppkt 1 dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*.

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w pkt 5 ppkt 1 dokumentu *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* powołanie zarządzającego zezwoleniem następuje w formie pisemnej poprzez dekretnację kierownika komórki podatku akcyzowego i podatku od gier. Powołanie może być dokonane na kopii zezwolenia lub w formie odrębnej adnotacji dołączonej do zezwolenia.

Na żadnym z badanych zezwoleń nie widniała dekretnacja kierownika komórki podatku akcyzowego i podatku od gier świadcząca o powołaniu pracownika na zarządzającego danym zezwoleniem ani nie sporządzono odrębnej adnotacji informującej kogo w przypadku tego zezwolenia powołano na osobę zarządzającą.

²⁶ W przypadku zezwolenia z 3 stycznia 2022 r. *Raport* obejmował okres od 3 stycznia 2022 r. do 6 kwietnia 2022 r., a czynności wykonano 21 kwietnia 2022 r., zaś w stosunku do zezwolenia z 30 kwietnia 2004 r. *Raport* dotyczył okresu od 23 kwietnia 2021 r. do 31 stycznia 2022 r., a czynności przeprowadzono 10 marca 2022 r.

W US Warszawa-Praga spośród pracowników Działu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier powołano natomiast zespół realizujący proces zarządzania zezwoleniami, w skład którego wchodziły w okresie prowadzenia czynności kontrolnych dwie osoby. Żadna z nich nie była bezpośrednio przypisana do obsługi konkretnego zezwolenia. W stosunku do jednego zezwolenia czynności weryfikacyjne podejmowane były przez dwie osoby naprzemiennie, tzn. jedną *Kartę* i *Raport* przygotował jeden pracownik, a następną *Kartę* i *Raport* inna osoba.

Zastępca Naczelnika poinformował, że *Kierownik komórki podatku akcyzowego i podatku od gier dokonał powołania zarządzających zezwoleniami w formie ustnej i pisemnej adnotacji na piśmie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 19 stycznia 2021 r. Pismo zostało bezpośrednio przekazane do realizacji pracownikom odpowiedzialnym wówczas za obsługę zezwoleń i zabezpieczeń (...)*²⁷. *Dodatkowo w piśmie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 27 kwietnia 2022 r. Naczelnik tut. organu podatkowego wskazał skład powołanego zespołu realizującego proces zarządzania zezwoleniami*²⁸.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że w okresie prowadzenia czynności kontrolnych w tym zakresie tylko jedna z osób powołanych do zespołu nadal pracowała w Urzędzie²⁹, a na piśmie Dyrektora IAS z 19 stycznia 2021 r. widniała dekretna „KR, ES Proszę o realizację”. Ponadto, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, intencją Ministerstwa Finansów nie było zlecenie Urzędowi tworzenia zespołów, a wyznaczanie konkretnego pracownika do zarządzania konkretnym zezwoleniem od momentu jego wydania do chwili jego ustania lub cofnięcia, z pełną odpowiedzialnością za cały proces zarządzania.

Dodatkowo w trakcie kontroli ustalono, że części czynności wynikających z realizacji zarządzania zezwoleniami (m.in. analiza i ocena ryzyka) nie wpisano do zakresu obowiązków pracowników zajmujących się tym. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że *pracownicy działu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier tutejszego Urzędu zajmujący się zezwoleniami i zabezpieczeniami akcyzowymi nie posiadają umiejętności analitycznych z zakresu narzędzi oraz pracy analityka, jak również nie zostali dotąd przeszkoleni w tym zakresie. Dlatego też w zakresie obowiązków pracowników zarządzających zezwoleniami nie wypunktowano części czynności wynikających z realizacji tego zadania, tj. analizy i oceny ryzyka. Pozostałe czynności wykonywane przez pracowników w ramach procesu zarządzania zezwoleniami były i są polecane ustnie przez bezpośredniego przełożonego, co mieści się w punkcie „wykonywanie innych czynności zleconych każdorazowo przez bezpośredniego i pośrednich przełożonych”, zawartym w zakresie obowiązków pracowników działu.*

(akta kontroli: tom I str. 253-256; tom IV str. 33-123)

5. Opóźnienie w cofnięciu zezwolenia akcyzowego objętego procesem zarządzania było działaniem nierzetelnym, a w jednym przypadku niezgodnym z art. 52 ust. 2 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym.

W okresie od 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga zostało cofniętych 10 zezwoleń (na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca) z powodu naruszenia art. 48

²⁷ Tymi pracownikami były: K.R. oraz E.S.

²⁸ Skład zespołu: K.R., E.S., I.S.

²⁹ Obecnie zarządzaniem zezwoleniami zajmują się: E.S. i K.H.

ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, tj. podatnicy nie figurowali w rejestrze VAT³⁰. Z tego w dziewięciu sprawach od daty zamieszczenia informacji w *Wykazie podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT oraz* w systemie SeRCE, że podatek został wykreślony z rejestru VAT do dnia wszczęcia przez Urząd postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego minęło więcej niż półtora roku, w tym w trzech przypadkach okres ten wyniósł ponad trzy lata, a w kolejnych trzech prawie sześć lat. W jednej sprawie czas ten był krótszy niż rok. W przypadku czterech spraw także od podjęcia czynności sprawdzających, w wyniku których stwierdzono naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, do wszczęcia postępowania minęło od 271 dni do 278 dni.

I tak:

- Podmiot S.G. Sp. z o.o. został wykreślony z rejestru VAT 31 sierpnia 2015 r. zgodnie z art. 96 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³¹ – wątpliwe istnienie, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 6 kwietnia 2022 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, z datą 19 maja 2022 r. wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 26 października 2022 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 2453 dni.
- Podmiot M. Sp. z o.o. został wykreślony z rejestru VAT 27 października 2015 r. zgodnie z art. 96 ust. 9 ustawy o VAT – wątpliwe istnienie, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 7 kwietnia 2021 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, z datą 10 stycznia 2022 r. wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 7 marca 2022 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 2267 dni, natomiast od podjęcia czynności sprawdzających do wszczęcia postępowania – 278 dni.
- Podmiot V.V. Sp. z o.o. został wykreślony z rejestru VAT 20 czerwca 2016 r. zgodnie z art. 96 ust. 9 ustawy o VAT – wątpliwe istnienie, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 6 kwietnia 2022 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, z datą 19 maja 2022 r. wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 10 sierpnia 2022 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 2162 dni.
- Podmiot D. Sp. z o.o. został wykreślony z rejestru VAT 24 listopada 2017 r. zgodnie z art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT – składanie „pustych” deklaracji, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 8 kwietnia 2021 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy

³⁰ Wszystkie podmioty, którym cofnięto zezwolenia z powodu niefigurowania w rejestrze VAT, od daty wykreślenia ich z rejestru VAT nie prowadziły już działalności objętej zezwoleniem akcyzowym (wg przedstawionych wydruków z systemów OSOZZ i EMCS PL2).

³¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 361, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług, ustawa o VAT.

o podatku akcyzowym, z datą 10 stycznia 2022 r wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 21 kwietnia 2022 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 1508 dni, natomiast od podjęcia czynności sprawdzających do wszczęcia postępowania – 277 dni.

- Podmiot G.C. został wykreślony z rejestru VAT 1 stycznia 2018 r. zgodnie z art. 96 ust. 6-8 ustawy o VAT, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 23 marca 2022 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, z datą 19 maja 2022 r wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 10 sierpnia 2022 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 1598 dni.
- Podmiot A.T. został wykreślony z rejestru VAT 13 grudnia 2019 r. zgodnie z art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT – zawieszenie działalności gospodarczej, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 1 grudnia 2022 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym i z tą samą z datą wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 12 kwietnia 2023 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 1084 dni.
- Podmiot A.N. został wykreślony z rejestru VAT 30 czerwca 2019 r. zgodnie z art. 96 ust. 6-8 ustawy o VAT, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 23 marca 2022 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, z datą 19 maja 2022 r. wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 10 sierpnia 2022 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 1054 dni.
- Podmiot M.K. został wykreślony z rejestru VAT 31 lipca 2019 r. zgodnie z art. 96 ust. 6-8, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 7 kwietnia 2021 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, z datą 5 stycznia 2022 r. wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 21 kwietnia 2022 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 889 dni, natomiast od podjęcia czynności sprawdzających do wszczęcia postępowania – 273 dni.
- Podmiot J.G. został wykreślony z rejestru VAT 19 sierpnia 2020 r. zgodnie z art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT – zawieszenie działalności gospodarczej, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 9 kwietnia 2021 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, z datą 5 stycznia 2022 r. wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 21 kwietnia 2022 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia

podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 504 dni, natomiast od podjęcia czynności sprawdzających do wszczęcia postępowania – 271 dni.

- Podmiot D. s.c. został wykreślony z rejestru VAT 30 czerwca 2022 r. zgodnie z art. 96 ust. 6-8 ustawy o VAT, Naczelnik US Warszawa-Praga w toku przeprowadzonych 5 grudnia 2022 r. czynności sprawdzających stwierdził naruszenie warunku określonego w art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, z datą 6 grudnia 2022 r. wszczął postępowanie w sprawie cofnięcia zezwolenia akcyzowego, a 14 kwietnia 2023 r. podjął decyzję o jego cofnięciu. Od wykreślenia podatnika z rejestru VAT do wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło 159 dni.

W wyjaśnieniach Zastępcy Naczelnika US Warszawa-Praga podał, że trzy podmioty – M. Sp. z o.o., V. V. Sp. z o.o. oraz S.G. Sp. z o.o. – zostały wykreślone z rejestru podatników VAT w okresie, w którym *obsługą zarządzeń zezwoleniami i zabezpieczeniami akcyzowymi zajmował się właściwy dla ww. podmiotów urząd celny*. Natomiast D. Sp. z o.o. oraz G.C. zostały wykreślone z rejestru VAT w okresie *wzmoczonej fluktuacji kadrowej spowodowanej reformą struktur administracji skarbowych, tj. na przełomie 2017 i 2018 r.* Szereg doświadczonych pracowników w zakresie podatku akcyzowego zatrudnionych uprzednio w urzędach celnych zostało zatrudnionych w nowo powstałych urzędach celno-skarbowych, a ich miejsce zastąpili nowi i niedoświadczeni w temacie akcyzy pracownicy urzędów skarbowych. Stworzenie struktury Działu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier w zakresie bieżącej obsługi zabezpieczeń i zezwoleń trwało do 2020 r. Od 2018 r. do 2020 r. głównym priorytetem pracowników realizujących zadania w zakresie zezwoleń i zabezpieczeń była bieżąca obsługa podmiotów i wynikające z niej wpływy do budżetu państwa. Ponadto Zastępca Naczelnika zauważył, że proces „Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi” został wdrożony w urzędach skarbowych z dniem 1 stycznia 2021 r.

NIK zwraca uwagę, że wg wytycznych zawartych w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* w rozdziale III pkt 2 ppkt 1 proces zarządzania zezwoleniem w przypadku zezwoleń wydanych przed 2021 r. rozpoczyna się w okresie jednego roku (czyli do końca 2021 r.³²). W US Warszawa-Praga proces ten rozpoczął się w grudniu 2022 r. w odniesieniu do dwóch ww. podmiotów (A.T. – 1 grudnia, czyli 334 dni po terminie, D. s.c. – 5 grudnia, czyli 338 dni po terminie) oraz w marcu i w kwietniu 2022 r. – do czterech podmiotów (G.C. oraz A.N. – 23 marca, czyli 81 dni po terminie, a S.G. Sp. z o.o. i V. V. Sp. z o.o. – 6 kwietnia, czyli 94 dni po terminie).

