



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

LLU.410.017.03.2021

**Pan
Marek Woźnica
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Krasnymstawie**

ul. Rzeczna 5
22-300 Krasnystaw

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

*Kontrola P/21/008 Ulgi i zwolnienia podatkowe oraz inne instrumenty wsparcia podatników w okresie epidemii
COVID-19*

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Krasnymstawie, 22-300 Krasnystaw, ul. Rzeczna 5 (dalej: Urząd lub US).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marek Woźnica – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Krasnymstawie (dalej: NUS) od 1 marca 2017 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Przyznawanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez organy podatkowe. 2. Dokonywanie zwrotów podatku od towarów i usług przez organy podatkowe. 3. Zapewnienie ciągłości działania urzędu.
Okres objęty kontrolą	Od 1 kwietnia 2020 r. do 31 marca 2021 r., a także okres wcześniejszy i późniejszy mający bezpośredni związek z badanymi zagadnieniami.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	Rafał Padrak, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LLU/101/2021 z 23 czerwca 2021 r. Agata Wróbel, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/125/2021 z 20 sierpnia 2021 r. Katarzyna Osiak, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/126/2021 z 20 sierpnia 2021 r. (akta kontroli tom I str. 1-3)

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie epidemii (od 1 kwietnia 2020 r. do 31 marca 2021 r.) w Urzędzie prawidłowo prowadzono działania w zakresie udzielania wsparcia podatnikom, z wyjątkiem spraw, w których stwierdzono nieprawidłowości. Nadzór nad właściwą realizacją obowiązków przez pracowników Urzędu był prowadzony na bieżąco przez Naczelnika Urzędu i kierowników referatów. Udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zgodnie z potrzebami podmiotów zagrożonych skutkami epidemii. Całkowita kwota ulg przyznanych w okresie epidemii wyniosła 843,2 tys. zł i była o 1673% wyższa niż w analogicznym okresie przed epidemią. Zarówno wnioski w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jak i zwroty podatku od towarów i usług, były załatwiane w terminach wynikających z obowiązujących przepisów prawa. Realizacja zwrotów podatku od towarów i usług poprzedzona była rzetelną analizą ich zasadności. Przed zwrotem wykorzystywano w pełnym zakresie aplikację WRO SYSTEM w celu oceny ryzyka kontrahentów, zweryfikowania informacji o podatniku, czy danych wykazanych przez podatników w deklaracjach podatkowych.

W Urzędzie podjęto skuteczne działania zapewniające utrzymanie ciągłości funkcjonowania w zakresie wydawania decyzji o udzieleniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i zwrotów podatku od towarów i usług. Zidentyfikowano ryzyka związane ze stanem epidemii oraz opracowano mechanizmy ich kontroli.

¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200 ze zm. dalej: ustawa o NIK.

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

Nieprawidłowości, niemające zasadniczego charakteru, wystąpiły w dwóch z 19 analizowanych postępowań (10,5%) i polegały na:

- niepodjęciu działań w celu określenia prawidłowego przedmiotu wniosku o udzielenie ulgi,
- niezweryfikowaniu na dzień wydania decyzji o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej, wskazywanego przez podatnika we wniosku, nieopłacenia faktur przez kontrahenta,
- nieudokumentowaniu w aktach jednego postępowania przeprowadzenia analizy w zakresie rodzaju udzielanej pomocy podatnikowi oraz niepełnym uzasadnieniu tej decyzji.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Przyznawanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez organy podatkowe

Opis stanu
faktycznego

1.1. Od 1 kwietnia 2020 r. do 31 marca 2021 r. (dalej: okres epidemii) podatnicy złożyli 49 wniosków o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, w tym pozytywnie rozpatrzono 24 wnioski (49%), a negatywnie – pięć (10,2%)⁴. Kwota udzielonych ulg wyniosła 843,2 tys. zł, w tym 3,1 tys. zł (0,4%) z tytułu umorzenia zaległości podatkowej, 29,1 tys. zł (3,5%) z tytułu odroczenia lub rozłożenia na raty podatku i 811 tys. zł (96,2%) z tytułu odroczenia lub rozłożenia na raty zaległości podatkowej.

Od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2020 r. (dalej: okres przed epidemią) do US wpłynęło 27 wniosków, w tym pozytywnie rozpatrzono 10 wniosków (tj. 37%), negatywnie – osiem (29,6%)⁵. Kwota udzielonych ulg wynosiła 50,4 tys. zł, w tym 0,4 tys. zł (0,8%) z tytułu umorzenia zaległości podatkowej, 0,6 tys. zł (1,2%) z tytułu odroczenia lub rozłożenia na raty podatku i 49,4 tys. zł (98%) z tytułu odroczenia lub rozłożenia na raty zaległości podatkowej.

Łącznie od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2021 r. podatnicy złożyli 76 wniosków o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 1575,5 tys. zł, w tym 49 wniosków (64,5%) na kwotę 1345,4 tys. zł (85,4%) wpłynęło do US w okresie epidemii. Rozpatrzono ogółem 73 wnioski (w tym 48 w okresie epidemii), z czego 34 pozytywnie (24 w okresie epidemii), a 13 negatywnie (pięć w okresie epidemii). Nie wnoszono odwołań do decyzji NUS wydanych w okresie epidemii. Do decyzji wydanej w okresie przed epidemią wniesione zostało jedno odwołanie. Od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2021 r. NUS udzielił ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w kwocie ogółem 893,6 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 6-13, 82-93, 218-232, 233-235, 236-242)

W wydanej w 2014 r. przez Izbę Skarbową w Opolu *Procedurze udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dla komórek SW* (dalej: Procedura udzielania ulg) przewidziano m.in., że:

- argumenty przytaczane w treści wniosku powinny być poparte dowodami,
- pracownik prowadzący postępowanie nie jest uprawniony do rozszerzenia zakresu żądania strony, w razie wątpliwości sprecyzowanie zakresu żądania należy do strony,

³ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁴ W odniesieniu do pozostałych wniosków postępowania zostały umorzone lub wnioski zostały pozostawione bez rozpatrzenia.

⁵ W odniesieniu do pozostałych wniosków postępowania zostały umorzone lub wnioski zostały pozostawione bez rozpatrzenia.

- pracownik prowadzący postępowanie ustala przedmiot postępowania na dzień jego wszczęcia, w tym co do kwoty podatku/zaległości,
- celem ustalenia przedmiotu postępowania ulgowego pracownik SW dokonuje analizy kart kontowych wnioskodawcy przy wykorzystaniu aplikacji Poltax2B oraz wykonuje wydruk listy zobowiązań/zaległości podatkowych,
- jeśli zgromadzony materiał dowodowy nie jest wystarczający do rozstrzygnięcia sprawy, pracownik SW powinien go uzupełnić m.in. przez wezwanie wnioskodawcy do przedłożenia oświadczenia o aktualnej sytuacji majątkowej, rodzinnej i finansowej i dodatkowych dokumentów, którymi w odniesieniu do podatników prowadzących działalność gospodarczą dodatkowymi są m.in. ewidencja środków trwałych, podatkowa księga przychodów i rozchodów, informacja o bieżącym stanie należności i zobowiązań.

Po 1 stycznia 2020 r. w zakresie udzielania ulg i zwolnień, zwrotu podatku od towarów i usług (dalej: VAT), do Urzędu wpłynęły m.in. następujące zalecenia/wytyczne:

- wytyczne Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów (dalej: MF), przekazane przez Izbę Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej: IAS) w dniu 24 marca 2020 r., stanowiące podstawę udzielanych ulg przez urzędy skarbowe (dalej: Wytyczne),
- zalecenia MF w sprawie realizacji wniosków ulgowych przekazane 30 marca 2020 r. przez IAS (dalej: Zalecenia),
- Drogowskaz do wytycznych MF, przekazany przez IAS 14 kwietnia 2020 r.,
- pismo MF z 27 kwietnia 2020 r. dotyczące zaleceń w zakresie ustalania przedmiotu postępowania ulgowego w sytuacji braku obowiązku składania miesięcznych deklaracji,
- wyjaśnienia MF z 15 maja 2020 r. dla urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej dotyczące zasad udzielania pomocy na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w okresie trwania choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2,
- pismo MF z 12 czerwca 2020 r. w sprawie naliczania opłaty prolongacyjnej,
- wyjaśnienia MF z 17 października 2020 r. dotyczące zasad udzielania pomocy na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach programu pomocowego.

W Wytycznych wskazano m.in., że:

- 1) przesłanka koronawirusa może co do zasady dotyczyć zobowiązań podatkowych, których terminy płatności przypadają po 1 marca 2020 r.,
- 2) w takim przypadku, jeśli podatnik nie korzystał wcześniej z pomocy publicznej i nie ma innych długów, nie trzeba badać jego sytuacji finansowej (nie składa oświadczenia majątkowego), a pomoc publiczną ocenia się wyłącznie w kontekście jego oświadczenia z wniosku,
- 3) jeżeli jest to zobowiązanie roczne CIT lub PIT za 2019 r. należy działać jak wyżej, pod warunkiem, że podatnik spełnia ww. warunki oraz podstawowy przedmiot działalności podatnika należy do branż bezpośrednio zagrożonych oddziaływaniem koronawirusa (transport, turystyka, kultura, gastronomia, usługi fryzjerskie i kosmetyczne, kultura fizyczna, fitness, salony odnowy, itp.),
- 4) ww. przypadki należy załatwiać w pierwszej kolejności, bez zbędnej zwłoki i bez rozbudowywanego postępowania dowodowego, kierując się zasadą dobrej wiary klienta zewnętrznego i budowaniem zaufania do organu podatkowego oraz konstytucją Biznesu zakładającą adekwatność działań administracji do zaistniałej sytuacji.

W Zaleceniach wskazano m.in., że organy mają działać szybko, korzystając w trakcie gromadzenia materiału dowodowego również ze składanych oświadczeń przez strony oraz danych powszechnie znanych i znanych organowi z urzędu, uwzględniając zasadę adekwatności działań administracji do zaistniałej sytuacji. W Drogowskazu do wytycznych MF zalecono ograniczenie postępowania dowodowego do dokumentów będących w posiadaniu US (tj. stosowanie uproszczonego postępowania dowodowego).

(akta kontroli tom str. 21-23, 48-49, 51-71, 188-190, 278-288, 337-373)

W związku z pismem (e-mail) z 24 marca 2020 r. dotyczącym zaakceptowanych przez Ministra Finansów zasad, stanowiących podstawę udzielania ulg przez urzędy skarbowe, w którym wskazano przykładowo branże bezpośrednio zagrożone oddziaływaniem koronawirusa, zarówno IAS jak i NUS nie sporządzili dodatkowej listy branż bezpośrednio zagrożonych.

