



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W POZNANIU

LPO.410.14.3.2024

Pani
Anna Wiernowolska
Naczelnik
Pierwszego Wielkopolskiego
Urzędu Skarbowego w Poznaniu

Pierwszy Wielkopolski
Urząd Skarbowy w Poznaniu
pl. Cyryla Ratajskiego 5
61-726 Poznań

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/24/085 - Realizacja zadań związanych z poborem i wydatkowaniem opłat od środków spożywczych oraz opłat od napojów alkoholowych

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu ¹ pl. Cyryla Ratajskiego 5, 61-726 Poznań
Kierownik jednostki kontrolowanej	Anna Wiernowska, Naczelnik US ² , od 15 marca 2024 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Marcin Czaiński, Naczelnik US od 1 lutego 2022 r. do 14 marca 2024 r. Joanna Dudzińska, Naczelnik US od 12 września 2017 r. do 31 stycznia 2022 r. (akta kontroli str. 3-7)
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Działania podejmowane przez organy administracji skarbowej dotyczące poboru opłat od środków spożywczych i opłat od napojów alkoholowych. 2. Czynności sprawdzające i kontrolne wnoszenia opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych oraz czynności podejmowane w celu odzyskania należnych kwot.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 31 marca 2024 r. ³
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontroler	Ewa Czyżewska, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/069/2024 z 29 kwietnia 2024 r. oraz LPO/110/2024 z 16 lipca 2024 r. (akta kontroli str. 1-2, 1347-1348)

¹ Dalej: Urząd Skarbowy, US albo Urząd.

² Dalej: Naczelnik US. Dla wszystkich osób pełniących tę funkcję w okresie objętym kontrolą, dalej także: Naczelnik.

³ Z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed i po tym okresie, jeżeli miały istotny wpływ na zagadnienia objęte kontrolą NIK. Dalej także: kontrolowany albo badany okres.

⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W kontrolowanym okresie, działania w Urzędzie dotyczące poboru opłat od środków spożywczych⁶ i opłat od napojów alkoholowych w opakowaniach jednostkowych do 300 ml⁷, były – z jednym wyjątkiem – właściwie realizowane. Obowiązujące w US regulacje umożliwiały rzetelną realizację zadań związanych z poborem dochodów z tych opłat. Monitorowano, czy zobowiązani wnoszą opłaty od środków spożywczych i od napojów alkoholowych, a w przypadku istotnego zmniejszenia dochodów z ww. opłat, analizowano i ustalano, co było tego przyczyną. W Urzędzie podejmowano również działania wynikające z instrukcji oraz wytycznych dotyczących poboru opłat CUK i ALK przekazywanych przez jednostki nadrzędne. Podmioty, które objęto czynnościami sprawdzającymi w zakresie tych opłat, były ujęte we wcześniej ustalonych grupach ryzyka i istniało wobec nich podejrzenie, że unikają uiszczenia lub zaniżają opłaty CUK lub ALK. W jednym przypadku (na 27) wobec wytypowanego centralnie podmiotu podejrzanego o unikanie płacenia opłaty CUK o wartości oszacowanej przez Ministerstwo Finansów⁸ na 119,3 tys. zł, Urząd nierzetelnie przeprowadził czynności analityczne i niezasadnie odstąpił od przeprowadzenia czynności sprawdzających.

W US prawidłowo przeprowadzano czynności sprawdzające oraz podejmowano działania w celu wyeliminowania stwierdzonych w ich toku nieprawidłowości, jednakże w dwóch przypadkach (na 133) nierzetelnie udokumentowano przebieg tych czynności, tj. nie sporządzono wymaganej adnotacji. W przypadku nieterminowego dokonywania opłat CUK lub ALK, wszczynano postępowania podatkowe w celu ustalenia opłaty dodatkowej i wydawano decyzje w tym zakresie, za wyjątkiem trzech przypadków dotyczących opłaty cukrowej – dwóch, kiedy nie przeprowadzono czynności sprawdzających poprzedzających wszczęcie postępowania podatkowego i jednego, kiedy po tych czynnościach wszczęto postępowanie dopiero w wyniku kontroli NIK, w drugim półroczu 2024 r. Kwota łączna dodatkowych, potencjalnych opłat w powyższych trzech przypadkach wynosiłaby 33 079 zł⁹.