(akta kontroli: tom II str. 299-515)

W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w okresie objętym kontrolą jedno zezwolenie zostało cofnięte z powodu naruszenia art. 48 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym – podatnik posiadał zaległości z tytułu podatku od towarów i usług za okres wynikający z deklaracji VAT-7K kwiecień-czerwiec 2020 r. oraz październik-grudzień 2020 r. W Urzędzie 15 listopada 2021 r. sporządzono wydruk z systemu Poltax2BPlus wykazujący zaległości w VAT, 24 stycznia 2022 r. wysłano wezwanie do Spółki celem uregulowania zaległości, a postępowanie w celu cofnięcia zezwolenia wszczęto 4 marca 2022 r. W myśl art. 52 ust. 2 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym właściwy naczelnik urzędu skarbowego cofa z urzędu zezwolenie, jeżeli został naruszony którykolwiek z warunków określonych

³² Mowa o tym także w piśmie Dyrektora IAS w Warszawie do Naczelnika US Warszawa-Praga z 28 marca 2022 r. (znak: 1401-ICK-1.4022.65.2022).

w art. 48 tejże ustawy. Okres pomiędzy możliwością sprawdzenia w systemie Poltax2BPlus, że podmiot ma nieuregulowane płatności z tytułu podatku VAT od 27 lipca 2020 r. a podjęciem przez Urząd pierwszych czynności związanych z cofnięciem zezwolenia – 24 stycznia 2022 r. wyniósł 546 dni.

Zastępca Naczelnika US poinformował, że *wobec podmiotu działania weryfikacyjne podjęto w terminie zgodnym z dokumentem Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi, a ponadto w okresie od 20 marca 2020 r. do 15 maja 2022 r., zgodnie z rozporządzeniem Ministra Zdrowia, obowiązywał w Polsce stan epidemii oraz związane z tym obostrzenia m.in. konieczność izolacji. W warunkach pracy hybrydowej, wydajność działu była znacząco ograniczona, jednak nadzór nad korzystaniem z zabezpieczeń akcyzowych odbywał się bez powstawania zaległości z tytułu podatku akcyzowego.*

NIK zwraca uwagę, że przepisy ustawy o podatku akcyzowym wyraźnie regulują kwestię cofania zezwoleń akcyzowych i nie pozostawiają Naczelnikowi US dowolności ich stosowania.

(akta kontroli: tom I str. 383-384; tom II str. 260-298, 516-518)

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga wdrożono proces zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, o którym mowa w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* z 31 grudnia 2020 r. opracowanym przez Departament Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów. W ramach tego procesu przeprowadzano między innymi czynności weryfikacyjne wymienione w *Karcie zarządzania zezwoleniem* odnośnie do ryzyk związanych z zabezpieczeniem akcyzowym, tj. sprawdzano, czy zabezpieczenie akcyzowe bądź zwolnienie z niego nie utraciło ważności lub nie przekroczyło kwoty zwolnienia, czy zapewniało pokrycie w należnej wysokości lub terminie kwoty zobowiązania podatkowego albo kwoty zobowiązania podatkowego i opłaty paliwowej. W toku kontroli Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła jednak, że proces zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, w tym zabezpieczeniami, nie był prowadzony w pełni rzetelnie i zgodnie z niektórymi wytycznymi Ministerstwa Finansów zawartymi w dokumencie *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*, tj. nie powoływano zarządzających zezwoleniami akcyzowymi w formie pisemnej poprzez dekretnację na kopii zezwolenia lub w formie odrębnej adnotacji dołączonej do zezwolenia; podjęte czynności weryfikacyjne były przeprowadzane w sposób nieplanowy, a także bez przygotowanej wcześniej analizy ryzyka. Dodatkowo analiza działań Urzędu wobec sześciu badanych zezwoleń akcyzowych objętych procesem zarządzania zezwoleniami wykazała, że: pisemnie udokumentowanych nie zostało 69,6% czynności weryfikacyjnych, w tym 65,2% związanych z zabezpieczeniem akcyzowym; w jednym przypadku nie dochowano terminu rozpoczęcia procesu zarządzania zezwoleniem; w odniesieniu do pięciu zezwoleń nie dołożono należytej staranności przy wypełnianiu *Kart zarządzania zezwoleniem* i sporządzaniu *Raportów z procesu zarządzania zezwoleniem*; części czynności wynikających z realizacji zarządzania zezwoleniami nie wpisano w zakres obowiązków pracowników zarządzających zezwoleniami.

OBSZAR

2. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego

Opis stanu faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga wpłaty z tytułu podatku VAT wyniosły 4182,5 mln zł, a zwroty ogółem – 1472 mln zł, wynikiem czego dochody budżetu państwa

były w wysokości 2710,5 mln zł, natomiast zwroty systemowe³³ wyniosły 1471,7 mln zł, co stanowiło 35,2% zrealizowanych wpływów. W 2022 r. zaewidencjonowane w Urzędzie wpłaty z podatku od towarów i usług wyniosły 1558,5 mln zł. Po pomniejszeniu o dokonane zwroty ogółem, dochody z podatku VAT wyniosły 925,4 mln zł. W stosunku do 2021 r. dochody zmalały o 64,3 mln zł (6,9%). Spadek dochodów był wynikiem zwiększenia kwoty zwrotów ogółem o 197,7 mln zł, tj. o 45,4%, podczas gdy kwota wpłat wzrosła o 133,4 mln zł (9,4%).

W 2023 r. wpłaty z podatku VAT wyniosły 1767,9 mln zł, natomiast dochody – 1156,4 mln zł. W stosunku do 2022 r. dochody wzrosły o 231 mln zł, spowodowane to było spadkiem kwoty zwrotów ogółem o 21,6 mln zł (3,4%), przy jednoczesnym wzroście kwoty wpłat o 209,4 mln zł (13,4%).

W I półroczu 2024 r. wpłaty z podatku od towarów i usług wyniosły 856,1 mln zł i były niższe niż w I półroczu 2023 r. o 27,1 mln zł. Dochody zwiększyły się o 18,4 mln zł, tj. o 2,9%, i wyniosły 628,7 mln zł, na co wpłynęły niższe o 16,7% zwroty ogółem.

W 2023 r. i w I półroczu 2024 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich zmniejszyła się kwota zwrotów systemowych. W 2023 r. zwroty te wyniosły 611,4 mln zł, tj. o 21,6 mln zł (o 3,4%) mniej niż w 2022 r. W I półroczu 2024 r. z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym Urząd zwrócił podatnikom kwotę 227,3 mln zł, tj. niższą o 45,5 mln zł (16,7%) niż w I półroczu 2023 r.

Relacja zwrotów systemowych w podatku VAT do wpłat z tytułu tego podatku wyniosła 40,6% w 2022 r., 34,6% w 2023 r. oraz 26,5% w I półroczu 2024 r.

Różnica pomiędzy zwrotami ogółem a systemowymi w okresie objętym kontrolą wyniosła 234,1 tys. zł, były to rozliczenia w podatku od towarów i usług z tytułu zakupu kas rejestrujących (rozdział 75654).

W okresie objętym kontrolą w związku z realizacją zwrotów VAT wypłacono podatnikom 0,19 mln zł odsetek. Konieczność wypłacenia odsetek za zwłokę spowodowana była m.in. wyrokami Wojewódzkich Sądów Administracyjnych uchylających decyzje Dyrektora Izby Administracji Skarbowej³⁴, uchYLENIEM przez DIAS decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego, przedłużeniem terminu zwrotu w związku z toczącą się kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym, w których potwierdzono zasadność zwrotu.

(akta kontroli: tom IX str. 1-4, 145-153; tom XI str. 484-489; CD_1)

- 2.2.** Zadania związane z weryfikacją zasadności zwrotu podatku VAT realizowali pracownicy Czwartego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-4). Zakres zadań Działu został określony w § 17 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga wprowadzonego zarządzeniem Nr 201/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej

³³ Kwoty zwracane podatnikom z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

³⁴ Dalej także: DIAS.

w Warszawie z dnia 2 listopada 2022 r.³⁵

Regulacje w sprawie zwrotów VAT zostały ujęte w Instrukcji Naczelnika US w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług nr 1/10/2022 z dnia 11 stycznia 2022 r.³⁶

Zgodnie z § 42 Regulaminu organizacyjnego z dnia 2 listopada 2022 r. m.in. Kierownik Czwartego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających akceptuje wnioski o zwrot podatku od towarów i usług do kwoty 150 tys. zł. W toku kontroli stwierdzono, że zgodnie z § 14 ust. 6 pkt 3 Instrukcji obowiązującej w okresie od 11 stycznia 2022 r. do 11 marca 2024 r. Kierownik Działu SKA-4 ostatecznie akceptuje zwroty VAT w kwocie od 10 tys. zł do 50 tys. zł. Rozbieżności w zakresie limitów uprawnień szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Dane dotyczące podatnika niezbędne do weryfikacji zasadności zwrotu pozyskiwane były m.in. z systemów WRO-SYSTEM, SeRCe, Krajowego Rejestru Sądowego, Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, Bazy Podmiotów Szczególnych, Ksiąg Wieczystych, e-Orus, ZISAR2, podsystemu Ewidencje.

Badaniem objęto 16 zwrotów podatku VAT w kwocie 108 927,7 tys. zł, tj. 7,4% zwrotów dokonanych w latach 2022-2023 i w I półroczu 2024 r. Podatnikami występującymi o zwrot podatku były spółki prawa handlowego (13³⁷) oraz trzy³⁸ osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Zwroty nie były poprzedzone przeprowadzeniem kontroli podatkowej. Ustalono, że:

- weryfikację zasadności zwrotów VAT przeprowadzono zgodnie z zasadami określonymi Instrukcją w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług;
- we wszystkich sprawach, rozpoczynając czynności analityczne, przeprowadzono wstępną analizę zasadności zwrotu VAT z wykorzystaniem aplikacji *Analiza zasadności zwrotu VAT* podsystemu Kontrola;
- czynności analityczne zostały udokumentowane w karcie oceny ryzyka zwrotu; we wszystkich sprawach przeprowadzono czynności sprawdzające udokumentowane protokołami z czynności sprawdzających bądź adnotacjami urzędowymi; weryfikowano w szczególności wyniki przeprowadzonych w okresie co najmniej 12 miesięcy kontroli u podatnika, dane na podstawie części deklaracyjnej oraz ewidencyjnej plików JPK_V7M i JPK-V7K złożonych przez podatnika i jego kontrahentów oraz dokumenty dotyczące nabyć środków trwałych i źródeł ich finansowania;
- w 13 sprawach (zwroty 60 dni) czynności weryfikacyjne zasadności zwrotu podjęto średnio po 30 dniach od daty złożenia przez podatnika deklaracji VAT; w dwóch sprawach (zwroty 180 dni) czynności podjęto

³⁵ W okresie objętym kontrolą obowiązywały także Regulaminy organizacyjne wprowadzone zarządzeniem DIAS nr 227/2021 z dnia 13 grudnia 2021 r. oraz zarządzeniem nr 54/2022 z dnia 8 marca 2022 r.

³⁶ Wcześniej obowiązywała Instrukcja nr 6/9/2021 z dnia 2 czerwca 2021 r. w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług

³⁷ Były to podmioty prowadzące działalność w branżach: sześć – nieruchomości, trzy – budowlanej, jeden – informatycznej, jeden – produkcji i obrotu energią elektryczną, jeden – sprzedaży hurtowej, jeden – agencji pracy tymczasowej.

³⁸ Były to podmioty prowadzące działalność w branżach: dwa – nieruchomości, jeden – handel hurtowy.

po siedmiu³⁹ i 154 dniach, w przypadku zwrotu 25-dniowego organ podatkowy podjął czynności weryfikacyjne po czterech dniach;

- we wszystkich sprawach przekazanie zwrotu do realizacji nastąpiło zgodnie z § 14 ust. 7 Instrukcji⁴⁰, zwroty zrealizowano z dochowaniem ustawowego terminu;
- 15 zwrotów z 16 badanych zostało zaakceptowanych przez upoważnione osoby; w przypadku zwrotu VAT w kwocie 76,5 tys. zł na podstawie deklaracji VAT-7 za 9/2023 ostatecznej akceptacji zwrotu dokonała Kierownik Działu SKA-4, co było niezgodne z § 14 ust. 6 pkt 3 obowiązującej Instrukcji. Natomiast zgodnie z Regulaminem organizacyjnym osoba ta była uprawniona do akceptacji zwrotu w ww. kwocie. Szerszy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W badanej próbie nie stwierdzono przypadków odstąpienia od dalszego sprawdzenia zasadności zwrotu, przy wystąpieniu przesłanek wynikających z analizy ryzyka uzasadniających podjęcie dalszych działań weryfikacyjnych. Nie stwierdzono dokonania nienależnego zwrotu VAT.