(akta kontroli tom I str. 246)

Po 1 stycznia 2020 r. IAS wprowadził dodatkowe obowiązki sprawozdawcze polegające na przekazywaniu co tydzień informacji na temat udzielanych ulg i zwolnień podatnikom powołującym się na przesłankę związaną z epidemią. Urząd przekazywał do IAS ww. informacje.

(akta kontroli tom str. 21-22, 31-37)

1.2. W okresie epidemii do US wpłynęło 12 wniosków w sprawie umorzenia zaległości podatkowej na łączną kwotę 200,4 tys. zł, w tym sześć wniosków (178,5 tys. zł) złożyli podatnicy nieprowadzący działalności gospodarczej, natomiast sześć (21,9 tys. zł) – przedsiębiorcy. Organ podatkowy pozytywnie rozpatrzył jeden wniosek na łączną kwotę 3,1 tys. zł⁶, tj. 1,5% wnioskowanej kwoty ogółem w tym okresie, natomiast decyzję odmowną wydał w pięciu sprawach (w tym w dwóch w II kwartale 2021 r.)⁷.

W okresie przed epidemią (od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2020 r.) do US wpłynęło dziewięć wniosków (52,1 tys. zł), wszystkie zostały złożone przez podatników nieprowadzących działalności gospodarczej. Organ podatkowy pozytywnie rozpatrzył jeden wniosek na kwotę 0,4 tys. zł, tj. 0,8% wnioskowanej kwoty ogółem w tym okresie, decyzję odmowną wydał w siedmiu sprawach⁸.

(akta kontroli tom I str. 7, 8, 233-235)

Najczęstszymi przyczynami odmowy udzielenia umorzenia zaległości podatkowych w okresie przed epidemią i w okresie epidemii była sytuacja materialna podatnika, która po zbadaniu przez Urząd nie była na tyle trudna i pozwalała na uregulowanie zobowiązania poprzez spłatę należności w ratach oraz brak wymaganej zgody na umorzenie przez jednostkę samorządu terytorialnego.

(akta kontroli tom I str. 22)

Badaniem kontrolnym objęto pięć postępowań w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, w tym: dwie sprawy (100%), w których NUS wydał decyzję o umorzeniu zaległości podatkowej, dwa postępowania, w których została wydana decyzja odmowna⁹ (o najwyższej kwocie wnioskowanej do umorzenia) oraz jedno postępowanie zakończone decyzją o umorzeniu, w której wnioskodawcą był podatnik prowadzący działalność gospodarczą¹⁰.

Umorzone zaległości w kwocie ogółem 3,4 tys. zł dotyczyły:

⁶ Wniosek złożony przez podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej.

⁷ W szczęściu sprawach postępowanie zostało umorzone z powodu cofnięcia wniosku.

⁸ W jednej sprawie postępowanie zostało umorzone.

⁹ 0607-SEW.4261.14.2020 i 0607-SEW.4261.7.2019.

¹⁰ 0607-SEW.4261.16.2020.

- w III kwartale 2019 r. zaległości w podatku od czynności cywilnoprawnych (należność główna 327 zł, odsetki za zwłokę 31 zł)¹¹,
- w II kwartale 2020 r. zaległości z tytułu podatku od spadków i darowizn w wysokości 3056 zł¹².

Złożone wnioski nie zawierały błędów formalnych, postępowania były dokumentowane prawidłowo, a zgromadzony materiał dowodowy pozwalał na zweryfikowanie okoliczności wskazywanych we wnioskach, w tym sytuacji finansowej i majątkowej podatników. Uzasadnienia decyzji zawierały uzasadnienia faktyczne i prawne, w szczególności wykazano w nich istnienie ważnego interesu podatnika. Wnioski zostały rozpoznane z zachowaniem przepisów dotyczących terminów załatwienia sprawy.

Postępowanie w sprawie 0607-SEW.4261.16.2020 zostało umorzone w wyniku złożenia przez podatnika pisemnego oświadczenia o cofnięciu wniosku (NUS wydał decyzję na podstawie art. 207 i 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³.

W postępowaniu w sprawie 0607-SEW.4261.14.2020 (zakończonym wydaniem decyzji odmownej) wniosek podatnika nie zawierał błędów formalnych, postępowanie było dokumentowane prawidłowo, zgromadzony został materiał dowodowy pozwalający na zweryfikowanie okoliczności wskazywanych we wnioskach, w tym sytuacji finansowej i majątkowej podatnika, uzasadnienie decyzji zawierało uzasadnienia faktyczne i prawne, w szczególności wykazano w nich, dlaczego NUS uznał, że nie wystąpiły przesłanki do udzielenia ulgi, określone w art. 67a § 1 O.p. Wnioskodawcy umożliwiono wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji. Postępowanie zostało zakończone przed upływem miesiąca od daty złożenia wniosku.

W postępowaniu w sprawie 0607-SEW.4261.7.2019 NUS wydał decyzję odmowną, stwierdzając brak przesłanek z art. 67a § 1 O.p. Wnioskodawcy umożliwiono wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji. Podatnika zawiadomiono o zwłoce i przyczynach niedotrzymania 30-dniowego terminu do wydania decyzji, stosownie do art. 140 § 1 O.p. Decyzja została wydana po 37 dniach od daty wniosku. W wyniku złożonego odwołania przez podatnika, Dyrektor IAS decyzją z 4 czerwca 2020 r. utrzymał w mocy decyzję NUS, następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (dalej: WSA) wyrokiem z 2 grudnia 2020 r. uchylił zaskarżoną decyzję. WSA zarzucił naruszenie przez NUS art. 124, 187 § 1, 191, 67a § 1, 210 § 4 O.p. Dyrektor IAS decyzją z 6 maja 2021 r. uchylił w całości ww. decyzję NUS i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji.

(akta kontroli tom I str. 72-99, 182-183, 218-235, 380-385, tom II str. 128-131)

W prowadzonych postępowaniach dotyczących umorzenia zaległości podatkowych zastosowano jednakowe kryteria wobec podatników. W poddanej badaniu próbie dwóch wnioskodawców było podatnikami prowadzącymi działalność gospodarczą¹⁴. Na dzień 30 czerwca 2021 r. podatnicy ci prowadzili działalność gospodarczą.

(akta kontroli tom I str. 39, 233-235, 380-385)

1.3. W okresie od 1 kwietnia 2020 r. do 31 marca 2021 r. złożono dziewięć wniosków w sprawie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty zapłaty podatku

¹¹ 0607-SEW.4264.3.2019.

¹² 0607-SEW.4264.1.2020.

¹³ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: O.p.

¹⁴ W postępowaniach: 0607-SEW.4261.14.2020 (odmowa umorzenia) i 0607-SEW.4261.16.2020 (umorzenie postępowania).

w łącznej kwocie 36,2 tys. zł, w tym cztery wnioski na kwotę 17,1 tys. zł złożyli przedsiębiorcy oraz pięć na kwotę 19,1 tys. zł osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. NUS rozpatrzył pozytywnie jeden wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą na kwotę 4,8 tys. zł (28,1% kwoty wnioskowanej przez podatników z tej grupy)¹⁵ oraz cztery wnioski podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, udzielając im ulgi w łącznej kwocie 18,5 tys. zł (96,9% kwoty wnioskowanej przez podatników z tej grupy). Przedsiębiorcy została udzielona ulga w ramach pomocy *de minimis*. Ponadto NUS wydał w II kwartale 2020 r. jedną decyzję pozytywną w stosunku do przedsiębiorcy, który złożył wniosek w marcu 2020 r. udzielając ulgi (w kwocie 5,8 tys. zł), która nie stanowiła pomocy *de minimis*.

W okresie od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2020 r. złożono pięć wniosków w sprawie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty zapłaty podatku w łącznej kwocie 94,8 tys. zł, w tym cztery wnioski na kwotę 67,9 tys. zł (71,6% wnioskowanych kwoty ogółem) złożyli przedsiębiorcy. NUS wydał jedną decyzję pozytywną udzielając ulgi podatnikowi nieprowadzącemu działalności gospodarczej w kwocie 0,6 tys. zł (wniosek złożony w marcu 2019 r.)¹⁶.

(akta kontroli tom I str. 7, 10, 11, 236-242)

Badaniem kontrolnym objęto: dwa postępowania, w których NUS wydał decyzję o odroczeniu terminu płatności podatku¹⁷, trzy postępowania, w których NUS wydał decyzję o rozłożeniu zapłaty podatku na raty¹⁸ (o najwyższej kwocie wnioskowanej ulgi) oraz dwa postępowania, w których została wydana decyzja o umorzeniu postępowania¹⁹, w których wnioskodawcami byli podatnicy prowadzący działalność gospodarczą.

W analizowanych sprawach zakończonych wydaniem przez NUS decyzji zgodnej z wnioskiem podatnika:

- złożone wnioski nie zawierały błędów formalnych,
- w dwóch postępowaniach²⁰ zgromadzony został materiał dowodowy pozwalający na zweryfikowanie okoliczności wskazywanych we wnioskach, w tym sytuacji finansowej i majątkowej podatników, natomiast:
 - a) w postępowaniu 0607-SEW.4263.2.2020 (odroczenie terminu płatności VAT za luty 2020 r.) z karty informacyjnej podatnika nie wynikało, by znacząco zmalały przychody w 2020 r. Wnioskodawca powoływał się na utratę kontrahentów, co również nie zostało potwierdzone żadnym dowodem. W prowadzonej trzy miesiące później sprawie 0607-SEW.4263.13.2020 dotyczącej tego samego podatnika wydana została decyzja o odmowie rozłożenia na raty zaległości podatkowej. W jej uzasadnieniu wskazano, że ze złożonych deklaracji VAT nie wynika, by podatnik ten w okresie objętym pandemią odnotował znaczący spadek obrotów z tytułu sprzedaży usług (wartość sprzedaży utrzymywała się na tym samym poziomie od września 2019 r.);

NUS wyjaśnił, że wnioskodawca powoływał się na spadek przychodów oraz utratę kontrahentów z tytułu wykonywanej działalności międzynarodowego transportu drogowego w związku z pandemią. Transport w okresie panującej epidemii należał do branż bezpośrednio zagrożonych oddziaływaniem koronawirusa. Z uwagi na to, że podatnik obsługiwał m.in. kierunki do Włoch

¹⁵ Pozostali przedsiębiorcy wycofali wnioski.

¹⁶ Pozostali przedsiębiorcy wycofali wnioski.

¹⁷ 0607-SEW.4263.2.2020, 0607-SEW.4261.6.2020 (oba na wniosek podatników prowadzących działalność gospodarczą).

¹⁸ 0607-SEW.4264.3.2020, 0607-SEW.4264.4.2020 (oba na wniosek na wniosek podatników nieprowadzących działalności gospodarczej), 0607-SEW.4264.2.2020 (na wniosek podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej).

¹⁹ 0607-SEW.4263.1.2020, 0607-SEW.4263.2.2020.SZD.