⁵ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁶ Opłata, o której mowa w rozdziale 3a „Opłata od środków spożywczych” ustawy z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym

(Dz. U. z 2022 r. poz. 1608, ze zm. dalej: ustawa o zdrowiu publicznym albo uozp). Opłata ta dalej zwana również opłatą CUK albo opłatą cukrową. Zgodnie z art. 12 a ust. 1 ww. ustawy, wprowadzenie na rynek krajowy napojów z dodatkiem cukrów będących monosacharydami lub disacharydami oraz środków spożywczych zawierających te substancje oraz substancji słodzących, a także kofeiny lub tauryny podlega tej opłacie.

⁷ Dalej zwana również opłatą ALK albo opłatą od napojów alkoholowych, o której mowa w art. 9² ust. 11 ustawy z 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2023 r. poz. 2151, ze zm.); dalej: ustawa o przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

⁸ Dalej: MF albo Ministerstwo.

⁹ Przy założeniu, że nie nastąpiłaby zmiana wysokości zadeklarowanej opłaty CUK w toku prowadzonego przez Urząd postępowania.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Działania podejmowane przez organy administracji skarbowej, dotyczące poboru opłat od środków spożywczych i opłat od napojów alkoholowych.

Opis stanu faktycznego

1.1. Do realizacji zadań z zakresu poboru opłat CUK i ALK, w kontrolowanym okresie, zostało wyznaczonych łącznie 35 osób, spośród których 31 posiadało wykształcenie wyższe (w tym dziewięć – ekonomiczne), a cztery wykształcenie średnie (w tym dwie – techniczne, technik ekonomista). Ze względu na rotacje pracowników (związane z rezygnacjami, przeniesieniami pomiędzy poszczególnymi komórkami oraz reorganizacją struktury Urzędu) liczba pracowników zmieniała się w ciągu poszczególnych lat (od 27 do 31 osób na koniec roku w badanym okresie)¹¹. Byli to pracownicy czterech działów: Obsługi Bezpośredniej oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej¹², Rachunkowości¹³, Drugiego Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych¹⁴, Spraw Wierzycielskich¹⁵ a także dwóch referatów: Analiz i Planowania¹⁶ oraz Czynności Sprawdzających¹⁷.

Obowiązujący do 25 lipca 2022 r. Regulamin Organizacyjny nie regulował wprost zadań związanych z opłatami CUK i ALK. W celu polepszenia jakości realizacji zadań z obszaru czynności sprawdzających w podatkach / opłatach innych niż VAT, została zmieniona struktura Urzędu¹⁸ i od 26 lipca 2022 r. zadania z tego zakresu były realizowane w SAS-3. Wcześniej czynnościami sprawdzającymi z zakresu opłat CUK i ALK zajmował się SOB oraz SAP.

Zakres obowiązków i odpowiedzialności pracowników był ujęty w ich zakresach czynności. Spośród 35 pracowników, którzy w okresie objętym kontrolą byli wyznaczeni do zajmowania się realizacją zadań związanych z poborem opłat od

¹⁰ 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.

¹¹ Na początek i koniec 2021 r. zadaniami tymi zajmowało się łącznie 29 osób, na koniec 2022 r. – 31, na koniec 2023 r. – 28, a na 31 marca 2024 r. – 27 osób, które były zatrudnione w różnych komórkach organizacyjnych.

¹² Dalej: Dział Obsługi Bezpośredniej albo SOB, w którym od dwóch do sześciu osób zajmowało się obsługą deklaracji (wprowadzaniem i zatwierdzaniem w systemie).