(akta kontroli: tom I str. 5-248; tom IX str. 18-21, 166-189, 207-348; tom XII str. 495-497)

2.3. Zgodnie z *Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* z lutego 2022 r.⁴¹ minimalne próby kontrolne dla procesu AUTO_ZWROT wynosiły:

- dla zwrotów od 1 zł do 2000 zł – 3% liczby zwrotów;
- dla zwrotów od 2001 zł do 5000 zł – 8% liczby zwrotów;
- dla zwrotów od 5001 zł do 10 000 zł – 15% liczby zwrotów.

Pismem DPP.2.0723.8.2023 z 13 stycznia 2023 r. Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów poinformował Dyrektorów Izby Administracji Skarbowej o rozszerzeniu usługi AUTO_ZWROT o kolejny przedział kwotowy, ustalając minimalną próbę kontrolną:

- dla zwrotów od 10 001 zł do 20 000 zł – 15% liczby zwrotów.

Badanie okresowej weryfikacji zasadności zwrotów dokonanych w procesie automatyzacji i centralizacji (AUTO_ZWROT) w wybranych trzech kwartałach, tj. II kwartale 2022 r., II kwartale 2023 r. i II kwartale 2024 r., wykazało że:

- Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga co miesiąc dla poszczególnych przedziałów kwotowych wyznaczał próby kontrolne do zweryfikowania zasadności zwrotów zrealizowanych w procesie AUTO_ZWROT;
- próby kontrolne wyznaczono dla 33 obszarów, tj. dla poszczególnych miesięcy oraz przedziałów kwotowych;
- w procesie AUTO_ZWROT w badanych obszarach w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga zrealizowano 1233 zwroty podatku od towarów i usług na łączną kwotę 6401,8 tys. zł;
- pracownicy US weryfikacji zasadności zwrotu poddali 107 zwrotów na łączną kwotę 824,8 tys. zł;

³⁹ Weryfikacji zasadności i zwrotu dokonano już po tygodniu od złożenia deklaracji w ramach systemu planowania i realizacji zwrotów koordynowanego przez IAS w Warszawie.

⁴⁰ SKA-4 przekazywało do SER-2 deklarację z wykazanim zwrotem VAT (wydruk ze SPED) wraz z kartą zasadności zwrotu nie później niż trzy dni przed terminem zwrotu lub jeden dzień przy zwrocie 25-dniowym.

⁴¹ Dalej także: *Wytyczne*.

- wskazana w *Wytycznych* próba kontrolna w pełni zrealizowana została tylko w II kwartale 2022 r.;
- nie wykonano minimalnych określonych *Wytycznymi* lub pismem Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów prób kontrolnych w 14 na 33 badane obszary, tj.:
dla zwrotów dokonanych w kwietniu 2023 r.:
 - w przedziale od 1 zł – do 2000 zł wykonano 2,17% zamiast 3% liczby zwrotów zrealizowanych z tego przedziału kwotowego;
 - w przedziale od 2001 zł do 5000 zł wykonano 7,14% zamiast 8%;
 - w przedziale od 5001 zł do 10 000 zł wykonano 14,81% zamiast 15%;
 - w przedziale od 10 001 zł do 20 000 zł wykonano 13,04% zamiast 15%;
 dla zwrotów dokonanych w maju 2023 r.:
 - w przedziale od 1 zł do 2000 zł wykonano 2,38% zamiast 3%;
 - w przedziale od 2001 zł do 5000 zł wykonano 7,14% zamiast 8%;
 dla zwrotów dokonanych w czerwcu 2023 r.:
 - w przedziale od 5001 zł do 10 000 zł wykonano 14,29% zamiast 15%;
 dla zwrotów dokonanych w kwietniu 2024 r.:
 - w przedziale od 1 zł do 2000 zł wykonano 2,74% zamiast 3%;
 - w przedziale od 2001 do 5000 zł wykonano 6,98% zamiast 8%;
 - w przedziale od 10 001 zł do 20 000 zł wykonano 13,33% zamiast 15%;
 dla zwrotów dokonanych w maju 2024 r.:
 - w przedziale od 1 zł do 2000 zł wykonano 2,47% zamiast 3%;
 - w przedziale od 10 001 zł do 20 000 zł wykonano 14,29% zamiast 15%;
 dla zwrotów dokonanych w czerwcu 2024 r.:
 - w przedziale od 2001 zł do 5000 zł wykonano 7,69% zamiast 8%;
 - w przedziale od 5001 zł do 10 000 zł wykonano 14,71% zamiast 15%.

Szczegółowy opis nieprawidłowości został przedstawiony w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Zgodnie z § 3 Komunikatu nr 12/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga z 30 listopada 2021 r. w sprawie dotyczącej sposobu ustalania losowego doboru próby kontrolnej zwrotów zrealizowanych w procesie AUTO_ZWROT raport z wyznaczenia (pobrania) próby kontrolnej do zweryfikowania zasadności zwrotów zrealizowanych w procesie AUTO_ZWROT powinien zostać sporządzony przez Drugi Dział Rachunkowości do 5-go dnia następnego miesiąca i przekazany do Czwartego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Szczegółowemu badaniu poddano terminowość wyznaczania próby kontrolnej dla zwrotów dokonanych w II kwartale 2022 r., II kwartale 2023 r. i II kwartale 2024 r.

Z analizy przekazanych do kontroli dokumentów wynika, że w wymienionych poniżej pięciu miesiącach (z badanych dziewięciu) raporty sporządzono po terminie, tj.:

- za kwiecień 2022 – sporządzono 19 maja 2022 r. – 14 dni po terminie;
- za kwiecień 2023 – sporządzono 14 czerwca 2023 r. – 40 dni po terminie;

- za maj 2023 – sporządzono 14 czerwca 2023 r. – dziewięć dni po terminie;
 - za czerwiec 2023 – sporządzono 11 lipca 2023 r. – sześć dni po terminie;
 - za czerwiec 2024 – sporządzono 10 lipca 2024 r. – pięć dni po terminie;
- Szerszy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Raport z wyboru próby kontrolnej AUTO_ZWROT generowany był przez Drugi Dział Rachunkowości i przekazywany do SKA-4. Pracownik SKA-4 po otrzymaniu raportu z wybranymi losowo zwrotami, przeprowadzał weryfikację poprawności zrealizowanych zwrotów na podstawie ściśle określonych kryteriów.

Szczegółowym badaniem objęto 12 AUTO_ZWROTÓW na łączną kwotę 140,98 tys. zł spośród zrealizowanych w procesie automatyzacji i centralizacji w II kwartale 2022 r., II kwartale 2023 r. i II kwartale 2024 r. i zweryfikowanych przez US, co stanowiło 17,1% kwoty takich zwrotów zrealizowanych przez US za wymienione okresy. Badanie wykazało, że:

- zasadność zwrotu VAT nie budziła wątpliwości;
- dokumenty dotyczące czynności badania zasadności zwrotu składały się z wypełnianej ręcznie *Listy sprawdzającej* oraz *Karty analizy i oceny zasadności zwrotu VAT, CIT, itp.* z systemu e-ORUS (dalej także: *Karta analizy lub Karta analizy e-ORUS*);
- ręczna *Lista sprawdzająca* zawierała te same pytania, które znajdowały się w *Karcie analizy e-ORUS*, pomimo tego występowały rozbieżności pomiędzy wykazanymi danymi. Pracownicy wezwani do złożenia ustnych wyjaśnień stwierdzili, że wynikają one z różnych kryteriów analizy danych w e-ORUS i podsystemie Ewidencje;
- w przypadku dwóch zwrotów w *Karcie analizy* wymieniono deklaracje VAT dotyczące okresów późniejszych niż data sporządzenia ręcznej *Listy sprawdzającej*, co wskazuje na sporządzenie analizy w terminie późniejszym, chociaż pracownicy wskazali, że wykonano je w tym samym czasie;
- *Karty analizy* nie zawierały daty sporządzenia i loginu osoby sporządzającej;
- w jednej⁴² sprawie na 11 wyników badania nie zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR⁴³, mimo takiego obowiązku wynikającego z Komunikatu nr 12/2021⁴⁴.

Szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom IX str. 89-144, 154-155, 162, 200-206, 212-348, 352-354, 384-386; tom X str. 1-83; tom XI str. 268, 299-400)

2.4. Zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Przedłużenie terminu dokonania zwrotu następuje w drodze postanowienia.

⁴² Zwrot w procesie AUTO_ZWROT dla podmiotu S.W., wynikający z deklaracji VAT-7 za 5/2022 na kwotę 8184 zł zrealizowany 17.06.2022 r.

⁴³ ZISAR – Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

⁴⁴ Komunikat nr 12/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga z 30 listopada 2021 r. w sprawie dotyczą sposobu ustalania losowego doboru próby kontrolnej zwrotów zrealizowanych w procesie AUTO_ZWROT.

W okresie objętym kontrolą NUS wydał postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT dla trzech osób prawnych⁴⁵ i jednej osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą⁴⁶ na łączną kwotę 805,1 tys. zł.

Szczegółowe badanie wymienionych powyżej spraw wykazało, że w jednym przypadku wypłacono kwotę zwrotu wraz z odsetkami, w dwóch sprawach przeprowadzone postępowania podatkowe wykazały niezasadność zwrotu VAT, w jednym przypadku wszczęto postępowanie podatkowe w trakcie kontroli NIK.

- Podatnik E.K., kwota zwrotu 207,1 tys. zł wynikająca z korekty deklaracji VAT-7 za 3/2021 złożonej 31 maja 2023 r. Podmiot wykreślony z rejestru czynnych podatników VAT 1 marca 2021 r. na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT w związku ze składaniem zerowych deklaracji przez okres dłuższy niż sześć miesięcy. Wykazana do zwrotu kwota podatku VAT wynikała z nadwyżki powstałej w styczniu 2013 r. W dniu 24 listopada 2023 r. wydano postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu do 29 stycznia 2024 r. 1 grudnia 2023 r. przekazano sprawę do Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV), a 27 grudnia 2023 r. wszczęto postępowanie podatkowe w zakresie prawidłowości rozliczenia z tytułu podatku od towarów i usług. 22 stycznia 2024 r. wydano postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu do 29 lipca 2024 r. 21 lutego 2024 r. wydano decyzję⁴⁷ w sprawie umorzenia postępowania podatkowego stwierdzającą zasadność zwrotu podatku VAT wraz z odsetkami w wysokości opłaty prolongacyjnej liczoną za okres od dnia 30 listopada 2023 r. (pierwotny termin zwrotu wynikający ze złożonej korekty) do dnia realizacji zwrotu. Zwrot w kwocie 207,1 tys. zł wraz z odsetkami w wysokości 3,5 tys. zł zrealizowano 23 lutego 2024 r.
- Podatnik O.G. Sp. z o.o., kwota zwrotu 8,1 tys. zł wynikająca z deklaracji VAT za 11/2019. Podatnik był we właściwości Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie⁴⁸ do 1 stycznia 2021 r. W dniu 30 kwietnia 2021 r. (termin zwrotu do 30 czerwca 2021 r.) Drugi MUS przekazał uwierzytelnioną kopię wydruku deklaracji VAT-7 za 11/2019 wraz z aktami sprawy do US Warszawa-Praga. Drugi MUS w toku czynności sprawdzających nie pozyskał pełnego materiału dowodowego, w związku z czym po raz pierwszy 30 stycznia 2020 r. przedłużył termin zwrotu. Termin zwrotu był jeszcze trzykrotnie przedłużany przez Naczelnika Drugiego MUS. US Warszawa-Praga, otrzymując dokumenty dotyczące Spółki, kontynuował wstrzymanie realizacji zwrotu. Czwarty Dział Czynności Sprawdzających i Analitycznych zlecił sprawdzenie adresu siedziby Spółki w ramach akcji „WEŻ PARAGON”. Pracownicy US 7 maja 2021 r. ustalili, że pod adresem siedziby Spółki znajduje się lokal gastronomiczny (zgodny z profilem działalności Spółki). Lokal był zamknięty, przez co nie ustalono danych podmiotu prowadzącego działalność pod tym adresem. Następnie NUS Warszawa-Praga siedmiokrotnie przedłużył

⁴⁵ Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. 2022, poz. 902), dalej: uodip.