²⁰ 0607-SEW.4264.3.2020 i 0607-SEW.4264.4.2020

i Niemiec, a obowiązywały w tym okresie obostrzenia szczególnie w zakresie przemieszczania się (zamknięte granice), przyjęto argument związany ze spadkiem obrotów spowodowany utratą zleceń związanych z transportem towarów. Na podstawie karty informacyjnej o podmiocie z 10 kwietnia 2020 r., wykorzystanej w prowadzonym postępowaniu, możliwe było przeanalizowanie przychodu wyłącznie z okresów do lutego 2020 r., deklaracja VAT-7 za marzec 2020 r. złożona została 26 kwietnia 2020 r., tj. po wydaniu rozstrzygnięcia. Sprawa rozpatrywana była na przełomie marca/kwietnia 2020 r. i organ postępował zgodnie z Wytycznymi. Podatnik nie dotrzymał terminu płatności odroczonego podatku, należność została zaspokojona 12 sierpnia 2020 r. wyniku prowadzonego postępowania egzekucyjnego. Podatnik ponownie wnioskiem z 15 czerwca 2020 r. zwrócił się do Urzędu o rozłożenie na raty zaległości podatkowej (VAT za kwiecień 2020 r.). Organ podatkowy w tym przypadku miał większą wiedzę na temat uzyskiwanych przez podatnika przychodów, dokonując analizy materiału dowodowego. Stwierdzono, że w badanym okresie pomimo panującej pandemii nie nastąpił spadek obrotów z tytułu sprzedaży usług, a wartość sprzedaży utrzymywała się na porównywalnym poziomie od września 2019 r. i dlatego organ omówił udzielenia ulgi;

- b) w postępowaniu 0607-SEW.4261.6.2020 (odroczenie terminu płatności podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 r., wniosek z 29 kwietnia 2020 r.) w aktach postępowania nie zgromadzono dowodu potwierdzającego spadek obrotów w 2020 r., w szczególności ich braku w kwietniu 2020 r.

NUS wyjaśnił, że zeznanie podatkowe PIT-36 za 2019 r. zostało złożone 26 marca 2020 r. z wykazaniem do zapłaty zobowiązaniem w wysokości 4,6 tys. zł w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w zakresie pośrednictwa w obrocie nieruchomościami. Wniosek umotywowany został trudną sytuacją finansową spowodowaną epidemią COVID-19. Jak wskazał wnioskodawca przychody z prowadzonej działalności w kwietniu 2020 r. spadły do poziomu zerowego z uwagi na duży zastój w obrocie nieruchomościami spowodowany niebezpieczeństwem zarażenia koronawirusem w kontaktach z klientami. Wniosek został rozpatrzony pozytywnie w ramach pomocy *de minimis*. Wnioskodawca podlegał opodatkowaniu podatkiem dochodowym (sam nalicza i odprowadza zaliczki od dochodu w trakcie roku podatkowego), wysokość dochodów na przestrzeni poszczególnych miesięcy możemy analizować po złożonym zeznaniu rocznym bądź po przedłożeniu ksiąg rachunkowych. Prowadzone postępowanie zostało przeprowadzone zgodnie z Wytycznymi. Dodatkowo NUS wyjaśnił, że w pkt 3 Wytycznych zostały podane przykładowe branże, o czym świadczył „itp.” na końcu zdania, co oznaczało, że katalog branż nie był zamknięty. Urząd uznał, że działalność prowadzona przez podatników w zakresie pośrednictwa w obrocie nieruchomościami oraz w zakresie doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania, można zaliczyć do branż bezpośrednio związanych z oddziaływaniem koronawirusa, gdyż wiążą się z bezpośrednim kontaktem z klientem, który w związku z pandemią został ograniczony;

- NUS uwzględnił możliwości płatnicze podatników;
- decyzje zawierały uzasadnienia faktyczne i prawne, w szczególności wykazano w nich istnienie ważnego interesu podatnika;
- NUS odstąpił od naliczania opłaty prolongacyjnej stosując się do art. 15za ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19²¹;

²¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1842, ze zm., zwana dalej „UCOVID”.

– postępowania zostały zakończone w terminie miesiąca od daty złożenia wniosku. Postępowania w sprawach 0607-SEW.4263.1.2020 i 0607-SEW.4263.2.2020.SZD zostały umorzone w wyniku złożenia przez podatników pisemnego oświadczenia o cofnięciu wniosku (NUS wydał decyzję na podstawie art. 207 i 208 § 1 O.p.).

(akta kontroli tom I str. 100-134, 236-242, 246-256, 328-329, 386-392)

W czterech analizowanych sprawach, w których NUS wydał decyzję w sprawie odroczenia terminu płatności lub w sprawie rozłożenia zapłaty podatku na raty podatnicy wywiązali się z obowiązków wynikających z tych decyzji²². W jednym przypadku podatek nie dokonał wpłaty w odroczonym terminie płatności i sprawa została skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego (wpłata została wyegzekwowana).

(akta kontroli tom I str. 324)

W prowadzonych postępowaniach dotyczących odroczenia terminu płatności lub rozłożenia podatku na raty zastosowano jednakowe kryteria wobec podatników. W badanej próbie decyzji pozytywnych dwóch wnioskodawców było podatnikami prowadzącymi działalność gospodarczą. Obaj wnioskodawcy, w stosunku do których NUS wydał decyzję o umorzeniu postępowania byli podatnikami prowadzącymi działalność gospodarczą, którą prowadzili również na dzień 30 czerwca 2021 r.

(akta kontroli tom I str. 40, 236-242)

1.4. W okresie epidemii do US wpłynęło 28 wniosków w sprawie odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami na łączną kwotę 1103,6 tys. zł, w tym 15 wniosków (95,8 tys. zł) złożyli podatnicy nieprowadzący działalności gospodarczej, a 13 (1007,8 tys. zł) przedsiębiorcy. Organ podatkowy rozpatrzył pozytywnie 17 wniosków (811 tys. zł), z czego 10 (35,3 tys. zł) dotyczyło podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, a siedem (775,7 tys. zł) przedsiębiorców. NUS, na wniosek trzech przedsiębiorców, udzielił ulg stanowiących pomoc *de minimis* w kwocie łącznej 241 tys. zł. Ulg udzielone czterem przedsiębiorcom na kwotę ogółem 534,7 tys. zł nie stanowiły pomocy publicznej. NUS wydał dwie decyzje o odmowie udzielenia ulgi w łącznej wnioskowanej kwocie 14,1 tys. zł²³.

W okresie przed epidemią wpłynęło 13 wniosków na łączną kwotę 82,2 tys. zł, w tym osiem (39,6 tys. zł) od podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, a pięć (42,6 tys. zł) od przedsiębiorców. Pozytywnie rozpatrzono osiem wniosków (49,4 tys. zł), w tym jeden złożony przez przedsiębiorcę (12,6 tys. zł), któremu NUS udzielił ulgi niestanowiącej pomocy *de minimis*. W jednej sprawie NUS wydał decyzję odmowną (wniosek dotyczył kwoty 3 tys. zł)²⁴.

(akta kontroli tom I str. 7, 12, 13, 236-242)

Badaniem kontrolnym objęto: dwa postępowania, w których NUS wydał decyzję o odroczeniu zaległości podatkowej wraz z odsetkami²⁵, trzy w których NUS wydał decyzję o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej wraz z odsetkami²⁶ (o najwyższej kwocie wnioskowanej ulgi) na łączną kwotę ulg 633,2 tys. zł (73,6% ulg uzyskanych w kontrolowanym okresie przez wszystkich podatników). Analizie poddano również dwa postępowania, w których została wydana decyzja o odmowie rozłożenia na raty zaległości podatkowej²⁷, w których

²² 0607-SEW.4264.2.2020, 0607-SEW.4261.6.2020, 0607-SEW.4264.3.2020, 0607-SEW.4264.4.2020.

²³ W odniesieniu do pozostałych wniosków postępowania zostały umorzone lub wnioski zostały pozostawione bez rozpatrzenia.

²⁴ W odniesieniu do pozostałych wniosków postępowania zostały umorzone lub wnioski zostały pozostawione bez rozpatrzenia.

²⁵ 0607-SEW.4261.13.2020 (kwota ulgi: 29,7 tys. zł), 0607-SEW.4261.10.2020 (kwota ulgi: 67,7 tys. zł).

²⁶ 0607-SEW.4263.2.2021.4 (kwota ulgi: 143,6 tys. zł), 0607-SEW.4261.9.2019 (kwota ulgi: 12,5 tys. zł), 0607-SEW.4263.3.2020.SZD (kwota ulgi: 379,7 tys. zł).

²⁷ 0607-SEW.4261.3.2019, 0607-SEW.4263.13.2020.

wnioskodawcami byli podatnicy prowadzący działalność gospodarczą. Od wydanych decyzji podatnicy nie składali odwołań.

W analizowanych sprawach zakończonych wydaniem przez NUS decyzji zgodnej z wnioskiem podatnika:

- cztery wnioski²⁸ nie zawierały błędów formalnych,
- przeprowadzone czynności dokumentowano zgodnie z obowiązującymi procedurami,
- w dwóch postępowaniach²⁹ zgromadzony został pełny materiał dowodowy, w szczególności pozwalający na zweryfikowanie okoliczności wskazywanych we wnioskach, w tym sytuacji finansowej i majątkowej podatników, natomiast w trzecim postępowaniu 0607-SEW.4261.13.2020 wnioskodawca nie złożył oświadczenia o sytuacji finansowej i majątkowej. W aktach postępowania nie było również informacji z podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Ponadto organ nie podjął działań w celu ustalenia, czy wnioskodawca utracił kontrahentów (wnioskodawca powoływał się na utratę kontraktów z 2018 r.).

NUS wyjaśnił, że z uwagi na ograniczony kontakt z podatnikiem związany z trwającą epidemią koronawirusa, nie został on wezwany do poprawy złożonej informacji i uzupełnienia złożonych dokumentów. Z analizy akt podatkowych znajdujących się w posiadaniu organu podatkowego, w tym złożonych deklaracji VAT-7, wynikało, że podatnik odnotował spadek obrotów z tytułu sprzedaży towarów i usług. Urząd nie wzywał wnioskującego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym z uwagi na trwającą epidemię i ograniczony z nim kontakt. Podatnik wnioskował o odroczenie płatności zaległości na okres 2 m-cy (licząc od daty złożenia wniosku). Jak wynikało ze złożonych zeznań podatkowych PIT-36L za okres ostatnich trzech lat uzyskiwał dochody jedynie z prowadzonej działalności gospodarczej, co oznaczało, że jeśli obroty z tytułu sprzedaży spadły to zmalały również jego dochody, co stanowiło ważny argument w rozpatrywanej sprawie. Dochód budżetu państwa nie był zagrożony z uwagi na krótki okres odroczenia terminu płatności oraz stan posiadania majątku według informacji podsystemu CZM (czynności majątkowe) zawartych w karcie informacji o podmiocie. W Urzędzie przy rozstrzyganiu sprawy postępowano zgodnie z Wytycznymi, nie prowadzono rozbudowanego postępowania dowodowego, a sprawa została rozstrzygnięta na podstawie dokumentów znajdujących się w posiadaniu organu.