¹³ Dalej: SER. W SER funkcjonującym w Pionie Poboru, od 12 do 13 osób zajmowało się rozliczaniem wpłat / zwrotów nadpłat.

¹⁴ Dalej: Drugi Dział Podatków Dochodowych albo SPP-2. W SPP-2 funkcjonującym w Pionie Orzecznictwa, dwie osoby prowadziły postępowania podatkowe, w ramach których nakładane były dodatkowe sankcje z zakresu opłat CUK i ALK.

¹⁵ Dalej: SEW. W SEW funkcjonującym w Pionie Poboru, od pięciu do sześciu osób było wyznaczonych do czynności wierzycielskich, w tym monitorowania zaległości podatkowych, również z tytułu opłat CUK i ALK, wykonywania czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz do wystawiania tytułów egzekucyjnych.

¹⁶ Dalej: SAP. W SAP funkcjonującym w Pionie Analiz i Czynności Sprawdzających, od dwóch do trzech osób zajmowało się czynnościami analitycznymi i sprawdzającymi (w 2021 r.) oraz czynnościami analitycznymi (w 2022 r.).

¹⁷ Dalej: SAS-3. Referat ten powstał na mocy Regulaminu Organizacyjnego nadanego zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 119/2022 z 26 lipca 2022 r. W SAS-3 funkcjonującym w Pionie Analiz i Czynności Sprawdzających, czynnościami sprawdzającymi zajmowało się od sześciu do siedmiu osób (wezwanie o brak deklaracji, weryfikacja poprawności wskazanych danych). Przed 26 lipca 2022 r. czynnościami tymi zajmowali się pracownicy SOB i SAP (sześć osób).

¹⁸ Regulaminem Organizacyjnym nadanym przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zarządzeniem nr 119/2022 z 26 lipca 2022 r.

środków spożywczych i opłat od napojów alkoholowych, dwie osoby (w SPP-2) miały wyszczególnione w zakresie czynności od 1 października 2022 r. zadania związane z opłatami CUK i ALK, tj. prowadzenie postępowań podatkowych w sprawach ustalenia dodatkowej opłaty od środków spożywczych oraz dodatkowej opłaty od napojów alkoholowych, przy czym osoby te prowadziły postępowania podatkowe w powyższych sprawach od 2021 r. Pozostałe osoby, które realizowały od 2021 r. czynności związane z poborem opłat CUK i ALK, nie miały w swoich zakresach czynności wprost wyszczególnionych zadań z nimi związanych.

(akta kontroli str. 48-82, 83-277, 278-280, 287, 326-328, 1237-1298)

Zastępca Naczelnika US wyjaśnił, że w Urzędzie nie wprowadzono procedur wewnętrznych dotyczących poboru opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych, oraz że pracownicy US nie brali udziału w szkoleniach dotyczących zadań związanych z poborem ww. opłat.

(akta kontroli str. 286-287)

1.2. Instrukcje oraz wytyczne dotyczące poboru opłat CUK i ALK, w tym interpretacje przepisów prawa w powyższym zakresie, zostały opracowane przez jednostki nadzębne nad US, m.in. przez cztery departamenty MF: Orzecznictwa Podatkowego, Poboru Podatków, Nadzoru nad Kontrolami¹⁹ oraz Ryzyka Podatkowego, a także przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej²⁰. Wytyczne te wpływały do Urzędu drogą elektroniczną – w formie e-maili lub bezpośrednio przez System Zarządzania Dokumentacją, w którym była dostępna treść przekazywanego dokumentu. Dokumenty te były dekretowane przez Naczelnika na poszczególne komórki organizacyjne, a ich kierownicy dekretowali je na pracowników odpowiedzialnych za realizację zadań z zakresu i obszaru pisma.