⁴⁶ Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

⁴⁷ Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

⁴⁸ Dalej: Drugi MUS.

termin zwrotu⁴⁹. Postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu wysyłane były za pośrednictwem Poczty Polskiej. Korespondencja wracała z adnotacją „nie podjęto w terminie”. Jedynymi czynnościami zmierzającymi do zweryfikowania zasadności zwrotu było siedmiokrotne⁵⁰ wysyłanie za pośrednictwem Poczty Polskiej wezwań do przekazania dokumentów i złożenia wyjaśnień, korespondencja nie została podjęta w terminie i zwrócona nadawcy. W dniu 6 września 2024 r. Naczelnik US Warszawa-Praga wydał postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług za 11/2019-9/2020. Szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

- Podatnik A. Sp. z o.o., kwota zwrotu 32 tys. zł wynikająca z deklaracji VAT-7 za 1/2023. Pracownicy US przeprowadzili kontrolę podatkową w zakresie sprawdzenia prawidłowości rozliczania podatku od towarów i usług za 12/2022 i 1/2023, w wyniku której stwierdzono nieprawidłowości. Kontrolę zakończono 24 lipca 2023 r., a 22 sierpnia 2023 r. wszczęto postępowanie podatkowe. W toku postępowania podatkowego stwierdzono, że podatnik nie udokumentował związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy dokonaną sprzedażą a nabyciami. W dniu 30 sierpnia 2023 r. wydano decyzję⁵¹, w której NUS określił wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy Spółki w podatku od towarów i usług za grudzień 2022 r. w wysokości 0 zł i za styczeń 2023 r. w wysokości 0 zł. Ponadto ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe na mocy art. 112b ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o VAT: za grudzień 2022 r. w wysokości 9,8 tys. zł oraz za styczeń 2023 r. w wysokości 9,6 tys. zł.
- Podatnik Z. Sp. z o.o., kwota zwrotu 558 tys. zł wynikająca z deklaracji VAT-7 za 1/2022. Pracownicy US przeprowadzili kontrolę podatkową w zakresie sprawdzenia prawidłowości rozliczania podatku od towarów i usług za okres od września 2021 r. do stycznia 2022 r., w której stwierdzono nieprawidłowości. Kontrolę zakończono 29 listopada 2022 r., a 16 stycznia 2023 r. wszczęto postępowanie podatkowe. W toku postępowania podatkowego stwierdzono, że podatnik rozliczył podatek należny z trzech faktur korygujących, pomimo niespełnienia warunków, o których mowa w art. 29 ust. 13 ustawy o VAT⁵², uprawniających do obniżenia podstawy opodatkowania oraz podatku należnego w deklaracji dla celów podatku VAT. W dniu 25 kwietnia 2023 r. wydano decyzję⁵³, w której

⁴⁹ Do 31 grudnia 2021 r., 30 czerwca 2022 r., 31 grudnia 2022 r., 30 czerwca 2023 r., 31 grudnia 2023 r., 30 czerwca 2024 r. i 31 grudnia 2024 r.

⁵⁰ 11 maja 2021 r., 8 listopada 2021 r., 27 maja 2022 r., 25 października 2022 r., 8 maja 2023 r., 24 października 2023 r. i 29 kwietnia 2024 r.

⁵¹ Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

⁵² W przypadkach, o których mowa w ust. 10 pkt 1-3, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą, pod warunkiem że z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione, a faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, o której mowa w zdaniu pierwszym, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

⁵³ Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip.

NUS określił za miesiąc styczeń 2022 r. zobowiązanie podatkowe w VAT w wysokości 8,6 tys. zł, nadwyżkę podatku naliczonego na należnym do rozliczenia w następnym okresie w wysokości 0 zł i ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku VAT w wysokości 170,2 tys. zł.

(akta kontroli: tom IX str. 22-88, 156-158, 160-161, 163-164, 355-383; tom XII str. 1-111, 376-490)

- 2.5.** Naczelnik US Warszawa-Praga w okresie od 1 stycznia 2022 r. do I połowy 2024 r. otrzymał z Ministerstwa Finansów, Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, niektórych urzędów celno-skarbowych i urzędów skarbowych 52 zawiadomienia z wynikami analiz/ listami wytypowanych podmiotów do weryfikacji, w stosunku do których zidentyfikowano wątpliwości, co do poprawności rozliczenia podatkowego z uwagi na udział w wykrytym łańcuchu dostawców posługujących się fikcyjnymi fakturami VAT lub udział w oszustwie z udziałem „znikającego podatnika” (46 zawiadomień), a także podejrzewanych o nieprawidłowości w obszarze podatku akcyzowego (sześć zawiadomień). Za ich realizację odpowiedzialny był Pierwszy i Czwarty Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Dział Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier.

Badaniem objęto 30 podmiotów z 14 wyników analiz/list podatników wytypowanych do weryfikacji, które otrzymał Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga. Ustalono, że:

- 21 podmiotów (70%) zostało objętych tylko czynnościami sprawdzającymi z udziałem podatnika i na tym weryfikacja się zakończyła, z tego 12 (40%) spraw dotyczyło podatku VAT, a dziewięć (30%) – podatku akcyzowego;
- pięć podmiotów (16,7%) zostało objętych kontrolą podatkową, w tym w stosunku do dwóch podmiotów wszczęto następnie postępowanie podatkowe;
- w przypadku jednego podmiotu po przeprowadzeniu czynności analitycznych skierowano od razu sprawę do postępowania podatkowego;
- nie wystąpiły sprawy, w których nie podjęto działań;
- we wszystkich przypadkach działania weryfikacyjne były adekwatne (stosowne do okoliczności przedstawionych przez jednostkę przekazującą analizę/listę wytypowanych podmiotów oraz okoliczności ustalonych w Urzędzie w danej sprawie).

Natomiast wymienione wyżej działania nie były podejmowane na bieżąco. W przypadku 23 badanych podmiotów (76,7%) od wpływu sprawy do Urzędu do wykonania pierwszych czynności analitycznych lub sprawdzających minęło od 41 dni do 379 dni. W odniesieniu do dziewięciu podmiotów (30%) także kolejne czynności weryfikacyjne były wykonywane w odstępach od 65 dni do 433 dni. Dodatkowo w odniesieniu do dwóch podmiotów sprawę przekazano zgodnie z właściwością miejscową po upływie 39 dni – w jednym przypadku, 41 dni – w drugim. Szerzej zostało to omówione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Stwierdzeniem uszczuplenia podatkowego zakończyło się 23,8% czynności sprawdzających, w wyniku których podatnicy złożyli korektę rozliczenia na łączną kwotę 135,7 tys. zł, oraz 100% kontroli i postępowań podatkowych, gdzie określono wysokość zaległego zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 3696,2 tys. zł. Na przykład w odniesieniu do podmiotu C.U. Sp. z o.o. po ujawnieniu w wyniku przeprowadzonego

postępowania podatkowego nieprawidłowości za okres od kwietnia 2017 r. do maja 2018 r., polegających na wystawianiu i ewidencjonowaniu nierzetelnych faktur, 30 marca 2022 r. wydano decyzję określającą kwotę zaległości podatkowej w VAT wraz z dodatkowym zobowiązaniem w wysokości 1074,4 tys. zł. Zaś w przypadku podmiotu Z. Sp. z o.o. po ujawnieniu w toku kontroli podatkowej nieprawidłowości dotyczących okresu od września 2021 r. do stycznia 2022 r., polegających na wystawianiu przez podmiot fikcyjnych faktur, określono zobowiązanie podatkowe na kwotę 828,9 tys. zł. Natomiast w stosunku do podmiotu C.Z. przeprowadzono postępowanie podatkowe, które wykazało, że podatnik w okresie od stycznia 2018 r. do grudnia 2018 r. wykazywał nabycia od podmiotów niepotwierdzających sprzedaży na jego rzecz, w wyniku tych ustaleń wydano decyzję 7 września 2023 r. określającą wysokość zobowiązania podatkowego podmiotu na kwotę 608,6 tys. zł. Ponadto w przypadku pięciu podmiotów (16,7%) podjęto uzasadnione działania w celu wykreślenia podmiotów z rejestru VAT, bowiem w trakcie czynności weryfikacyjnych wystąpiły przesłanki określone w art. 96 ust. 9 pkt 2 i 4 ustawy o VAT, czyli mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem lub podatnik albo jego pełnomocnik nie stawiali się na wezwanie naczelnika US.

(akta kontroli: tom IV str. 126-595; tom V str. 1-662;
tom VI str. 1-480; tom VII str. 1-189)

- 2.6.** W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga otrzymał z Ministerstwa Finansów, na ogół za pośrednictwem WRO-SYSTEM, 247 raportów o niezgodnościach opartych na danych z JPK_VAT, z tego 90 raportów w 2022 r., 106 w 2023 r. i 51 w I połowie 2024 r. Za ich realizację odpowiedzialny był Trzeci Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Zasady postępowania Urzędu w tym zakresie regulowała *Instrukcja postępowania urzędów skarbowych przy obsłudze niezgodności z raportów JPK_VAT*⁵⁴.

Badaniem objęto 20 spraw z raportów otrzymanych w okresie od 2022 r. do I połowy 2024 r., dotyczących niezgodności na łączną kwotę 250,1 tys. zł, z tego pięć spraw (25%) skierowanych do postępowania podatkowego oraz 15 spraw (70%) do postępowania karnego skarbowego. Analiza wytypowanych spraw wykazała, że we wszystkich przypadkach działania pracowników Urzędu przy weryfikacji niezgodności z poszczególnych kategorii raportów były prawidłowe i zgodne z obowiązującymi w tym zakresie procedurami. W badanych przypadkach:

- przed skierowaniem sprawy do postępowania podatkowego lub karnego skarbowego wzywano podatnika do złożenia JPK_VAT lub wyjaśnień (18 podatników) albo korekty JPK_VAT (dwóch podatników);
- w 15 sprawach wykreślono podmiot z rejestru VAT i VAT UE, w pozostałych przypadkach nie było na danym etapie ku temu przesłanek;
- wszczęto postępowanie podatkowe lub karne skarbowe;

⁵⁴ Od marca 2019 r. obowiązywała *Instrukcja...* z marca 2019 r. (opracowana przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów), od 8 lipca 2022 r. *Instrukcja...* z czerwca 2022 r. (opracowana przez Departament Ryzyka Podatkowego Ministerstwa Finansów), od 4 lipca 2023 r. *Instrukcja...* z czerwca 2023 r., a od 2 kwietnia 2024 r. *Instrukcja...* z marca 2024 r. (obie opracowane przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów).

- w wyniku przeprowadzonych postępowań podatkowych wydano trzy decyzje określające zaległości podatkowe podmiotów, odpowiednio w kwotach – 10,3 tys. zł, 4,8 tys. zł, 130,1 tys. zł;
- w wyniku przeprowadzonych postępowań karnych skarbowych w 10 sprawach ukarano podmioty mandataми w wysokości od 500 zł do 3500 zł (łącznie na kwotę 14 300 zł), a w pięciu sprawach postępowania były nadal w toku.