- uzasadnienia trzech decyzji³⁰ zawierały wyczerpujące uzasadnienia faktyczne i prawne, w szczególności wykazano w nich istnienie ważnego interesu podatnika,
- NUS odstąpił od naliczania opłaty prolongacyjnej stosując się do art. 15za ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19,
- przestrzegano przepisów dotyczących terminów załatwienia sprawy. W jednej, zakończonej w terminie dłuższym niż miesiąc, wnioskodawca został zawiadomiony o przyczynie niezakończoności sprawy w sposób zgodny z art. 140 § 1 O.p. Przyczyną niezakończoności sprawy w terminie 30 dni od daty złożenia wniosku była konieczność umożliwienia stronie wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału. Wyznaczony nowy termin został dotrzymany, a decyzja została wydana po 43 dniach od złożenia wniosku.

W postępowaniach zakończonych wydaniem decyzji o odmowie rozłożenia na raty zaległości podatkowej NUS wykazał:

²⁸ 0607-SEW.4261.13.2020, 0607-SEW.4261.10.2020, 0607-SEW.4261.9.2019, 0607-SEW.4263.3.2020.SZD.

²⁹ 0607-SEW.4261.10.2020, 0607-SEW.4261.9.2019.

³⁰ 0607-SEW.4261.13.2020, 0607-SEW.4263.2.2021.4, 0607-SEW.4261.9.2019.

1) brak dochodów i majątku wskazujący na brak możliwości realizacji układu ratalnego³¹,

2) niedokonanie zapłaty podatku w terminie wynikającym z wydanej ponad trzy miesiące wcześniej decyzji o odroczeniu terminu zapłaty podatku oraz brak spadku przychodów, na okoliczność którą powoływał się wnioskodawca³².

(akta kontroli tom I str. 7, 12, 13, 42, 135-181, 184-187, 191-204, 236-242, 246-256, 393-399)

W sprawie 0607-SEW.4263.3.2020.SZD podatnik w pełni wywiązał się z obowiązków wynikających z decyzji o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej. W sprawie 0607-SEW.4263.2.2021.4 podatnik terminowo zapłacił dwie z sześciu rat, jedną ratę uregulował dwa dni po upływie terminu płatności, jedna nie została zapłacona w związku z czym sprawa została skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego³³. W sprawie 0607-SEW.4261.9.2019 jedna z pięciu rat została zapłacona w terminie, w odniesieniu do pozostałej kwoty sprawa została skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego. W dwóch sprawach podatnicy nie dokonali wpłaty w odroczonym terminie płatności zaległości podatkowej i sprawy zostały skierowane na drogę postępowania egzekucyjnego (wpłata została wyegzekwowana)³⁴.

(akta kontroli tom I str. 325)

W poddanej badaniu próbie sześciu z siedmiu wnioskodawców było podatnikami prowadzącymi działalność gospodarczą. Na dzień 30.06.2021 r. ww. podatnicy prowadzili działalność gospodarczą.

(akta kontroli tom I str. 41-42, 236-242)

1.5. Wpływ przyznanych ulg na sytuację podatników prowadzących działalność gospodarczą zbadano na próbie sześciu wniosków podatników (dwóch, którzy uzyskali odroczenie terminu płatności podatku³⁵, dwóch, którym odroczone termin zapłaty zaległości podatkowej³⁶ i dwóch, którym NUS rozłożył na raty zaległość podatkową³⁷). Pięć ww. wniosków zostało złożonych w latach 2020-2021 i jeden z nich został złożony przez podatnika działającego w branży bezpośrednio narażonej na straty w związku z epidemią, wyszczególnionej w Wytocznych.

Podatnicy, w ramach analizowanych sześciu spraw, uzyskali ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w kwocie ogółem 264,1 tys. zł. Uzyskane przez nich ulgi stanowiły od 0,04%³⁸ do 0,43%³⁹ rocznych dochodów/przychodów podatników (średnio: 0,17%). Dwóch z sześciu ww. podatników ubiegało się w 2020 r. o przyznanie innych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w tym:

- podatnik ze sprawy 0607-SEW.4263.2.2020 – trzykrotnie. Wnioski złożone w czerwcu, wrześniu i październiku 2020 r., dotyczyły rozłożenia na raty zaległości podatkowej z tytułu VAT odpowiednio: za kwiecień⁴⁰, lipiec⁴¹ oraz wrzesień 2020 r.⁴²;

³¹ 0607-SEW.4261.3.2019.

³² 0607-SEW.4263.13.2020.

³³ W odniesieniu do raty V i VII nie upłynął jeszcze termin płatności.

³⁴ 0607-SEW.4261.10.2020 i 0607-SEW.4261.13.2020.

³⁵ 0607-SEW.4263.2.2020 (branża: transport drogowy towarów), 0607-SEW.4261.6.2020 (branża: pośrednictwo w obrocie nieruchomościami).

³⁶ 0607-SEW.4261.10.2020 (branża: pozostałe doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania), 0607-SEW.4261.13.2020 (branża: sprzedaż hurtowa paliw i pochodnych).

³⁷ 0607-SEW.4261.9.2019 (branża: transport drogowy towarów), 0607-4263.2.2021.4 (branża: roboty związane z budową linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych).

³⁸ 0607-SEW.4263.2.2020.

³⁹ 0607-SEW.4261.9.2019.

⁴⁰ Wniosek z 15 czerwca 2020 r. na kwotę łączną 7,7 tys. zł - decyzja odmowna z 15 lipca 2020 r. 0607 SEW.4263.13.2020.

⁴¹ Wniosek z 9 września 2020 na kwotę łączną 6,3 tys. zł - decyzja odmowna z 15 października 2020 r. 0607 SEW.4263.15.2020.

⁴² Postępowanie zostało umorzone w związku z cofnięciem wniosku.

- podatnik ze sprawy 0607-SEW.4261.6.2020 wystąpił również (trzy dni wcześniej) z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej z tytułu PIT za 2019 r. w kwocie 4,8 tys. zł (wniosek cofnięty 29 kwietnia 2020 r.).

(akta kontroli tom I str. zestawienia 40, 41-42)

W II kwartale 2020 r. ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych zostały udzielone pięciu podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą na łączną kwotę 98,3 tys. zł. Żaden z nich nie zaprzestał ani nie zawiesił prowadzenia działalności gospodarczej. W stosunku do dwóch została wydana decyzja o wygaszeniu decyzji przyznającej ulgę.

(akta kontroli tom I str. 50)

NUS wyjaśnił, że oprócz ulg i zwolnień, o których mowa w art. 67a § 1 art. 67b § 1 O.p. stosowano szybkie rozpatrywanie wniosków o uwolnienie środków zgromadzonych na rachunkach VAT. Począwszy od 15 kwietnia 2020 r. średni czas od wpływu wniosku podatnika o uwolnienie środków do wystawienia postanowienia o uwolnieniu tych środków wynosił 3 dni. Powyższy instrument wsparcia podatników był przedmiotem zalecenia Departamentu Poboru Podatków MF (pismo z 15 kwietnia 2020 r. znak DPP2.0723.45.2020). Pismem z 9 listopada 2020 r. (0601-ILW.0321.9.2020.38) IAS wskazała, że zalecenia te są aktualne i należy je stosować. Podatnicy nie korzystali z innych niż wyżej wskazane instrumentów wsparcia.

(akta kontroli tom I str. 21-23, 400-402)

1.6. Właściwy do załatwiania w US spraw z zakresu udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych był Referat Spraw Wierzycielskich i Rachunkowości (SEW).

(akta kontroli tom II str. 69-86)

Pracownik SEW prowadząc postępowania w sprawie udzielania ulg i zwolnień, celem pozyskania danych o podmiocie w zakresie zarejestrowanych składników i czynności majątkowych, wysokości przychodów badanego okresu, posiadanych zaległości podatkowych, informacji o zaległościach innych wierzycieli zarejestrowanych w bazie urzędu, korzystał z systemów informatycznych zaakceptowanych przez MF:

- eOrus - karta informacyjna o podmiocie do wniosku o ulgi,
- Poltax 2B Plus - centralna karta kontowa podmiotu, informacje o stanie zaległości podatkowych wnioskującego, inne organy prowadzące postępowanie egzekucyjne,
- SSP - zaległości podmiotu w zakresie podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego,
- ZEFIR - zaległości z tytułu podatków pośrednich,
- Poltax - przychody wnioskodawcy, złożone deklaracje podatkowe, rejestracja wniosku, rejestracja rozstrzygnięcia,
- Program Ewidencje, Raty do ustalenia układu ratalnego.

Proces udzielania ulg był dokumentowany w aktach prowadzonych postępowań.

(akta kontroli tom I str. 246, 380-399)

Monitoring terminowości udzielania ulg prowadzony był na podstawie rejestrów, w których odnotowywana była data wpływu wniosku, jak również data wydania decyzji.

W okresie II kwartał 2019 r. - I kwartał 2021 r. przy prowadzeniu postępowań w zakresie udzielanych ulg i zwolnień Urząd korzystał z Procedury udzielania ulg, która stanowiła narzędzie pomocnicze przy rozpatrywaniu spraw.

W okresie epidemii, podczas rozpatrywania wniosków o zastosowanie ulgi podatkowej, Urząd obowiązywały opracowane przez MF zalecenia, wytyczne, wyjaśnienia co do sposobu interpretacji przepisów UCOVID. Wprowadzone zalecenia, wytyczne nie zostały odwołane, przekazywane sukcesywnie dodatkowe wyjaśnienia uszczegóławiały wcześniej przekazane informacje, dotyczyły sposobu postępowania przy rozpatrywaniu wniosków w zakresie udzielanego wsparcia podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą przy wyborze formy zastosowanej pomocy⁴³.

(akta kontroli tom I str. 247-248, 278-316, 328-329)

NUS wyjaśnił, że obsługa wniosków podatników dotyczących ulg i zwolnień w okresie epidemii COVID-19 odbywała się z uwzględnieniem zaleceń i rekomendacji dla pracowników wydanych przez IAS, związanych z zapobieganiem rozprzestrzeniania się wirusa SARS-CoV-2 powodującego chorobę COVID-19, zgodnych z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 9 października 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii⁴⁴. Innych zmian w obsłudze wniosków niż wynikające z ww. zaleceń i rekomendacji nie wprowadzono. Nie dokonywano również przesunięć pracowników.