(akta kontroli str. 287-289, 306-307)

Urząd w kontrolowanym okresie, w celu weryfikacji poprawności naliczenia opłat CUK, otrzymał czterokrotnie za pośrednictwem Dyrektora IAS wyniki analiz prowadzonych przez Departament Nadzoru. Pierwsze z nich, z 14 kwietnia 2021 r.²¹ dotyczyły przeprowadzenia wstępnej weryfikacji podmiotów, które złożyły formularz CUK-1²². Na jego podstawie Naczelnik miał przeanalizować podstawę opodatkowania, wykazaną w informacjach CUK-1 za styczeń 2021 r. Zweryfikował ją we wszystkich trzech podmiotach²³, które znajdowały się w jego właściwości i po dokonanej analizie danych dostępnych we WRO-System²⁴, podjął wobec nich czynności sprawdzające polegające m.in. na weryfikacji złożonych przez podatników dokumentów oraz wybranych faktur. W wyniku tych czynności nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie wykazanej w informacji CUK-1 wysokości podstawy opodatkowania. O wyniku podjętych działań Naczelnik, w wymaganym terminie, poinformował Dyrektora IAS²⁵.

(akta kontroli str. 462-471)

Kolejne wyniki analiz Urząd otrzymał 3 lutego 2022 r.²⁶ Dotyczyły one podmiotów, wobec których istniało podejrzenie, że unikały uiszczenia opłaty od środków

¹⁹ Dalej: Departament Nadzoru.

²⁰ Dalej: IAS.

²¹ Znak: DNK12.8622.133.2020, z 14 kwietnia 2021 r.

²² CUK-1 – informacja w sprawie opłaty od środków spożywczych.

²³ 1. NIP xxxxxx5329, 2. NIP xxxxxx3269, 3. NIP xxxxxx4301.

²⁴ Aplikacja WRO-System (platforma analityczna) umożliwia pracownikom urzędu skarbowego korzystanie z dostępnych modułów w zakresie poboru, analizy i przetwarzania zawartych w nim informacji.

²⁵ Pismem z 22 lipca 2021 r., znak: 3071-SAP.4022.78.2021.

²⁶ Znak: DNK12.8622.88.2021, z 31 stycznia 2022 r.

spożywczych i nie składały informacji CUK-1. Wśród nich był jeden podmiot²⁷, będący we właściwości US, który zajmował się sprzedażą syropów z zawartością cukru. W wyniku czynności sprawdzających, po wezwaniu w marcu 2022 r., spółka złożyła informacje CUK-1 za miesiące: październik, listopad i grudzień 2021 r. oraz styczeń 2022 r.²⁸ Uszczuplenie określone w toku czynności sprawdzających, w wyniku których podmiot złożył korekty, wyniosło 660 zł. O wyniku podjętych działań Naczelnik US poinformował w wymaganym terminie Dyrektora IAS²⁹.

(akta kontroli str. 502-514)

Następne wyniki analiz z 7 kwietnia 2022 r.³⁰ dotyczyły podmiotów, wobec których zachodziło ryzyko unikania realizacji obowiązku w zakresie naliczania opłaty CUK. W jej wyniku wytypowano dziewięć podmiotów³¹, dla których Urząd był właściwy. Wobec wszystkich podmiotów US podjął czynności analityczne, w wyniku których zweryfikował charakter prowadzonej przez nie działalności i asortyment sprzedawanych produktów, a wobec trzech z nich ponadto przeprowadził czynności sprawdzające, przy czym w jednym przypadku czynności analityczne zostały przeprowadzone nierzetelnie i w ich wyniku odstąpiono od czynności sprawdzających, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W wyniku czynności sprawdzających ustalono, że sprzedawane produkty nie podlegały opłacie cukrowej (m.in. woda kokosowa będąca naturalnym sokiem z kokosa bez dodatków cukrów i innych substancji słodzących oraz produkty na bazie mleka, zwolnione z opłaty), a w jednym przypadku jej płatnikiem był dostawca spółki, wobec czego ten podmiot był zwolniony z jej zapłaty. Ponadto, w wyniku czynności analitycznych wobec pozostałych podmiotów ustalono, że trzy z nich nie zajmowały się sprzedażą napojów, w kolejnym przypadku sprzedawany napój nie zawierał cukru, a w następnych dwóch płatnikiem opłaty CUK był dostawca. W wyniku przeprowadzonych działań analitycznych wobec wszystkich podmiotów ustalono, że nie nastąpiły uszczuplenia. O wszystkich wynikach przeprowadzonych analiz wobec wytypowanych podmiotów, Naczelnik terminowo poinformował Dyrektora IAS.