(akta kontroli: tom VII str. 192-634)

2.7. Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga otrzymywał od innych naczelników urzędów skarbowych w kraju za pośrednictwem systemów – ZISAR, SZD lub WRO-SYSTEM, zawiadomienia o niezgodnościach w raportach JPK_VAT R.1.2. lub R.2. do wyjaśnienia po stronie wystawcy faktury. Dotyczyły one w okresie objętym kontrolą 1097 podmiotów (309 w 2022 r., 436 w 2023 r. oraz 352 w I połowie 2024 r.). W stosunku do 1076 podmiotów (98,1%) pracownicy Urzędu podjęli działania weryfikacyjne, tj.:

- 253 podmioty (23,1%) objęto czynnościami sprawdzającymi, w wyniku których 237 podatników złożyło korektę rozliczenia w ogólnej kwocie 2076 tys. zł (w 2022 r. było to 584 tys. zł, w 2023 r. – 1077 tys. zł, a w I połowie 2024 r. – 315 tys. zł);
- 31 podmiotów (2,8%) objęto kontrolą podatkową, z tego siedem kontroli na dzień sporządzenia zestawienia⁵⁵ było w toku, a 24 zakończyły się stwierdzeniem uszczuplenia podatkowego w ogólnej kwocie 7835 tys. zł (w 2022 r. – 4426 tys. zł, 2023 r. – 3324 tys. zł, I połowa 2024 r. – 85 tys. zł);
- w stosunku do ośmiu podmiotów (0,7%) przekazano sprawy do kontroli podatkowej⁵⁶, ale do 5 września 2024 r. nie zostały one wszczęte, bowiem jak poinformował Naczelnik US, *organ podatkowy, wszczynając kontrole podatkowe, kieruje się przede wszystkim ich priorytetowością spowodowaną m.in. zbliżającym się terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego, badaniem zasadności zwrotu przed jego dokonaniem, a także ich obligatoryjnością (kontrole barów mlecznych). Wpływ na kolejność obsługi wniosków na kontrolę mają również przewidywane rzeczywiste i możliwe do uzyskania efekty finansowe, uwzględniające również skutki przenoszenia odpowiedzialności na osoby trzecie oraz możliwość bezpośredniego przełożenia dokonanych ustaleń na działania kontrolne, prowadzone przez inne organy podatkowe. Ponadto istotna część prowadzonych kontroli (...) ma charakter złożony, wymagający szczególnego zaangażowania merytorycznego.* Planowane daty rozpoczęcia kontroli wspomnianych wyżej podmiotów, według wyjaśnień Zastępcy Naczelnika, to październik-grudzień 2024 r., a przewidywane uszczuplenia w łącznej kwocie ponad 742 tys. zł;
- w odniesieniu do 784 podmiotów (71,5%) podjęto inne działania, to znaczy podmioty zostały wykreślone z rejestru VAT, podatnik złożył korektę bez wezwania, uchylono NIP, zmianie uległa właściwość

⁵⁵ Zestawienie sporządzono 5 września 2024 r.

⁵⁶ Wnioski o kontrolę podatkową w przypadku wszystkich podmiotów dotyczyły sprawdzenia rozliczenia podatku od towarów i usług, a powodami ich przeprowadzenia były: brak rozliczenia VAT z tyt. wystawionych faktur (cztery podmioty), brak rozliczenia podatku z faktur, które zostały ujawnione w JPK kontrahentów (dwa podmioty), prawdopodobne zaniżenie podatku należnego w związku z nieskładaniem deklaracji VAT-7 i stwierdzonymi wpływami na rachunek bankowy (jeden podmiot).

miejscowa, nastąpił zgon. W przypadku 59 podmiotów (w 2022 r. – 12, w 2023 r. – 47) sprawy są nadal w toku z powodu prowadzenia dalszych czynności;

- w stosunku do 21 podmiotów (1,9%) do 30 czerwca 2024 r. nie przeprowadzono żadnych czynności (były to sprawy bieżące – wpływ do US w II kwartale 2024 r).

Badaniem objęto działania pracowników Urzędu wobec 18 spraw (1,6%) dotyczących niezgodności w raportach JPK_VAT po stronie wystawcy faktury na łączną kwotę 40,5 tys. zł. Ich analiza wykazała, że we wszystkich badanych sprawach podjęto czynności weryfikacyjne. W przypadku pięciu spraw podatnicy po otrzymaniu wezwania z Urzędu złożyli korektę deklaracji VAT na łączną kwotę 22,6 tys. zł. W jednej sprawie, będącej w toku na dzień 30 czerwca 2024 r., podmiot skorygował wartość podatku VAT w pliku JPK_VAT (kwota do zapłaty uległa zwiększeniu o 65 zł, wraz z odsetkami wyniosła 99,8 zł). W odniesieniu do 10 spraw zlecono przeprowadzenie kontroli, w tym w stosunku do siedmiu spraw najpierw przeprowadzono czynności analityczne. Wszystkie kontrole zostały zakończone stwierdzeniem nieprawidłowości, z tego w jednej sprawie podatnik złożył korektę deklaracji VAT-7 na kwotę 568,9 zł, siedem spraw skierowano do postępowania podatkowego i wydano ostateczne decyzje, w dwóch sprawach na dzień zakończenia kontroli NIK nie wszczęto postępowania podatkowego.

W przypadku pięciu spraw, w których przeprowadzono kontrolę (50%), działania Urzędu nie były prowadzone na bieżąco, bowiem od przeprowadzenia czynności analitycznych bądź sprawdzających do wszczęcia kontroli podatkowej upłynęło od 218 dni do 438 dni. Szerzej zostało to omówione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom VIII str. 1-318)

2.8. W okresie objętym kontrolą proces typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowej uregulowany był trzema⁵⁷ Zarządzeniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w sprawie Instrukcji prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnalnymi; zaleceniami Szefa KAS.

W US Warszawa-Praga typowaniem podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowej zajmowali się pracownicy Pierwszego Działu Czynności Sprawdzających i Analitycznych (SKA-1). Typowanie odbywało się w szczególności przy wykorzystaniu danych z dostępnych w US systemów informatycznych i aplikacji wspomagających. Na podstawie danych pozyskanych z powyższych narzędzi pracownicy ustalali m.in.:

- właściwość miejscową/rzeczową;
- rodzaj i daty odnotowanych obowiązków podatkowych;
- adres siedziby, prowadzenia działalności i przechowywania dokumentacji;
- informacje na temat rozliczeń podmiotu (dane zawarte w deklaracjach, zeznaniach podatkowych, sprawozdaniach finansowych oraz innych dokumentach źródłowych złożonych przez podatnika); dane składane/przekazywane przez inne zobowiązane podmioty;

⁵⁷ Zarządzenie nr 215/2021 z dnia 8 listopada 2021 r., Zarządzenie nr 132/2022 z dnia 29 lipca 2022 r. i Zarządzenie nr 19/2024 z dnia 22 lutego 2024 r.

- wyniki przeprowadzonych kontroli, czynności sprawdzających, postępowań podatkowych (np. zakres, wynik, kwota uszczuplonego podatku, przypisany obszar ryzyka);
- informacje o powiązaniach kapitałowych i osobowych podatnika;
- informacje na temat zaległości podatnika;
- informacje na temat majątku podatnika, ewentualnie jego małżonka oraz o dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję;
- informacje o prowadzonych wobec podatnika postępowaniach egzekucyjnych;
- informacje na temat prowadzonych wobec podatnika/członków zarządu postępowaniach karnych skarbowych;
- poziom ryzyka, w którym podmiot występuje;
- przepływy na rachunkach bankowych (STIR, STIR przepływy);
- informacje o posiadanych przez podatnika kasach fiskalnych/rejestrujących;
- szacunkowe potencjalne uszczuplenia;
- informacje z tablic umieszczonych w BPS;
- informacje nt. WIS.

Czynności analityczne typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowej podejmowane były w ciągu od dwóch tygodni do miesiąca od wpływu informacji sygnałnej. Priorytetowo traktowane były pisma prokuratury i pisma IAS z wyznaczonym terminem na odpowiedź. Kierownik Pierwszego Działu Czynności Sprawdzających i Analitycznych podczas ustnych wyjaśnień wskazała, że w analizach w I półroczu 2024 r. w 97% zastosowanie miało ryzyko wystąpienia nieprawidłowości średnie lub wysokie. Wyjaśniła także, że *sprawy proste, co do zasady, kierowane były do czynności sprawdzających, sprawy trudne dotyczące podmiotów o podwyższonym ryzyku do kontroli podatkowej.*

Sposób typowania podmiotów do kontroli podatkowej zmienił się od 22 lutego 2024 r. Zgodnie z zaleceniami Zastępcy Szefa KAS zawartymi w piśmie DNK2.8623.4.2024 r. w pierwszej kolejności mają być podejmowane czynności sprawdzające, weryfikujące itp., a wszczynanie kontroli podatkowej ma mieć miejsce tylko wtedy, gdy jest to absolutnie niezbędne.

W okresie objętym kontrolą w SKA-1 wytypowano do kontroli podatkowych w zakresie rozliczeń w podatku VAT i podatku akcyzowym 295 podmiotów gospodarczych. W większości typowania były wynikiem własnych analiz Działu SKA-1 (107 podmiotów), innych komórek organizacyjnych US, tj. Działów SKA-3, SKA-4 i SPA oraz innych urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych (142 podmioty). W roku 2023 w stosunku do roku 2022 liczba podmiotów wytypowanych do kontroli na podstawie analiz centralnych i regionalnych zmalała z 27 do siedmiu podmiotów. Drugi Zastępca NUS wyjaśnił, że *spadek (...) spowodowany był tym, że otrzymane analizy:*

- *dotyczyły podmiotów, które były już przedmiotem wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych na podstawie wyników własnych analiz;*
- *dotyczyły nieprawidłowości stwierdzonych w zakresie podatków dochodowych;*
- *dotyczyły spraw, które ze względu na stopień złożoności mogły zostać zrealizowane w toku czynności sprawdzających.*

W 2022 r. do kontroli w zakresie podatku VAT wytypowano 156 podmiotów, co stanowi 87,1% podmiotów wytypowanych do kontroli w zakresie wszystkich podatków, w roku kolejnym wytypowano 92 podmioty, co stanowiło 64,8% wszystkich. W I półroczu 2024 r. do kontroli wytypowano 64 podmioty, w tym do kontroli w zakresie VAT – 38 (59,3%). W roku 2023 w stosunku do roku 2022 liczba podmiotów wytypowanych do kontroli w podatku PIT wzrosła z 21 do 42 (100%), w podatku CIT – z ośmiu do 27 (237,5%), a w daninie solidarnościowej – z jednego do siedmiu. Udział podmiotów wytypowanych do kontroli w podatku akcyzowym w stosunku do wszystkich podmiotów wytypowanych w 2022 r. wyniósł 1,1%, w roku 2023 wzrósł do 4,9%, a w I półroczu 2024 r. zmalał do 1,6%.

(akta kontroli: tom IX str. 6; tom X str. 84-135;
tom XII str. 120-272, 281-284)

- 2.9.** W okresie objętym kontrolą w US Warszawa-Praga zakończono 213 kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, z czego w 197 stwierdzono uszczuplenie powyżej 5 tys. zł, w podatku akcyzowym zakończono dziewięć kontroli, w tym osiem z uszczupleniem powyżej 5 tys. zł.

Liczba zakończonych kontroli w podatku VAT w roku 2023 zmalała w stosunku do roku poprzedniego o 37,8%, w I półroczu 2024 r. w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego spadek ilości kontroli zakończonych wyniósł 19,5%.

Skuteczność kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli, w podatku VAT w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. spadła z 92,8% do 89,8%, tj. o 3 punkty procentowe, w tym samym okresie skuteczność kontroli akcyzy spadła o 20 punktów procentowych ze 100% do 80%. W I półroczu 2024 r. w stosunku do I półrocza 2023 r. skuteczność kontroli w VAT wzrosła o 9,2 punktu procentowego, skuteczność kontroli akcyzy pozostała niezmienna, na poziomie 100%.