(akta kontroli tom I str. 22-23)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Nie podjęto działań zmierzających do określenia prawidłowego zakresu przedmiotowego wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. W postępowaniu 0607-SEW.4263.2.2021.4 został merytorycznie rozpatrzony wniosek podatnika o rozłożenie na raty zapłaty podatku i została w tej sprawie wydana decyzja o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej w kwocie 143,3 tys. zł wraz z odsetkami (0,3 tys. zł) w sytuacji, gdy wniosek został złożony 8 marca 2021 r., tj. po upływie terminu płatności VAT za styczeń 2021 r.

(akta kontroli tom I str. 153-162, 374-379, 386-392)

Zgodnie z art. 51 § 1 O.p. zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Stosownie do art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴⁵ podatnicy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego.

NUS wyjaśnił, że Urząd kierował się orzeczeniem sygn. I SA/Lu 974/12, w którym sąd wskazuje zakres związania organu podatkowego treścią wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego. W doktrynie i orzecznictwie nie budzi wątpliwości pogląd, że organ podatkowy jest co do zasady związany wnioskiem podatnika, w tym także podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, co do rodzaju wnioskowanej ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego. Wynika to wprost z art 67a O.p., w którym stwierdza się, że organ podatkowy „na wniosek podatnika” może udzielić ulgi, której rodzaje określone są w art 67a § 1 pkt 1-3. Organ podatkowy nie może więc udzielić innej ulgi niż tej, o którą wnosi podatnik. Przy tym związanie to nie jest tak daleko idące, aby organ podatkowy nie mógł odroczyć zapłaty zaległości podatkowej (ulga określona w art 67a § 1 pkt 2), w sytuacji gdy podatnik wnosi o odroczenie terminu płatności podatku (ulga określona w art 67a § 1 pkt 1), albo rozłożyć na raty zapłaty zaległości podatkowej (ulga określona w art 67a

⁴³ Wytyczne, zalecenia zostały wyszczególnione w pkt 1.1. wystąpienia pokontrolnego.

⁴⁴ Dz. U. poz. 1758 ze zm.

⁴⁵ Dz. U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa o podatku od towarów i usług.

§ 1 pkt 2), w sytuacji gdy podatnik wnosi o rozłożenie zapłaty podatku na raty (ulga określona w art 67a § 1 pkt 1). Jak stwierdził sąd, jeżeli jest mowa o związaniu organu podatkowego wnioskiem podatnika co do rodzaju ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, to chodzi o związanie wyborem między odroczeniem /rozłożeniem na raty zobowiązania podatkowego a jego umorzeniem, a nie o dalej idące związanie wyborem między ściśle określonymi rodzajami ulgi zależnymi od mogącego zmienić się w czasie charakteru zobowiązania podatkowego (podatek, zaległość).

Pierwotny wniosek o rozłożenie na raty złożony został w dniu 26 lutego 2021 r., tj. po terminie płatności VAT za styczeń 2021 r. co pozwalało przyjąć, że pełnomocnik Strony, którym była księgowa podatnika, składając wniosek miała świadomość, że zobowiązanie podatkowe w dacie składania wniosku stało się zaległością podatkową, a od zaległości podatkowej należne są odsetki za zwłokę. Pełnomocnik Strony przed wydaniem decyzji miał wiedzę na temat wysokości przysługujących odsetek za zwłokę ponieważ został poinformowany telefonicznie o zaistniałym fakcie.

(akta kontroli tom I str. 252-253)

W niniejszej sprawie charakter zobowiązania podatkowego w okresie od daty złożenia wniosku do daty wydania decyzji nie uległ zmianie, w całym tym okresie była to zaległość podatkowa, a wniosek dotyczył rozłożenia na raty zapłaty podatku. NIK zwraca uwagę, że w świetle dyspozycji art. 121 O.p. działania organu podatkowego powinny zmierzać do określenia prawidłowego zakresu wniosku i udzielenia informacji wnioskodawcy o możliwości złożenia wniosku o rozłożenie na raty zaległości podatkowej.

2. W postępowaniu 0607-SEW.4263.2.2021.4 (rozłożenie na raty zaległości podatkowej) nie zgromadzono materiału dowodowego, który pozwoliłby w pełni zweryfikować okoliczności wskazywane we wniosku o przyznanie ulgi. Na dzień wydania decyzji (19 marca 2021 r.) nie ustalono, czy gmina – kontrahent podatnika – zapłaciła mu za wykonane prace (dwie faktury na kwoty po kilkaset tysięcy zł), co było wskazywane przez podatnika jako okoliczność uzasadniająca wniosek. Postępowanie takie było nierzetelne i naruszało art. 122 oraz 187 § 1 O.p.

(akta kontroli tom I str. 153-162, 374, 375, 386-392)

NUS wyjaśnił, że Urząd nie badał, czy przedstawione przez podatnika faktury dotyczące zapłaty za wywiązanie się z zawartej umowy z gminą nie zostały zapłacone, ponieważ powyższa okoliczność została zbadana na dzień 5 marca 2021 r. poprzez poświadczenie złożone przez podatnika i główną księgową o braku zapłaty za wystawione faktury. Jednocześnie Urząd miał informacje z innej komórki organizacyjnej, że księgowa podatnika kontaktowała się kilkakrotnie z Urzędem w sprawie skorzystania z możliwości zastosowania ulgi za zleżni i skorygowania o kwotę niezapłaconych faktur podatku należnego w deklaracji, były więc podstawy do przyjęcia faktu, że faktury na dzień wydania decyzji nie zostały opłacone. W deklaracji podatku od towarów i usług za kwiecień 2021 r. podatnik wykazał kwotę skorygowanego podatku należnego na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

(akta kontroli tom I str. 252-253)

3. W sprawie z wniosku gminy⁴⁶ z 24 listopada 2020 r. nie udokumentowano w aktach postępowania przeprowadzenia analizy w zakresie rodzaju udzielanej pomocy podatnikowi oraz niepełnego uzasadnienia decyzji, co naruszało art. 177 § 1 O.p. Ponadto uzasadnienie decyzji z 9 grudnia 2020 r. nie zawierało informacji,

⁴⁶ 0607-SEW.4263.3.2020.SZD.

czy udzielona ulga w formie rozłożenia na raty zaległości podatkowej wraz z odsetkami z tytułu niezapłaconego w terminie VAT (w kwocie ogółem 379,7 tys. zł) nie stanowi pomocy publicznej, stanowi pomoc *de minimis* albo stanowi pomoc publiczną. Uzasadnienia innych decyzji w sprawie ulg wydanych dla innych podatników prowadzących działalność gospodarczą⁴⁷ wyjaśniały, dlaczego organ podatkowy zastosował odpowiedni punkt art. 67b § 1 O.p. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a O.p.:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) które stanowią pomoc *de minimis* - w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*;
- 3) które stanowią pomoc publiczną (wyszczególnioną w kolejnych podpunktach).

Według art. 177 § 1 O.p. czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności. Stosownie do art. 210 § 4 O.p. uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

(akta kontroli tom I str. 191-204, 205-217, 393-399)

NUS wyjaśnił, że zobowiązanie z tytułu podatku od towarów i usług powstało w wyniku nieopodatkowania otrzymanej dotacji ze środków europejskich na projekty związane z pozyskiwaniem energii cieplnej ze źródeł odnawialnych oraz budowę przydomowych oczyszczalni ścieków przez mieszkańców gminy. Organ podatkowy już na etapie wstępnym bada, czy wnioskowane wsparcie jest pomocą publiczną. Udzielone na rzecz beneficjenta (gminy) dofinansowanie dla omawianego projektu nie stanowi pomocy publicznej, gdyż gmina nie uzyskuje bezpośrednich korzyści w wyniku jego realizacji. Odbiorcami ostatecznymi (użytkownikami) instalacji byli mieszkańcy gminy. Energia wytwarzana z montowanych instalacji przeznaczona na zasilanie instalacji w budynkach mieszkalnych i gospodarczych użytkowanych przez gospodarstwa domowe, zużywana przez mieszkańców na potrzeby własne gospodarstw domowych uczestniczących w projekcie. Również zainstalowanie instalacji OZE na własnych budynkach gminy nie stanowi pomocy publicznej, gdyż budynki te mają charakter użyteczności publicznej, w którym co do zasady nie jest prowadzona działalność gospodarcza. Biorąc pod uwagę m.in. powyższe argumenty już na etapie wstępnej analizy organ podatkowy przystąpił do rozpatrzenia wniosku bez zastosowania pomocy publicznej uznając wsparcie dla gminy jako niepodlegające zastosowaniu pomocy publicznej na podstawie obowiązujących przepisów.

W ocenie NIK władze publiczne prowadzące działalność gospodarczą można w określonych sytuacjach uznać za przedsiębiorstwa publiczne. Jednostki samorządu terytorialnego mogą prowadzić działalność gospodarczą albo bezpośrednio, przy pomocy swojego aparatu pomocniczego, tj. urzędu, albo pośrednio, przez powołane w tym celu jednostki organizacyjne. Uzasadnienie decyzji w sprawie rozłożenia na raty zaległości podatkowej z tytułu VAT powinno wyjaśniać, dlaczego udzielona gminie ulga nie stanowi pomocy publicznej albo pomocy *de minimis*.

⁴⁷ Np. 0607-SEW.4263.2.2020, 0607-SEW.4261.12.2020.

W Urzędzie rzetelnie i zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej oraz z wewnętrznymi regulacjami prowadzono postępowania w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z wyjątkiem spraw opisanych w części dotyczącej nieprawidłowości. Nieprawidłowości, niemające istotnego wpływu na ocenę kontrolowanej działalności, wystąpiły w dwóch postępowaniach i dotyczyły:

- niepodjęcia działań w celu określenia prawidłowego przedmiotu wniosku o udzielenie ulgi,
- niezweryfikowania na dzień wydania decyzji o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej, wskazywanego przez podatnika we wniosku, nieopłacenia faktur przez kontrahenta,
- nieudokumentowania, czy wnioskowana ulga stanowi pomoc publiczną albo pomoc *de minimis* w postępowaniu o rozłożenie na raty zaległości podatkowej wszczętym na wniosek gminy.

OBSZAR

2. Dokonywanie zwrotu podatku od towarów i usług przez organy podatkowe

Opis stanu
faktycznego

2.1. Według Regulaminu organizacyjnego Urzędu, zadania z zakresu badania zasadności zwrotu VAT oraz wydawania postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku realizował Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (dalej: SKA)⁴⁸.