(akta kontroli str. 515-552)

Czwarte z kolei wyniki analiz z 11 lutego 2022 r.³², dotyczyły kryteriów identyfikowania podmiotów zobowiązanych do naliczania opłaty od środków spożywczych i składania informacji CUK-1. Jako grupy ryzyka zidentyfikowano podmioty:

- spełniające łącznie określone kryteria zebrane w trzech wariantach A³³, B³⁴ i C³⁵,

²⁷ NIP xxxxxx4694

²⁸ Osoba reprezentująca spółkę wyjaśniła, że od stycznia do września 2021 r. nie prowadziła sprzedaży syropów z zawartością cukru. Jej główną działalnością była sprzedaż elektroniki, a sprzedaż syropów do wody była działalnością marginalną. Po analizie zapisów w archiwum sprzedaży na portalu aukcyjnym Allegro, pracownicy US potwierdzili, że we wcześniejszych okresach rozliczeniowych sprzedaż syropów u podatnika nie występowała.

²⁹ Pismem z 1 kwietnia 2022 r., znak: 3071-SOB.4020.85.2022.

³⁰ Znak: DNK12.8621.7.2022, przekazane pismem Dyrektora IAS z 26 kwietnia 2022 r., znak 3001-ICK2.4021.19.2022.8

³¹ Grupa I – NIP xxxxxx0066, NIP xxxxxx5438; Grupa II – NIP xxxxxx1452; Grupa III – NIP xxxxxx1476; Grupa IV – NIP , NIP xxxxxx6876, NIP xxxxxx2875, NIP xxxxxx2935, NIP xxxxxx5242.

³² Otrzymane przez US 1 czerwca 2022 r.

³³ Podmioty, prowadzące działalność gospodarczą w następujących PKD: 46.39.Z, 11.07.Z, 46.34.A, 46.34.B, 11.05.Z, 10.32.Z, 46.17.Z, 10.39.Z, nieskładające za badany okres informacji CUK-1 lub w złożonych informacjach wykazujące niewielkie kwoty opłaty oraz wykazujące obrót krajowy według deklaracji VAT za badany okres.

³⁴ Podmioty prowadzące działalność gospodarczą w następujących PKD: 47.19.Z, 47.11.Z, nieskładające za badany okres informacji CUK-1 lub w złożonych informacjach wykazujące niewielkie kwoty opłaty, wykazujące obrót krajowy według deklaracji VAT za badany okres oraz wykazujące w deklaracji VAT za badany okres znaczne kwoty zakupów z importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

³⁵ Podmioty prowadzące działalność gospodarczą w PKD 46.90.Z, nieskładające za badany okres informacji CUK-1 lub w złożonych informacjach wykazujące niewielkie kwoty opłaty, wykazujące obrót krajowy według deklaracji VAT za badany okres oraz dokonujące zakupów o dużej wartości od podmiotów o PKD: 11.07.Z, 11.05.Z, 10.32.Z, 46.34.B lub dokonujące dostaw o dużej wartości dla podmiotów o PKD: 47.19.Z, 47.11.Z, 46.17.Z lub nabywające w badanym okresie znaczne zakupy napojów w ramach importu lub WNT.