NUS wyjaśnił, że (...) przyczynami obniżenia ilości zrealizowanych kontroli i ich skuteczności były:

- *fluktuacja pracowników – w badanym okresie w miejsce pracowników posiadających doświadczenie w prowadzeniu kontroli podatkowych, którzy zakończyli pracę w tut. Urzędzie, zatrudniono osoby, które takowego doświadczenia nie posiadały; dodatkowo od maja 2023 roku stan zatrudnienia w obu działach kontroli pomniejszył się o 3 osoby, które wraz ze swoimi etatami zostały przeniesione do innego organu podatkowego,*
- *złożoność realizowanych kontroli podatkowych – w tut. urzędzie kontrole podatkowe prowadzone są w sposób kompleksowy, tj. swoim zakresem obejmują wszystkie podatki, w których stwierdzono na etapie analiz nieprawidłowości lub podejrzenie ich wystąpienia, a także wszystkie okresy, w których one wystąpiły, dlatego też kontrole te mogą obejmować swoim zakresem wszystkie podatki jednocześnie za okres wynoszący 3 lata,*
- *wzrost ilości i skuteczności prowadzonych czynności sprawdzających – w badanym okresie, w pierwszej kolejności podejmowano czynności sprawdzające, których efektem były złożone brakujące deklaracje lub korekty deklaracji.*

Ponadto wskazał, że efektywność kontroli jest wynikiem stwierdzonych w jej toku nieprawidłowości bez względu na podatek, którego dotyczy badanie. W związku z tym, że prowadzone w tut. urzędzie kontrole obejmują swoim zakresem kilka podatków, ich efektywność należy oceniać łącznie z całego

zakresu kontroli, ponieważ w przypadku kontroli „łącznej” uszczuplenie (w tym te powyżej 5.000 zł) może wystąpić np. tylko w jednym z podatków, zatem w przypadku jednego z nich skuteczność wyniesie 100%, a drugiego 0%, zaś efektywność całej kontroli będzie równa 100%.

W okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. w US Warszawa-Praga zakończono 219 kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń w podatku VAT i podatku akcyzowym, z czego w 204 stwierdzono nieprawidłowości z uszczupleniami na łączną kwotę 43 875,9 tys. zł (od 849 zł do 3581,2 tys. zł). Wśród nich:

- Kontrola podatkowa w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za 01/2019 i 03-12/2019 oraz podatku dochodowego od osób prawnych za 2019 r. u podatnika S. Sp. z o.o. Kontrolę wszczęto 21 czerwca 2021 r., a zakończono doręczeniem protokołu 2 czerwca 2023 r. W dniu 20 października 2023 r. wszczęto postępowanie podatkowe. W decyzji z dnia 15 lutego 2024 r. NUS stwierdził, że podatnik wprowadzał do obrotu gospodarczego fikcyjne faktury VAT, które nie dokumentowały rzeczywistych transakcji gospodarczych. Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT Spółka zobowiązana jest do zapłaty podatku VAT z nich wynikającego. Ponadto poprzez zaewidencjonowanie w księgach podatkowych faktur sprzedaży i zakupu, które nie odzwierciedlały stanu rzeczywistego, naruszył art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Uszczuplenie wyniosło 3581,2 tys. zł.
- Kontrola podatkowa w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za okres od 1 września 2019 r. do 30 września 2020 r. u podatnika M.P. Sp. z o.o. Kontrolę wszczęto 18 stycznia 2022 r., a zakończono doręczeniem protokołu 18 listopada 2022 r. Przeprowadzono postępowanie podatkowe zakończone wydaniem decyzji. NUS stwierdził w niej, że w związku z posłużeniem się fakturami, które nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, Spółka zawyżyła wysokość podatku naliczonego o kwotę 2537,5 tys. zł. Uszczuplenie wyniosło 2 537 456 zł.
- Kontrola podatkowa w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży aromatów, baz służących jako dodatek do e-papierosów za okres od 10/2020 do 12/2021. Kontrolę wszczęto 19 września 2022 r. W okresie od 19 marca 2024 r. do 10 czerwca 2024 r. wydano 15 (dla poszczególnych miesięcy) decyzji określających zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym z tytułu posiadania płynu do papierosów elektronicznych znajdującego się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Uszczuplenie wyniosło 868,5 tys. zł.

NUS Warszawa-Praga wyjaśnił: (...) w badanym okresie podejmowałem wielokrotne próby (i nadal je podejmuję) pozyskania pracowników posiadających kwalifikacje pozwalające na prowadzenie czynności analitycznych, czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych z zakresu podatku akcyzowego i VAT czy podatków dochodowych, ponieważ zależy mi na merytorycznej i wyszkolonej kadrze pracowniczej i kierowniczej. Ich efektem było zatrudnienie dwóch pracowników pozyskanych z Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego posiadających wieloletnie doświadczenie w podatku od towarów i usług (VAT) jednego do działu kontroli podatkowej, a drugiego do czynności sprawdzających i analitycznych, w tym jeden z nich objął stanowisko kierownicze. Ponadto dokładam wszelkich starań, aby kadra pracownicza posiadała wiedzę merytoryczną między innymi poprzez udział w szkoleniach organizowanych wewnętrznie, jak i zewnętrznie.

W Urzędzie posiadam tak zwanych „trenerów”, którzy prowadzą szkolenia oraz mentorów i opiekunów, którzy wdrażają nowych pracowników. Warto też nadmienić, że w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w latach poprzednich, była znacząca fluktuacja kadry oraz duża ilość wolnych etatów. Działania całej obecnej kadry zarządzającej doprowadziły do obsadzenia wolnych etatów, zatrzymania obecnie pracujących osób, a tym samym do poprawy jakości realizowanych zadań.

W okresie objętym kontrolą pracownicy US uczestniczyli w 81 szkoleniach z zakresu podatku akcyzowego lub zagadnień niezbędnych dla realizacji zadań w zakresie podatku akcyzowego. W szkoleniach organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości (KSS), MF i IAS zarówno w trybie stacjonarnym, jak i online udział wzięło łącznie 155 pracowników Urzędu. Szkoleń dotyczących podatku VAT zorganizowano 86, a udział wzięło w nich 104 osoby. W okresie objętym kontrolą w zakresie podatku akcyzowego zrealizowano 45 tematów szkoleń, z tego KSS – 16, MF – 12 i IAS – 17; w zakresie podatku VAT tematów zrealizowano 51, z tego KSS – 16, MF – 16, IAS – 19.

W kwestii realizacji zadań wynikających z zaleceń Ministerstwa Finansów dotyczących zarządzania zezwoleniami akcyzowymi NUS wyjaśnił, że *pracownicy realizujący zadania wynikające z zaleceń Ministerstwa Finansów dotyczące zarządzania zezwoleniami akcyzowymi nie zostali przeszkoleni z tego zakresu.* Jednocześnie poinformował, że wystąpił do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z prośbą o zorganizowanie szkolenia w zakresie analityki procesu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi.

W okresie objętym kontrolą zmianom ulegała liczba pracowników realizujących zadania z zakresu analizy ryzyka (poziom zatrudnienia wahał się od ośmiu do 12 osób), czynności sprawdzających (od 32 do 34 osób), postępowań podatkowych (od 23 do 30 osób) i kontroli podatkowych (od 14 do 22 osób). Na dzień 31 grudnia 2021 r. liczba pracowników wykonujących analizy ryzyka wynosiła osiem osób, a na 30 czerwca 2024 r. – dziewięć osób. Podobnie nieznaczna zmiana nastąpiła w liczbie pracowników realizujących czynności sprawdzające z 34 osób na dzień 31 grudnia 2021 r. zmalała do 33 osób na dzień 30 czerwca 2024 r. Znaczne zmiany odnotowano w liczbie zatrudnionych przy realizacji postępowań podatkowych, z 30 do 23 osób oraz w kontroli podatkowej z 22 do 15 osób. Ponadto w przypadku kontroli podatkowej wg stanu na dzień 31 grudnia 2023 r. pięć osób na 14 zatrudnionych nie miało doświadczenia w pracy w administracji skarbowej, na dzień 30 czerwca 2024 r. osób bez doświadczenia było trzy na 15 zatrudnionych.

(akta kontroli: tom IX str. 7-17; tom X str. 141-526; tom XI str. 1-267; tom XII str. 112-114, 491-494)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Niedokonanie aktualizacji zapisów dotyczących zwrotów VAT w Instrukcji wewnętrznej.

Zgodnie z § 14 ust. 6 pkt 2 Instrukcji w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług nr 1/10/2022, obowiązującej w okresie od 11 stycznia 2022 r. do 11 marca 2024 r., zwroty VAT od 50 tys. zł do 100 tys. zł ostatecznie akceptuje Trzeci Zastępca Naczelnika. W dniu 2 listopada 2022 r. Zarządzeniem nr 201/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 2 listopada 2022 r.

wprowadzono Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga. Regulamin określa m.in. strukturę organizacyjną, zakres zadań komórek organizacyjnych oraz zakres stałych uprawnień Zastępców Naczelnika i kierowników Działów. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że zgodnie z § 42 wskazanego Regulaminu organizacyjnego między innymi Kierownik Czwartego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-4) akceptuje wnioski o zwrot podatku od towarów i usług do kwoty 150 tys. zł. Instrukcja w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług nr 1/10/2022 pozostawała aktualna w zakresie stosowanych dokumentów i wypracowanych etapów działania przy obsłudze zwrotów VAT. Regulamin z 2 listopada 2022 r. wprowadził zmianę w zakresie progów kwotowych przypisanych do poszczególnych akceptantów, uchylając wyłącznie w tym zakresie dotychczasowe zapisy Instrukcji. W regulaminie nie wskazano, że poza zmianą progów kwotowych pozostałe wytyczne przekazane w Instrukcji pozostają w mocy.

NUS wyjaśnił, że Instrukcja w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług nr 1/10/2022 po wejściu w życie Regulaminu organizacyjnego z 2 listopada 2022 r. została objęta procedurą dostosowania jej zapisów do aktu nadrzędnego. Okoliczności, które wystąpiły po 2 listopada 2022 r., spowodowały, że proces aktualizacji Instrukcji, którą zlecił Naczelnik Urzędu wydłużył się w czasie. Na proces ten po pierwsze wpłynęły zmiany kadrowe:

- w dniach 5-6 grudnia 2022 r. na stanowisku Trzeciego Zastępcy Naczelnika,
- z dniem 1 marca 2023 r. zmiana Kierownika Czwartego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

Zmiana na kluczowych stanowiskach wiązała się z koniecznością wdrożenia tych osób w ciągłość zadań, przeglądu spraw oraz analizy stanu ich realizacji w celu zapobieżenia niewykonania lub niedochowania ustawowych terminów. Był to priorytet, ponieważ nieterminowe zrealizowanie zadań w komórce SKA-4 skutkuje wypłatą odsetek w przypadku niewypłacenia zwrotu podatnikowi. Zadania inne, takie jak aktualizacja Instrukcji musiały być odsunięte w czasie. Przygotowana wersja wstępna podlegała sprawdzeniu i konsultacjom przez Zastępcę Naczelnika, Naczelnika Urzędu oraz wymagała uzgodnień z kierownikami innych komórek. Proces ten został wstrzymany, gdy w lipcu 2023 r. – w ramach wdrażania elektronicznej obsługi dokumentów w systemie SZD i wprowadzania poszczególnych jej etapów - przewidziano, że również weryfikacja i akceptacja zwrotów VAT będzie poddana takiemu procesowi. W trakcie tego procesu wypracowano rozwiązania obsługi elektronicznej dokumentów, najbardziej optymalne dla prawidłowej obsługi zwrotu podatku VAT. Nadmienić należy, że ostateczną decyzję o wypłacie, zwrotu podejmuje naczelnik urzędu lub zastępca, który przed czynnością techniczną jaką jest akceptacja w systemie Poltax2bPlus, weryfikuje zasadność poszczególnych zwrotów na podstawie przedłożonych przez pracowników dokumentów. Reasumując, po podjętych próbach modyfikacji Instrukcji stwierdziliśmy, że do realizacji procesu zwrotu podatku VAT wystarczające są wytyczne otrzymane z jednostek nadrzędnych, Regulamin Organizacyjny Urzędu oraz przepisy prawa podatkowego.