W Urzędzie stosowano *Procedurę postępowania ze zwrotami podatku VAT*⁴⁹ (dalej: Procedura VAT), która określała m.in. zasady przeprowadzania i oceny czynności analitycznych, zatwierdzania kart analizy zasadności zwrotu w podsystemie KONTROLA, sporządzania kart potwierdzeń zwrotu oraz akceptacji zwrotów. Określono w niej ponadto obowiązki kierowników i pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu. Procedura VAT w zakresie odpowiedzialności za realizację jej wykonania oraz akceptacji zwrotów, nie była dostosowana do obowiązującego Regulaminu organizacyjnego. Według Kierownika Referatu⁵⁰, stosowano zasady akceptacji zwrotów VAT: zwroty do 50 tys. zł akceptował Kierownik SKA, zwroty powyżej 50 tys. zł po wstępnej akceptacji Kierownika SKA podlegały akceptacji NUS, zwroty powyżej 100 tys. zł po wstępnej akceptacji Kierownika SKA podlegały akceptacji NUS oraz Kierownika Referatu SEW. Podejmowane, po przeprowadzeniu czynności analitycznych, decyzje o przeprowadzeniu czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego były wypadkową wielu elementów, np. rozbieżności pomiędzy deklaracjami a plikami JPK, wykazaniem pierwszego zwrotu, rodzajem prowadzonej działalności, wysokością kwoty zwrotu, terminem zwrotu, deklarowaniem nabyć środków trwałych, wcześniejszymi nieprawidłowościami, poziomem ryzyka przypisanym do podatnika.

Analiza zasadności zwrotu VAT (dalej: analiza VAT) obejmowała jednak wszystkie wyszczególnione w *Wytycznych do organizacji prac i urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z marca 2016 r.*

(akta kontroli tom II str. 69-95, 122-125)

⁴⁸ Zgodnie z ww. regulaminem prowadzeniem kontroli podatkowych zajmował się Referat Kontroli Podatkowej i Spraw Karnych Skarbowych (SKP), prowadzenie postępowań podatkowych w sprawach określenia wysokości zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach należało natomiast do zadań Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV). Oba referaty przypisano ponadto wydawanie postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku.

⁴⁹ Sygnatura procedury APKSSN/0111/15/15PROC/0607 z dnia 10 czerwca 2015 r. Przedmiotowa procedura opracowana na podstawie *Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* Ministerstwa Finansów z października 2014 r.

⁵⁰ Osoba zastępująca NUS w razie jego nieobecności.

2.2. Na czas stanu epidemii MF zawiesiło obowiązywanie wytycznych w sprawie postępowania w zakresie zwrotów VAT oraz zaleciło, aby czynności poprzedzające zwrot ograniczone były do niezbędnego minimum zapewniającego wstrzymanie nienależnych zwrotów⁵¹. Ponadto MF zwróciło się do US o dołożenie starań, aby zwroty na rachunki bankowe podatników, a także obsługa wniosków o zwolnienie środków znajdujących się na rachunkach VAT, były realizowane w możliwie najkrótszych terminach, z zachowaniem przesłanek określonych w ustawie o podatku od towarów i usług oraz gdy takie działania wydają się zasadne i nie budzą wątpliwości⁵². W 2021 r. MF zaleciło, aby weryfikacja zwrotów u podatników prowadzących działalność gospodarczą w branżach objętych dotkliwie skutkami epidemii, odbywała się w możliwie bieżący sposób, a zwroty podatku, w miarę możliwości, dokonywane były w terminach krótszych niż wnioskowane⁵³.

(akta kontroli tom I str. 188-190, tom II str. 65-107)

2.3. W okresie epidemii zrealizowano 1659 zwrotów VAT (spadek o 28,5% w porównaniu z okresem przed epidemią) w łącznej kwocie 25 470 tys. zł (spadek o 36,2%), w tym: 78 z terminem 25 dni w kwocie 3534 tys. zł, 1566 z terminem 60 dni w kwocie 21 897 tys. zł i 15 z terminem 180 dni w kwocie 39 tys. zł.

W okresie przed epidemią Urząd dokonał 2319 zwrotów VAT na łączną kwotę 39 923 tys. zł, w tym: 43 z terminem 25 dni w kwocie 4354 tys. zł, 2263 z terminem 60 dni w kwocie 35 534 tys. zł i 13 z terminem 180 dni w kwocie 35 tys. zł.

Kierownik Referatu⁵⁴ wyjaśnił, że zmniejszenie liczby i kwoty zrealizowanych zwrotów VAT w okresie od 1 kwietnia 2020 r. do 31 marca 2021 r. było wynikiem m.in. spadku ogólnej liczby podatników deklarujących zwroty podatku; przekazaniem z dniem 1 stycznia 2021 r. niektórych podmiotów (w tym wykazujących duże kwoty zwrotów) do Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie⁵⁵; epidemii COVID-19, która spowodowała zawieszenie lub likwidację działalności gospodarczej przedsiębiorców.

(akta kontroli tom I str. 14, tom II str. 1-5)

2.4. Średni czas oczekiwania na zwrot w poszczególnych kwartałach okresu objętego kontrolą był krótszy od maksymalnych terminów dla poszczególnych rodzajów zwrotów. Średni czas oczekiwania na zwrot podatku od towarów i usług w okresie przed epidemią wynosił 49 dni, natomiast w okresie epidemii uległ skróceniu do 28 dni. W ujęciu kwartalnym średni czas oczekiwania na zwrot podatku:

- w II kwartale 2020 r. wynosił 12 dni i był o 34 dni krótszy niż w II kwartale 2019 r.,
- w III kwartale 2020 r. wynosił 18 dni i był o 33 dni krótszy niż w III kwartale 2019 r.,
- w IV kwartale 2020 r. wynosił 32 dni i był o 17 dni krótszy niż w IV kwartale 2019 r.,
- w I kwartale 2021 r. 50 dni i był o 2 dni dłuższy niż w I kwartale 2020 r. (48 dni).

W okresie epidemii w Urzędzie wystąpiły dwa przypadki zwrotu podatku od towarów i usług z wypłaconymi odsetkami. Zwrot w kwocie 89 zł wynikał z deklaracji podatnika, który przed dokonaniem zwrotu zmarł. Po przeprowadzeniu postępowania spadkowego zwrot został przekazany trzem spadkobiercom, w przypadku dwóch odsetki wyniosły łącznie 2 zł.

(akta kontroli tom II str. 1-5)

Kierownik Referatu wyjaśniła, że od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2020 r. w trzech sprawach przedłużono termin zwrotu VAT w związku z prowadzoną kontrolą podatkową. We wszystkich przypadkach przedłużenie zwrotu było zasadne z uwagi

⁵¹ Pismo MF z dnia 15 kwietnia 2020 r., nr DPP.K077.1.2020.

⁵² Pismo MF z dnia 15 kwietnia 2020 r., nr DPP2.0723.45.2020.

⁵³ Pismo MF z dnia 5 stycznia 2021 r., nr DNK12.8621.20.2020.

⁵⁴ Osoba zastępująca NUS w razie jego nieobecności.

⁵⁵ Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. poz. 2410).

na ujawnione nieprawidłowości. Kontrolowani po zakończeniu kontroli podatkowych złożyli korekty deklaracji VAT-7, które były zgodne z ustaleniami kontroli. W ww. okresie nie prowadzono postępowań podatkowych w sprawie zwrotu VAT.

(akta kontroli tom I str. 16)

W okresie epidemii nie dokonywano przedłużenia zwrotu VAT, nie podejmowano wobec podatników ubiegających się o zwrot podatku kontroli podatkowych oraz nie wszczynano postępowań podatkowych.

Kierownik Referatu⁵⁶ wyjaśnił, że w stosunku do każdej deklaracji z wykazaną kwotą zwrotu podejmowano czynności analityczne, a w okresie objętym kontrolą przeprowadzono 273 czynności sprawdzające z udziałem podatnika. Nie prowadzono kontroli podatkowych ponieważ prowadzone przed dokonaniem zwrotu czynności analityczne (analiza VAT, analizy plików JPK-VAT, raporty z aplikacji WRO SYSTEM, VIES, podsystemu KRET⁵⁷) i czynności sprawdzające nie wskazywały na nieprawidłowości.

(akta kontroli tom. I str. 16, tom II str. 1-5)

2.5. W celu zbadania prawidłowości działań organu podatkowego w zakresie zabezpieczenia interesów budżetu państwa przy dokonywaniu zwrotu VAT dokonano analizy 10 deklaracji o najwyższej kwocie zwrotu, złożonych przez dziewięciu podatników w okresie od maja do grudnia 2020 r. Łączna kwota zwrotu z badanych deklaracji wynosiła 3387,5 tys. zł, w tym 2331,6 tys. zł zwrotów podatku, co do których po przeprowadzeniu czynności analitycznych nie podjęto czynności weryfikacyjnych (siedem spraw⁵⁸) oraz 1055,9 tys. zł zwrotów zweryfikowanych w ramach czynności sprawdzających (trzy sprawy⁵⁹). Zwroty zostały zrealizowane w ustawowym terminie do 25 lub 60 dni (nie wystąpiły przypadki zwrotów z terminem 180 dni), przy czym najkrótszy czas oczekiwania wyniósł dwa dni⁶⁰, a najdłuższy 54. W sprawach objętych badaniem przed dokonaniem zwrotu przeprowadzono czynności analityczne mające na celu wstępną ocenę ryzyka w zakresie wykazanego zwrotu. Do analizy wykorzystywano aplikację WRO SYSTEM, przede wszystkim moduły: Analizer, Ocena podatnika VAT, Skarbiec. Wykonywano raporty analityczne, ocenę ryzyka podatnika VAT wraz z kartą oceny ryzyka podatkowego oraz pobierano informacje o poziomie ryzyka SKORP. W ramach czynności analitycznych przeprowadzono także analizę VAT, która potwierdzana była wydrukiem Karty oceny zasadności zwrotu. Analiza VAT obejmowała obszary i dane wrażliwe według ustalonych kryteriów.

W zależności od liczby punktów uzyskanych w wyniku analizy VAT oraz oceny innych posiadanych informacji o podmiocie podejmowano decyzję o zatwierdzeniu zwrotu VAT, podjęciu czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

(akta kontroli tom II str. 61-62)

W badanej próbie analizy VAT nie uwzględniały informacji dotyczących występowania (lub nie), w przynajmniej jednym z dwóch ostatnich kwartałów poprzedzających dokonywanie analizy, rozbieżności w rozliczeniach pomiędzy danymi zawartymi w deklaracjach VAT a danymi wynikającymi z informacji podsumowujących VAT-UE oraz z systemu VIES (dalej: kryterium rozbieżności

⁵⁶ Osoba zastępująca NUS w razie jego nieobecności.

⁵⁷ Konsola Raportowania Eksportu Towarów.

⁵⁸ Deklaracje o numerach: 181844349, 172220182, 160440625, 181083427, 173454917, 173560611, 163147549 – nie przeprowadzono czynności sprawdzających z udziałem podatnika, jednak podatnicy przedstawili do deklaracji faktury dokumentujące zakupy środków trwałych, dokonanie transakcji wewnątrzwspólnotowych oraz eksportu.

⁵⁹ Deklaracje o numerach: 160899607, 153796234, 15984000 wraz z korektą złożoną po czynnościach sprawdzających o numerze 167246384.

⁶⁰ Zwrot dokonany na podstawie korekty deklaracji po czynnościach sprawdzających, w wyniku których stwierdzone nieprawidłowości nie miały wpływu na wysokość podatku do zwrotu.

VIES). W opisie wyniku tego badania zamieszczono informację: Brak danych w tabeli Rozliczenie VIES, przez co dane kryterium nie było punktowane. W przypadku ośmiu deklaracji⁶¹ analiza VAT nie oceniała kryterium rozbieżności VIES, pomimo aktywności VIES podatników, z czego w czterech przypadkach⁶² podatnicy wykazali transakcje wewnątrzwspólnotowe. W trzech z nich Urząd przeprowadził czynności sprawdzające obejmujące także weryfikację transakcji wewnątrzwspólnotowych, w jednym przypadku⁶³ w ramach czynności analitycznych wykonano raport z VIES.

Kierownik Referatu⁶⁴ wyjaśnił, że nie dokonywano importu danych z systemu VIES do podsystemu KONTROLA, w którym wykonywano analizy VAT. W przypadku podatników aktywnych w VIES każdorazowo, w procesie analizy zasadności zwrotu, sprawdzane były informacje zawarte w systemie VIES, co udokumentowano wydrukiem raportu o zgromadzonych informacjach o polskim podatniku.

(akta kontroli tom II str. 1-5, 61-62)

W żadnej z badanych spraw organ podatkowy nie stwierdził występowania dokumentów sporządzonych w celu wyłudzenia podatku, w związku z czym nie przeprowadził kontroli podatkowej, czynności sprawdzających w trybie art. 274c O.p. oraz nie wydawał decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

W badanej próbie deklaracji czterech podatnikom⁶⁵ w wyniku Oceny ryzyka podatnika VAT przypisano wysokie ryzyko. W jednym przypadku przeprowadzono czynności sprawdzające⁶⁶ obejmujące cały okres rozliczeniowy, w kolejnym⁶⁷ z uwagi na to, że zwrot wynikał z nadwyżki z wcześniejszych okresów rozliczeniowych – dokonano analizy zakupów za dwa poprzednie miesiące, w pozostałych dwóch⁶⁸ przypadkach zweryfikowano zakup środka trwałego.

W dwóch innych sprawach⁶⁹ po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, w trakcie których stwierdzono nieprawidłowości w rozliczeniach podatku, podatnicy złożyli korekty deklaracji zgodnie z ustaleniami US.

We wszystkich sprawach przed dokonaniem zwrotu sporządzane były Karty potwierdzeń zwrotu VAT, a zwroty były zatwierdzone przez NUS i kierownika referatu odpowiedzialnego za zadania z zakresu rachunkowości.

(akta kontroli tom II str. 61-62)

Kierownik Referatu⁷⁰ wyjaśnił, że w latach 2019-2021 dla US nie były wyznaczone mierniki dotyczące zwrotów podatku VAT. W okresie epidemii zmiana działań dotyczących weryfikacji zasadności zwrotów polegała na ograniczeniu bezpośredniego kontaktu z podatnikami i oryginalnymi dokumentami. W toku czynności sprawdzających kontaktowano się z podatnikami telefonicznie lub e-mailowo, a dokumenty podatnicy przesyłali elektronicznie (dostarczone do Urzędu podlegały kwarantannie). W pozostałym zakresie działania dotyczące weryfikacji zasadności zwrotów VAT nie uległy zmianie. Ww. wyjaśnił, że na bieżąco prowadzone były analizy działalności podatników, w szczególności pod kątem oceny działalności w branżach o zwiększonym ryzyku wystąpienia wyłudzeń podatku. Wstępna ocena była już prowadzona w momencie rejestracji podatnika do VAT lub

⁶¹ Deklaracje o numerach: 181844349, 160899607, 172220182, 153796234, 160440625, 167246384, 173454917, 163147549.

⁶² Deklaracje o numerach: 160899607, 153796234, 160440625, 167246384.

⁶³ Deklaracja nr 160440625.

⁶⁴ Osoba zastępująca NUS w razie jego nieobecności.

⁶⁵ Deklaracje o numerach: 172220182, 181083427, 167246384, 163147549.

⁶⁶ Deklaracja o numerze 167246384.

⁶⁷ Deklaracja o numerze 172220182.

⁶⁸ Deklaracje o numerach: 181083427, 163147549.

⁶⁹ Deklaracje o numerach: 160899607, 15984000.

⁷⁰ Osoba zastępująca NUS w razie jego nieobecności.

VAT-UE. Realizowane były także działania zgodnie z Polityką zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej z kwietnia 2019 r.

(akta kontroli tom II str. 1-5, 33-59)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność jednostki kontrolowanej w zbadanym obszarze.

OBSZAR

3. Zapewnienie ciągłości działania Urzędu

Opis stanu
faktycznego

3.1. W okresie epidemii w Urzędzie złożono łącznie 49 wniosków o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, co stanowiło wzrost o 81,5% w stosunku do okresu przed epidemią, w którym złożono łącznie 27 wniosków.

Wszystkie wnioski zostały załatwione przez organ podatkowy poprzez wydanie decyzji pozytywnej (w tym dwie w kwietniu 2021 r.), negatywnej (w tym dwie w kwietniu 2021 r.) bądź w inny sposób⁷¹.

W okresie epidemii pozytywnie rozpatrzono 24 wnioski (jeden w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, sześć w sprawie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty, i 17 w sprawie rozłożenia na raty/odroczenia terminu zapłaty zaległości podatkowej), negatywnie pięć, natomiast w przypadku 19 wniosków umorzono postępowania albo pozostawiono je bez rozpatrzenia. W okresie przed epidemią pozytywnie rozpatrzono 10 wniosków (jeden w sprawie umorzenia zaległości, jeden w sprawie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty i osiem w sprawie rozłożenia na raty/odroczenia), negatywnie osiem, natomiast w przypadku sześciu wniosków umorzono postępowania albo pozostawiono je bez rozpatrzenia.

W okresie przed epidemią relacja merytorycznych decyzji w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (pozytywnych i negatywnych), w stosunku do wniosków, które wpłynęły do US, kształtowała się na poziomie 75%, a w okresie epidemii 60,4%.

(akta kontroli tom I str. 7, 233-242, 328-329)

3.2. NUS wyjaśnił, że w okresie II kwartał 2019 r. - I kwartał 2021 r. IAS i MF nie przekazywały do Urzędu poleceń dotyczących analiz i oceny ryzyka zagadnień związanych z wydawaniem decyzji o udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i dokonywaniem zwrotów VAT. Zagadnienia te były jednak w ww. okresie przedmiotem analizy i oceny ryzyka w odniesieniu do celów wynikających z Planu działalności IAS określonych dla poszczególnych jednostek i komórek organizacyjnych Izby. Plan działalności IAS tworzony jest co roku. Z pisma IAS z 25.02.2021 r. (0601-IWZ.0191.7.2021.1) wynikają polecenia MF oraz IAS dotyczące identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań na rok 2021. NUS w piśmie z 8 marca 2021 r. informował IAS m.in. o dokonaniu identyfikacji ryzyka:

- w obszarze *Czas trwania postępowań podatkowych wszczynanych na wniosek podatnika* – niezłatwianie spraw w terminie, nieuzasadnione przedłużanie postępowań, bezczynność organu, oceniając istotność na poziomie niskim,
- w obszarze *Kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym* – zamrożenie gospodarki w związku z pandemią COVID-19, oceniając istotność na poziomie średnim,
- w obszarze *Realizacja należności publicznoprawnych* – nieterminowe zwroty nadpłat podatku, oceniając istotność na poziomie niskim.

⁷¹ W przypadku wycofania wniosku NUS umarzał postępowanie, a w przypadku nieuzupełnienia jego braków pozostawiano wniosek bez rozpatrzenia.

We wszystkich przypadkach zidentyfikowanych ryzyk NUS wskazał sposoby reakcji na ryzyko, mechanizmy kontroli (przede wszystkim bieżący monitoring) i właściciela ryzyka.

(akta kontroli tom I str. 21-23, 25-30)

NUS zidentyfikował m.in. następujące ryzyka na 2020 r.:

- w obszarze *Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika* – utrudniony kontakt/współpraca z podatnikiem/pełnomocnikiem, niewystarczające zasoby kadrowe, konieczność prowadzenia postępowań dowodowych, oceniając istotność na poziomie średnim oraz skomplikowany charakter spraw (istotność na poziomie niskim),
 - w obszarze *Realizacja należności publicznoprawnych* – niepodejmowanie lub podejmowanie niewystarczających działań w zakresie zarządzania zaległościami w urzędzie skarbowym, oceniając istotność na poziomie średnim. W aktualizacji z sierpnia 2020 r. zidentyfikowano m.in.: nieterminowe lub nieprawidłowe (z naruszeniem przepisów) dokonywanie zwrotów podatków i nadpłat oraz ich zaliczeń, spadek wpływów podatkowych, wynikający z utraty płynności finansowej podmiotów gospodarczych, wzrost zwrotów i nadpłat wynikający ze wzrostu nakładów inwestycyjnych podatników, prób wyludzenia zwrotów podatku, niepodejmowania przez pracowników organów podatkowych czynności w celu zapobieżenia wyludzeniom, niewystarczające zasoby kadrowe przy jednoczesnym wysokim poziomie czasochłonności i pracochłonności spraw, oceniając istotność na poziomie średnim,
 - w obszarze *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych* – niepodejmowanie lub podejmowanie niewystarczających działań w zakresie zarządzania zaległościami, utrata płynności finansowej przez podmioty gospodarcze i związane z tym problemy z dokonywaniem płatności (w tym podatków), w szczególności także w kontekście ryzyka kryzysu finansowego w związku z epidemią koronawirusa, oceniając istotność na poziomie średnim,
- wskazując m.in. założone mechanizmy kontroli (przede wszystkim bieżący monitoring) i właścicieli ryzyka.

NUS zidentyfikował m.in. następujące ryzyka na 2019 r.:

- w obszarze *Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika* – niezłatwianie spraw w terminie, nieuzasadnione przedłużanie postępowań, bezczynność organu, oceniając istotność na poziomie niskim,
- w obszarze *Realizacja należności publicznoprawnych* – nieterminowe zwroty nadpłat podatku, oceniając istotność na poziomie niskim,

wskazując m.in. założone mechanizmy kontroli (przede wszystkim bieżący monitoring) i właścicieli ryzyka.