W ocenie NIK, działaniem nierzetelnym było niedokonanie aktualizacji zapisów Instrukcji w sprawie zwrotów (uchylona dopiero 11 marca 2024 r.⁵⁸), co skutkowało obowiązywaniem przez 495 dni dwóch rozbieżnych unormowań w tym samym zakresie, tj. różnych progów

⁵⁸ Komunikatem nr 4/2024 NUS Warszawa-Praga.

kwotowych uprawnień osób akceptujących zwroty wynikających

z Regulaminu organizacyjnego US i Instrukcji w sprawie wewnętrznych procedur.

(akta kontroli: tom I str. 5-248; tom IX str. 214-348, 355-357; tom XI str. 404-405; tom XII str. 112-114, 291-372, 495-497)

2. Działanie NUS polegające na nieprzekazaniu zakresu obowiązków Kierownika Działu SKA-4 do akt personalnych było nierzetelne.

Zgodnie z § 14 ust. 6 pkt 2 Instrukcji w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług nr 1/10/2022 obowiązującej w okresie od 11 stycznia 2022 r. do 11 marca 2024 r., zwroty VAT od 50 tys. zł do 100 tys. zł ostatecznie akceptuje Trzeci Zastępca Naczelnika. Przekazana do kontroli deklaracja VAT-7 za 9/2023 oraz odpowiadająca jej Analiza zasadności zwrotu VAT opatrzone były tylko akceptacją Kierownika Działu. Zwrot w kwocie 76,5 tys. zł został dokonany 28 grudnia 2023 r. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że zwrot podatku VAT dla podatnika T.K. na kwotę 76 533,00 zł mógł zostać zrealizowany bez ostatecznej akceptacji Trzeciego Zastępcy Naczelnika, po złożeniu podpisu przez Kierownika Działu na podstawie posiadanych przez nią uprawnień w tym zakresie. Podpis Zastępcy Naczelnika nie był w przypadku tego zwrotu wymagany. Odpowiednie regulacje zawiera Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga stanowiący załącznik do Zarządzenia nr 201/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 2 listopada 2022 r. Z tego względu Regulamin ten jest podstawowym aktem dla tut. Urzędu jako jednostki organizacyjnej podporządkowanej Izbie. Regulamin określa m.in. strukturę organizacyjną, zakres zadań komórek organizacyjnych oraz zakres stałych uprawnień Zastępców Naczelnika i kierowników Działów. Zgodnie z § 42 wskazanego Regulaminu organizacyjnego między innymi Kierownik Czwartego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-4) akceptuje wnioski o zwrot podatku od towarów i usług do kwoty 150 tys. zł. Przedział kwotowy zwrotów od 150 tys. do 300 tys. zastrzeżony został Regulaminem do ostatecznej akceptacji Trzeciego Zastępcy Naczelnika. Regulamin organizacyjny jest aktem nadrzędnym nad pozostałymi aktami prawa wewnętrznego. Instrukcja jest aktem niższego rzędu, który wytycza kierunki i sposób działania. W praktyce Instrukcja w sprawie zwrotów VAT na podstawie deklaracji dla podatku od towarów i usług nr 1/10/2022 pozostawała aktualna w zakresie stosowanych dokumentów i wypracowanych etapów działania przy obsłudze zwrotów VAT. Regulamin z 2 listopada 2022 r. wprowadził zmianę w zakresie progów kwotowych przypisanych do poszczególnych akceptantów, uchylając wyłącznie w tym zakresie dotychczasowe zapisy Instrukcji.

Kontrolerom nie przekazano aktualnego i podpisanego zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności Kierownika Działu SKA-4. Naczelnik wyjaśnił: w chwili obecnej nie dysponujemy podpisanym Zakresem obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracownika – Kierownika Działu. Z nieustalonych przyczyn brakuje egzemplarza, który przekazywany jest do Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, w związku z czym nie otrzymaliśmy kopii poświadczonej za zgodność z oryginałem do przekazania na potrzeby kontroli. Zwyczajowo przyjęty sposób przysyłania dokumentów kadrowych do Izby nie pozwala na ustalenie, na jakim etapie zakres czynności nie został skutecznie przekazany do opiekuna kadrowego. Jednocześnie nie mamy możliwości

przedstawienia egzemplarza, który mógłby udostępnić pracownik (...). Pismem nr 1401-IWW1.033.32.2024 z 23 września 2024 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej poinformował, że w aktach osobowych J.O. brak jest Zakresu obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień na stanowisku Kierownika Działu. Jednocześnie przekazał kopię pisma nr 1401-IPK2.1110.804.2023.EG z 1 marca 2023 r. o powierzeniu J.O. stanowiska Kierownika Działu SKA-4.

(akta kontroli: tom I str. 5-248; tom IX str. 214-348, 355-357; tom XI str. 404-405; tom XII str. 112-114, 291-372, 495-497)

3. Nierealizowanie minimalnych wielkości prób kontrolnych w procesie AUTO_ZWROT i nierzetelne ich dokumentowanie.

Zgodnie z § 6 ust. 3 Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z lutego 2022 r. minimalne próby kontrolne dla procesu AUTO_ZWROT wynoszą 3%, 8% i 15% dla poszczególnych przedziałów.

Z analizy przekazanych do kontroli dokumentów wynika, że wskazana w Wytycznych próba kontrolna w pełni zrealizowana została tylko w II kwartale 2022 r., natomiast w 14 obszarach, na 33 badane, nie wykonano minimalnych, określonych Wytycznymi prób kontrolnych.

Naczelnik Urzędu Skarbowego wyjaśnił, że do zrealizowania analizowanego obszaru został przyjęty poniższy sposób wyliczenia prób w procesie „AUTO_ZWROT” dla każdego okresu według wzoru: liczba wszystkich zwrotów w danym przedziale kwotowym X % minimalnej próby kontrolnej zwrotów. Wartości procentowe będące wynikiem powyższego iloczynu liczb zaokrąglono do liczby całkowitej w górę lub w dół np. $46 \times 3\% = 1,38$ (zaokrąglono w dół); $21 \times 8\% = 1,68$ (zaokrąglono w górę).

W ocenie NIK, przyjęty przez NUS sposób wyznaczania prób kontrolnych był nieprawidłowy, nie spełniał wymagań wskazanych w Wytycznych, przez co nie zrealizowano minimalnych wielkości prób.

(akta kontroli: tom IX str. 89-144, 154-155, 162, 200-206, 212-348, 352-354, 384-386; tom X str. 1-83; tom XI str. 268, 299-400)

4. Nieterminowo sporządzano raporty z doboru próby kontrolnej, co było działaniem nierzetelnym.

Zgodnie z § 3 Komunikatu nr 12/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa Praga z 30 listopada 2021 r. w sprawie dotyczącej sposobu ustalania losowego doboru próby kontrolnej zwrotów zrealizowanych w procesie AUTO_ZWROT, raport z wyznaczenia (pobrania) próby kontrolnej do zweryfikowania zasadności zwrotów zrealizowanych w procesie AUTO_ZWROT powinien zostać sporządzony przez Drugi Dział Rachunkowości do 5-go dnia następnego miesiąca i przekazany do Czwartego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Szczegółowemu badaniu poddano terminowość wyznaczania próby kontrolnej w II kwartale 2022 r., II kwartale 2023 r. i II kwartale 2024 r. Z analizy przekazanych do kontroli dokumentów wynika, że w pięciu miesiącach (z badanych dziewięciu) raporty sporządzono po terminie. Zastępca Naczelnika poinformował, że przekroczenie terminu faktycznie było krótsze o dwa dni niż wskazany w zestawieniu, gdyż obejmował też dni wolne od pracy. Zastępca Naczelnika wyjaśniał, że sporządzenie raportu za kwiecień 2023 r. 14 czerwca 2023 r., tj. 40 dni po terminie, zostało wykonane na prośbę Działu SKA-4 – był to raport powtórny. Z ustaleń wewnętrznych

wynika, że pierwotnie raport wykonano w terminie zbliżonym do pozostałych. Raporty, ze względów ekonomicznych (oszczędności papieru) wykonywane są w jednym egzemplarzu i przekazywane bezpośrednio do kierownika komórki merytorycznej, tj. Działu SKA-4. Naczelnik wskazał także, że na przekazanie raportów z działu rachunkowości w powyższych terminach wpłynęła przede wszystkim zwiększona w tym czasie ilość pozycji w zakresie bezzwłocznego księgowania zapisów na kartach kontowych. Zadanie to jest jednym z priorytetów, które ma wpływ na dalsze działania Urzędu, a przede wszystkim na prawidłowe zamknięcie okresu sprawozdawczego, co w późniejszym czasie ma znaczny wpływ na wypracowanie nałożonych mierników na Urząd. Należy zauważyć, że termin wykonania raportów w żaden sposób nie wpływa negatywnie na zrealizowania zadania, tj. sprawdzenia wybranych z niego prób kontrolnych. Wykonanie raportów, po obowiązującym terminie nie powoduje zmian zawartych w nim danych.

Kontrolerom nie przekazano raportu za kwiecień 2023 r., sporządzonego w terminie wcześniejszym niż 14 czerwca 2023 r. Zastępca NUS wyjaśnił: (...) nie dysponujemy takim wydrukiem lub zrzutem. Pracownik komórki rachunkowości, który wykonywał raporty miał w ostatnim czasie dwukrotnie zmieniany sprzęt komputerowy z powodu awarii. Skonfigurowanie sprzętu na nowo nie pozwoliło na odzyskanie wszystkich zapisanych danych. Również zapytanie skierowane przez nas do pomocy informatycznej za pośrednictwem platformy CSD, nie przyniosło pożądanego rezultatu. Niemniej pracownik rachunkowości poza wykonaniem raportu zbiorczego, drukuje każdorazowo raport dzienny. Dane, które widnieją na tych raportach są tożsame, gdyż tak jak wyjaśnialiśmy uprzednio, raport obejmuje zwroty już zrealizowane. Systematyczne generowanie raportów dziennych daje pewność, co do wygenerowania przez pracownika rachunkowości raportu próby kontrolnej AUTO_ZWROT za kwiecień 2023 r. w terminie wcześniejszym, aniżeli ten z 14.06.2023 r. przedłożony na potrzeby prowadzonej kontroli.

(akta kontroli: tom IX str. 89-144, 154-155, 162, 200-206, 212-348, 352-354, 384-386; tom X str. 1-83; tom XI str. 268, 299-400)

5. Analizy zasadności zwrotów VAT w procedurze AUTO_ZWROT dokumentowane były nierzetelnie.

Badaniem objęto 12 wybranych AUTO_ZWROTÓW z II kwartału 2022 r., II kwartału 2023 r. i II kwartału 2024 r. Dokumenty dotyczące czynności badania zasadności zwrotu składały się z wypełnianej ręcznie *Listy sprawdzającej* oraz Karty analizy i oceny zasadności zwrotu VAT, CIT, itp. z e-ORUS. Ręczna lista sprawdzająca zawiera te same pytania, które znajdują się w Karcie analizy e-ORUS, pomimo tego w dziewięciu na 12 badanych analiz stwierdzono rozbieżności w podanych danych. Pracownicy wezwani do złożenia ustnych wyjaśnień stwierdzili, że wynikają one z różnej interpretacji danych w e-ORUS i Ewidencje. W przypadku dwóch zwrotów w Karcie analizy znajdują się deklaracje z okresów późniejszych niż data sporządzenia *Listy sprawdzającej*, co wskazuje na sporządzenie analizy w terminie późniejszym. Pracownicy poinformowali, że lista ręczna i Karta analizy sporządzane są w tym samym czasie. Żadna z badanych Kart analiz nie zawierała daty sporządzenia i loginu osoby sporządzającej.

W jednym przypadku wynik analizy zasadności zwrotu zrealizowanego w procedurze AUTO_ZWROT nie został odnotowany w systemie ZISAR. Trzeci Zastępca NUS wyjaśnił, że (...) wśród (przekazanych do kontroli) wydruków brak jest karty z wynikiem sprawdzenia podmiotu S.W.