(akta kontroli tom I str. 330-336)

Opracowany przez IAS *Rejestr ryzyka dla Izby Administracji Skarbowej w Lublinie na 2020 r.* obejmował m.in. kwestie związane z sytuacją epidemiczną w kraju. W realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* wskazano na ryzyko związane z utratą płynności finansowej przez podmioty gospodarcze, w szczególności w kontekście ryzyka kryzysu finansowego w związku z epidemią. Odpowiedzią na ryzyko miało być m.in. udzielanie podatnikom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W zaktualizowanym w IV kwartale 2020 r. Rejestrze ryzyka dla IAS w Lublinie wskazano, że w US mogą wystąpić potencjalne zagrożenia związane m.in. z: czasem trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek strony ze względu na utrudniony kontakt z podatnikiem (niestawienie się na wezwania, niedostarczenie dokumentów, w tym z uwagi na panującą epidemię), wzrost liczby spraw do załatwienia w związku

ze zwiększoną ilością wniosków w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nieterminowe lub nieprawidłowe dokonywanie zwrotów podatków i nadpłat (w tym w związku z COVID-19). Rejestr ryzyka IAS w Lublinie na 2021 r. obejmował ryzyka zidentyfikowane w 2020 r. związane z sytuacją epidemiczną, tj. nieterminowe lub nieprawidłowe dokonywanie zwrotów podatków, utrudniony kontakt z podatnikiem. Dyrektor IAS zalecał stałe monitorowanie ryzyk i bieżący nadzór.

(akta kontroli tom II str. 126-127)

Kierownik Referatu⁷² wyjaśnił, że działania związane z identyfikacją obszarów ryzyka polegały przede wszystkim na wdrażaniu przez kadrę kierowniczą US bieżącego nadzoru i czuwaniem, by ryzyko nie przekraczało oczekiwanego poziomu. W tym celu sporządzane były raporty, na bieżąco analizowano zapisy księgowe, analizowano mierniki mogące sygnalizować nieprawidłowości, prowadzono kontrole, np. w 2019 r. przeprowadzono kontrolę funkcjonalną w zakresie przestrzegania terminowości zwrotów VAT, która potwierdziła terminowość dokonywanych zwrotów.

Według sprawozdań z wykonania miernika, średni czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika (stan na 30 września 2020 r. i 31 marca 2021 r.) wynosił odpowiednio 16 i 7 dni.

(akta kontroli tom I str. 403-417)

3.3. W II kwartale 2020 r. ustalono zastępowalność pracowników Urzędu w kluczowych obszarach w tym referatów SEW i SKA. W celu terminowej realizacji wniosków w sprawie ulg w zobowiązaniach podatkowych i zwrotów VAT pracownicy znajdowali się na przemian na pracy zdalnej. Taka organizacja miała zapewnić ciągłość działania Urzędu w przypadku zachorowań pracowników. Ponadto zgodnie z wytycznymi IAS ustalono procedury w przypadku sytuacji kryzysowej np. czasowe wyłączenie budynku. W takim przypadku nastąpiłoby delegowanie pracowników do US w Chełmie, gdzie wykonywaliby zadania macierzystego Urzędu. Opracowano również procedurę zastępowalności całego Urzędu i delegowanie lub przyjęcie pracowników innego urzędu (zastępowalność wzajemna z US Chełm). Ponadto Urząd przygotowany był do ewentualnej pracy rotacyjnej (dwuzmianowej) w celu uniknięcia kontaktów pracowników realizujących te same zadania. W celu realizacji zadań w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i zwrotów VAT stosowano reżim sanitarny wynikający z wytycznych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i IAS. Zapewniono zastępowalność pracowników US i zastępowalność Urzędu. Przygotowano w porozumieniu z informatykami IAS stanowiska komputerowe w tutejszym Urzędzie dla ewentualnej pracy pracowników US w Chełmie. Zastępowalność określono w obszarach: kadrowym, lokalowo-sprzętowym i zadaniowym.

W celu realizacji zadań w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i zwrotów VAT w formie pracy zdalnej, IAS zakupił sprzęt (laptopy) umożliwiające bezpieczną pracę zdalną w aplikacjach MF. Laptopy te musiały mieć szyfrowane dyski, a pracownicy przypisane role umożliwiające zdalny dostęp do poszczególnych aplikacji w systemie pracy zdalnej. Role te MF przypisywało na wniosek naczelnika urzędu. Pracę zdalną w zakresie udzielania ulg i w spłacie zobowiązań i zwrotów VAT rozpoczęto w Urzędzie od 20 kwietnia 2020 r. Pracownicy przed podjęciem pracy zdalnej byli informowani przez informatyków w zakresie zachowania zasad bezpieczeństwa podczas korzystania ze sprzętu służbowego i sieci MF (arkusz kontrolny stacji roboczej – praca zdalna). Wytyczne dla pracy zdalnej pracowników urzędów skarbowych przekazała IAS (mail z 18 marca 2020 r.). Opracowano wykaz stanowisk kluczowych i niezbędnych

⁷² Osoba zastępująca NUS w razie jego nieobecności.

uprawnień w systemach informatycznych w sytuacji kryzysowej dla kierowników komórek i osób wyznaczonych do zastępstwa (rezerwa kadrowa).

NUS wyjaśnił, że nie wydano upoważnień pracownikom Urzędu do podpisywania decyzji w sprawach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Zgodnie z § 4 Zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie Nr 11/2019 z dnia 25 marca 2019 roku w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Krasnymstawie, w czasie nieobecności NUS jego zadania wykonuje Kierownik Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV). W czasie nieobecności NUS i Kierownika Referatu SPV zadania naczelnika wykonuje Kierownik Referatu Egzekucji Administracyjnej (SEE). W przypadku nieobecności wymienionych powyżej osób zadania NUS wykonuje pracownik Urzędu wyznaczony przez IAS. Osobom tym przysługują uprawnienia należące do kompetencji osoby zastępowanej. W związku z pierwszą falą epidemii COVID-19 w II kwartale 2020 r. kierownicy referatów SPV i SEE na przemian byli delegowani na pracę zdalną, aby w przypadku ewentualnego zachorowania naczelnika mogli wykonywać jego zadania.

(akta kontroli tom I str. 246-277)

W przyjętych do badania miesiącach (styczeń, kwiecień i czerwiec 2020 r.) odnotowano:

- a) w odniesieniu do wniosków podatników o przyznanie ulg: w styczniu – brak wniosków, w kwietniu – 11 wniosków, w czerwcu – sześć wniosków. Prowadzeniem ww. spraw zajmował się jeden pracownik, który w kwietniu przepracował 10 dni (wszystkie w formie pracy zdalnej), w czerwcu 20 dni (nie korzystał z pracy zdalnej);
- b) liczbę zrealizowanych zwrotów: w styczniu – 89, w kwietniu – 159, w czerwcu – 70. Prowadzeniem ww. spraw zajmował się jeden pracownik, który w styczniu przepracował 20 dni, w kwietniu 12 dni (w tym dziewięć w formie pracy zdalnej), w czerwcu 16 dni (nie korzystał z pracy zdalnej).

(akta kontroli tom I str. 17)

Kierownik Referatu⁷³ wyjaśnił, że w okresie epidemii optymalizacja działań polegała na dołożeniu starań w celu załatwiania spraw o udzielenie ulg w pierwszej kolejności, bez zbędnej zwłoki i bez prowadzenia rozbudowanego postępowania dowodowego. Dane na temat wydanych decyzji ulgowych były przedmiotem analiz dokonywanych przez IAS w celu kształtowania właściwej polityki w tym obszarze.

(akta kontroli tom I str. 403-404)

3.4. Badaniem terminowości wydawania decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych objęto postępowania wszczęte na wniosek w kwietniu i listopadzie 2019 i 2020 r. W kwietniu 2019 r. do US wpłynęły 2 wnioski, w kwietniu 2020 r. – 11, w listopadzie 2019 r. i 2020 r. po trzy wnioski (ogółem dla ww. miesięcy – 19 wniosków). Średni czas (w dniach) rozpatrywania wniosków był następujący: w kwietniu 2019 r. – 29, w kwietniu 2020 r. – 22,2, w listopadzie 2019 r. – 32,2, w listopadzie 2020 r. – 16,3. Wnioski były rozpoznawane od 10 do 43 dni od daty złożenia wniosku, pięć z nich (26,3%) zostało rozpatrzonych po upływie 30 dni od daty złożenia wniosku. Było to spowodowane koniecznością wzywania podatników do uzupełnienia materiału dowodowego, koniecznością wyznaczenia terminu do zapoznania się z materiałem dowodowym.

(akta kontroli tom I str. 43-45)

⁷³ Osoba zastępująca NUS w razie jego nieobecności.

Badanie terminowości zwrotów VAT przeprowadzono na próbie 81 deklaracji VAT, złożonych w kwietniu i listopadzie 2019 r. oraz 2020 r. o najwyższych wartościach⁷⁴. Średni czas realizacji zwrotów wynikających z deklaracji złożonych w kwietniu i listopadzie 2019 r. wynosił odpowiednio 51 i 46 dni, natomiast w kwietniu i listopadzie 2020 r. odpowiednio 14 i 42 dni. Średni czas realizacji zwrotów VAT z terminem 60 dni dotyczących deklaracji złożonych w kwietniu i listopadzie 2019 r. wynosił odpowiednio 53 i 50 dni, z kolei złożonych w kwietniu i listopadzie 2020 r. odpowiednio 14 i 36 dni. Zwroty podatku z terminem 25 dni wykazane w deklaracjach złożonych w kwietniu i listopadzie 2019 r. realizowano średnio w ciągu 21 i 20 dni, natomiast w analogicznych miesiącach 2020 r. w ciągu siedmiu i 21 dni. W badanej próbie wystąpił jeden zwrot wynikający z deklaracji złożonej w listopadzie 2020 r. z terminem 180 dni – zwrotu w ww. przypadku dokonano w ciągu 178 dniach.

(akta kontroli tom II str. 60)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność jednostki kontrolowanej w zbadanym obszarze.

IV. 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:

Wnioski

1. Podejmowanie działań w celu określenia prawidłowego zakresu przedmiotowego wniosków o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.
2. Weryfikowanie istnienia zatoru płatniczego, jako okoliczności wskazywanej przez podatnika we wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, na dzień wydania decyzji pozytywnej.
3. Dokumentowanie w aktach postępowania przeprowadzenia analizy w zakresie rodzaju udzielanej pomocy podatnikowi oraz przedstawienie jej wyników w uzasadnieniu decyzji.

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

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 Delegatury NIK w Lublinie. 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
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

⁷⁴ W tym po 20 zwrotów wynikających z deklaracji złożonych w kwietniu i listopadzie 2019 r. oraz kwietniu 2020 r., a także 21 zwrotów wynikających z deklaracji złożonych w listopadzie 2020 r.

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.

Lublin, 9 września 2021 r.

Kontrolerzy:
Rafał Padrak
doradca prawny

p.o. Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie
Edward Szempruch

.....
Podpis

.....
Podpis

Agata Wróbel
inspektor kontroli państwowej

.....
Podpis