Przeprowadzona przez pracownika weryfikacja nie została zaewidencjonowana w systemie z powodu przeoczenia i zbyt dużego obciążenia realizacją zadań.

(akta kontroli: tom IX str. 89-144, 154-155, 162, 200-206, 212-348, 352-354, 384-386; tom X str. 1-83; tom XI str. 268, 299-400)

6. Brak skutecznych działań w sprawie rozstrzygnięcia zasadności zwrotu podatku VAT.

Podatnik O.G. Sp. z o.o., deklaracja VAT za 11/2019 z wykazaną kwotą zwrotu 8 tys. zł., znajduje się we właściwości NUS Warszawa-Praga od 1 stycznia 2021 r. Z przekazanych do kontroli dokumentów wynika, że organ podatkowy od zmiany właściwości przez podatnika 7 maja 2021 r. zlecił sprawdzenie adresu firmy w ramach akcji „Weź paragon” oraz siedmiokrotnie wydał postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu i siedem razy wezwał podatnika do złożenia wyjaśnień i dostarczenia dokumentów. Korespondencja wysyłana za pośrednictwem Poczty Polskiej na adres rejestracyjny Spółki była zwracana z adnotacją „nie podjęto w terminie”. Naczelnik 14 sierpnia 2024 r. wyjaśnił, że *w celu zakończenia sprawy dotyczącej zwrotu wykazanego przez O.G. Sp. z o.o. w deklaracji VAT-7 za 11/2019 rok tut. organ podatkowy podjął czynności zmierzające do przeprowadzenia wobec spółki postępowania podatkowego w zakresie określenia kwoty zwrotu podatku*. Postępowanie podatkowe w zakresie rozliczenia z tytułu podatku od towarów i usług za 11/2019-9/2020 wszczęto 6 września 2024 r.

W ocenie NIK, ograniczenie działań tylko do powtarzania nieskutecznych prób nawiązania kontaktu z podatnikiem i wysyłania korespondencji w półrocznych odstępach czasu było działaniem nierzetelnym i niecelowym

(akta kontroli: tom IX str. 160-161, 163-164, 355-357;
tom XII str. 1-111)

7. Opóźnienia w podejmowaniu działań wobec podmiotów wytypowanych do weryfikacji na poziomie centralnym i regionalnym, co było działaniem nierzetelnym.

W przypadku 76,7% badanych podmiotów (23), wytypowanych do weryfikacji w analizach, które otrzymał Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga w okresie od 2022 r. do I połowy 2024 r. z Ministerstwa Finansów, Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, niektórych urzędów celno-skarbowych i urzędów skarbowych, z powodu powstałych wątpliwości, co do poprawności rozliczenia podatkowego w zakresie VAT i akcyzy, od wpływu sprawy do Urzędu do wykonania pierwszych czynności analitycznych lub sprawdzających minęło od 41 do 379 dni. W odniesieniu do 30% podmiotów (9) także kolejne czynności weryfikacyjne były wykonywane w odstępach od 65 do 433 dni.

Naczelnik US Warszawa-Praga wyjaśnił, że *wpływ na termin realizowania zadań przez pracowników Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających miało między innymi uczestnictwo 3 pracowników w pilotażowym programie szkolenia analityków, który trwał w 2022 r. ponad pół roku*. Osoby te były *wyłączone z pracy komórki (...), a ich zadania zostały przekazane pozostałym pracownikom, którzy i tak byli obciążeni dużą ilością zadań. (...) Doprowadziło to do spiętrzenia spraw w komórce analiz*. *Wszystko to łącznie wpłynęło na wydłużony czas prowadzenia działań, jednakże należy nadmienić, że pilotaż miał na celu zwiększenie wiedzy i efektywności pracy (...).*

Ponadto w odniesieniu do dwóch podmiotów sprawy przekazano zgodnie z właściwością miejscową po upływie 39 dni – w jednym przypadku, 41 dni

– w drugim. Pierwszy podmiot IAS w Warszawie udostępniła Naczelnikowi US Warszawa-Praga do analizy 31 stycznia 2022 r., drugi – 9 lutego 2022 r. Pracownicy US Warszawa-Praga przekazali sprawy zgodnie z właściwością miejscową do US Warszawa Mokotów oraz US Warszawa-Wola odpowiednio 11 marca 2022 r. oraz 22 marca 2022 r.

Naczelnik US Warszawa-Praga poinformował, że *pracownik analizował te sprawy zgodnie z ich wcześniejszym przydziałem/priorytetowością i obciążeniem (...). Kiedy stwierdził, że nie są one (...) od 2021 r. we właściwości tut. Urzędu, niezwłocznie przekazał je zgodnie z właściwością. Przekazanie spraw po 30 dniach nie miało wpływu na ich realizację.*

Dodatkowo w wyniku kontroli badanych spraw z otrzymanych przez Naczelnika US Warszawa-Praga w okresie od 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. od innych naczelników urzędów skarbowych w kraju za pośrednictwem systemów – ZISAR, SZD lub WRO-SYSTEM, zawiadomień o niezgodnościach w raportach JPK_VAT R.1.2. lub R.2. do wyjaśnienia po stronie wystawcy faktury stwierdzono w przypadku pięciu spraw, że od przeprowadzenia czynności analitycznych bądź sprawdzających do wszczęcia kontroli podatkowej upłynęło od 218 do 438 dni. Jak wyjaśnił Naczelnik US Warszawa-Praga, *każda ze spraw (...) jest inna i wymaga innego czasu na zapoznanie się z materiałem. Uogólnienie i zrównanie wszystkich spraw poprzez wskazanie wyłącznie liczby dni określonych jako „opóźnienie” nie oddaje często ich złożoności. Przekazanie sprawy do kontroli podatkowej, nawet jeśli wcześniej wykonano analizę, musi zostać poprzedzone (...) dodatkowymi czynnościami, takimi jak np. ustalenie, czy właściwość miejscowa nie uległa zmianie, czy podmiot nie złożył brakujących deklaracji lub korekt deklaracji, czy posiada majątek itd.(...) W przypadku pięciu z wymienionych podatników kontrole musiały być przeprowadzone bez udziału podatników, organ pozyskiwał dokumenty z innych źródeł. Ponadto Naczelnik zaznaczył, że o kolejności realizacji wniosków na kontrolę nie decyduje data ich wpływu do komórki kontrolnej. W pierwszej kolejności realizacją podlegają sprawy ze zbliżającym się okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, zlecane i monitorowane przez jednostki nadrzędne (...), pilne, związane np. ze sprawdzeniem zasadności zwrotu VAT przed jego dokonaniem oraz wnioski dotyczące podatku akcyzowego, które są realizowane na bieżąco w całości. Na kolejność obsługi wniosków na kontrolę mają wpływ także przewidywane efekty finansowe możliwe do uzyskania z uwzględnieniem skutków przenoszenia odpowiedzialności na osoby trzecie. Naczelnik US Warszawa-Praga jednocześnie nadmienił, że w latach 2022-2023 doszło do zwiększonej fluktuacji pracowników związanej m.in. z przejściem na emeryturę oraz przeniesieniem części osób do MUCS w związku z planowanymi zmianami organizacyjnymi, co miało znaczący wpływ na szybkość podejmowanych działań.*

(akta kontroli: tom IV str. 126-595; tom V str. 1-662; tom VI str. 1-480; tom VII str. 174-189; tom VIII str. 21-318)

OCENA CZĄSTKOWA

W badanym okresie w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT. Nie stwierdzono przypadków długotrwałego i nieuzasadnionego wstrzymywania należnych zwrotów VAT. NIK zauważa, że w 2023 r. udział podmiotów wytypowanych do kontroli w zakresie podatku VAT w liczbie wytypowanych do kontroli podmiotów we wszystkich podatkach w stosunku do 2022 r. zmalał o 22,3 punktu procentowego. W tym samym okresie liczba wytypowanych do kontroli podmiotów w podatkach PIT i CIT wzrosła odpowiednio o 100 i 237,5%. Znaczący

wzrost odnotowano także w typowaniu do kontroli w zakresie daniny solidarnościowej. Zdaniem NIK, w przypadku podmiotów wytypowanych do kontroli w zakresie daniny solidarnościowej analiza, co do zasady, sprowadzana jest do identyfikacji braku złożonych deklaracji DSF. Należy zauważyć, że cele dyscyplinujące podatników, którzy nie złożyli takich deklaracji, można było osiągnąć prostszymi, bardziej ekonomicznymi i przyjaznymi dla podatników metodami, np. poprzez podjęcie czynności sprawdzających przez organ podatkowy.

Stwierdzone w badanym obszarze nieprawidłowości polegały m.in. na:

- opóźnieniach w podejmowaniu działań w związku z otrzymanymi od innych organów administracji skarbowej raportami/ analizami/ listami wytypowanych podmiotów;
- nierealizowaniem minimalnych wielkości prób kontrolnych w procesie AUTO_ZWROT i nierzetelnym ich dokumentowaniu;
- nieterminowym przekazywaniem raportów z ustania próby kontrolnej w procesie AUTO_ZWROT;
- brakiem aktualizacji Instrukcji wewnętrznej w związku ze zmianami w aktach nadrzędnych.

IV. Uwaga i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

- | | |
|---------|--|
| Uwaga | 1. NIK zwraca uwagę, że charakter, waga i skala stwierdzonych nieprawidłowości wskazują na potrzebę wzmocnienia przez Naczelnika działań podejmowanych w obszarze kontroli zarządczej, o której mowa w art. 68 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych ⁵⁹ , w celu zapewnienia zgodnego z prawem, terminowego i efektywnego realizowania celów i zadań Urzędu. |
| Wnioski | <ol style="list-style-type: none">1. Usprawnienie procesu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, w tym zabezpieczeniami, aby był on realizowany rzetelnie i zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów zawartymi w dokumencie <i>Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi</i>, poprzez powoływanie zarządzających zezwoleniami w formie pisemnej dekretacji na zezwoleniu lub dołączonej do zezwolenia adnotacji, przygotowywanie <i>Planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniem</i>, opracowywanie analiz ryzyka, pisemne dokumentowanie wykonywanych czynności weryfikacyjnych, rozpoczynanie procesu zarządzania zezwoleniem w okresie trzech miesięcy po wydaniu zezwolenia, a także bieżące zgłaszanie do IAS potrzeb szkoleniowych pracowników, zajmujących się zarządzaniem zezwoleniami, z zakresu szacowania i analizy ryzyka oraz systemów informatycznych niezbędnych do wykonywania czynności weryfikacyjnych.2. Zapewnienie skutecznego nadzoru merytorycznego nad procesem zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, w tym zabezpieczeniami, poprzez m.in. systematyczne przeprowadzanie przez Kierownika Działu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier kontroli funkcjonalnych.3. Bezzwłoczne cofanie zezwoleń akcyzowych w okolicznościach wymaganych ustawą o podatku akcyzowym. |

⁵⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.

4. Wprowadzenie wewnętrznych procedur określających sposób przekazywania dokumentów w wersji papierowej do Izby Administracji Skarbowej w Warszawie umożliwiających uzyskanie potwierdzenia przekazania.
5. Realizacja określonych *Wytycznymi* minimalnych prób kontrolnych dla procesu AUTO_ZWROT.
6. Zapewnienie terminowego ustalania i przekazywania raportu próby kontrolnej do weryfikacji zasadności zwrotów zrealizowanych w procesie AUTO_ZWROT.
7. Zwiększenie nadzoru nad procesem dokumentowania badania zasadności zwrotu VAT zrealizowanego w procesie AUTO_ZWROT.
8. Bieżące podejmowanie działań wobec podmiotów wytypowanych do weryfikacji na poziomie centralnym i regionalnym.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania
uwag i wykonania
wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, 20 listopada 2024 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów
p.o. Dyrektor
Anna Wojcieszekiewicz

/podpisano elektronicznie/

Kontrolerzy
Dariusz Komorowski
Specjalista
kontroli państwowej
/podpisano elektronicznie/

Violetta Fotyga
Specjalista
kontroli państwowej
/podpisano elektronicznie/