- będące zamawiającymi, w rozumieniu art. 12d ust. 1 pkt 2 ustawy o zdrowiu publicznym, które wskazywały obrót krajowy w deklaracji VAT za badany okres oraz jednocześnie nieskładające za ten okres informacji CUK-1 lub w złożonych informacjach wykazujące niewielkie kwoty opłaty,

- dokonujące przywozu na terytorium Polski, w ramach transakcji importu towarów lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (dalej: WNT), znacznych ilości wód słodzonych sklasyfikowanych do pozycji 2202 taryfy celnej, ze szczególnym uwzględnieniem podmiotów deklarujących jako miejsce przeznaczenia towaru kraj inny niż Polska, które nie składały za badany okres informacji CUK-1 lub w złożonych informacjach wykazywały niewielkie kwoty opłaty, a jednocześnie wykazały obrót krajowy według deklaracji VAT za badany okres oraz nie wykazały w deklaracji VAT za ten okres dostaw towarów poza terytorium Polski lub wykazały takie dostawy w niewielkim zakresie.

Z tych grup należało, w celu objęcia dalszymi czynnościami np. czynnościami sprawdzającymi, wybrać podmioty spełniające przynajmniej jedno z trzech kryteriów³⁶.

(akta kontroli str. 553-571)

W oparciu o ww. pismo Dział Zarządzania Ryzykiem IAS przygotował, na podstawie Hurtowni Danych SPR, zestawienie podmiotów, które złożyły w 2021 r. co najmniej jedną deklarację CUK-1³⁷ i były zobowiązane do naliczania opłaty. Spośród tych podmiotów, 14 znajdowało się we właściwości US³⁸ i zostało wytypowanych do dalszej analizy i weryfikacji. Zastępca Naczelnika poinformował w terminie Dyrektora IAS³⁹ o wynikach podjętych czynności. W Urzędzie objęto 13 podmiotów czynnościami sprawdzającymi pod kątem ich ewentualnych zobowiązań do naliczania i składania informacji w zakresie opłaty CUK, a w stosunku do jednego⁴⁰ przeprowadzono czynności analityczne, w wyniku których nie stwierdzono okoliczności wskazujących na obowiązek uiszczenia opłaty CUK w 2022 r., wobec czego odstąpiono od dalszych działań. W wyniku czynności sprawdzających wobec 11 podmiotów nie stwierdzono nieprawidłowości, w przypadku jednego podmiotu⁴¹, kwota z dodatkowych ustaleń z czynności za 2021 r. wyniosła 5 080 zł. Ponadto w jednym przypadku⁴², w wyniku czynności sprawdzających, spółka skorygowała deklarację za maj 2022 r., w której wykazała należną opłatę w wysokości 25 138 zł.

(akta kontroli str. 557-564 571-583, 695-696, 804-819)

Ponadto, 2 kwietnia 2021 r. Dyrektor IAS przekazał do US pismo Departamentu Orzecznictwa Podatkowego MF⁴³, zobowiązujące do służbowego przekazywania informacji, dotyczących zidentyfikowanych i prawdopodobnych mechanizmów

³⁶ Sformułowano następujące kryteria obejmujące podmioty: (1) prowadzące samodzielnie sprzedaż detaliczną (posiadające kasy rejestrujące, dokonujące w JPK_VAT - zestawie informacji o zakupach i sprzedaży, który wynika z ewidencji VAT przedsiębiorcy za dany okres, zapisów na podstawie RO, czyli wewnętrznego dokumentu zbiorczego zawierającego sprzedaż z kas rejestrujących), (2) sprzedające towary dla niewielkiej grupy odbiorców krajowych, prowadzących działalność gospodarczą w zakresie: 47.19.Z (Pozostała sprzedaż detaliczna prowadzona w niewyspecjalizowanych sklepach), 47.11.Z (Sprzedaż detaliczna prowadzona w niewyspecjalizowanych sklepach z przewagą żywności, napojów i wyrobów tytoniowych) i 46.17.Z (Działalność agentów zajmujących się sprzedażą żywności, napojów i wyrobów tytoniowych), (3) sprzedające znaczną część towarów i usług (np. >50%) dla większej liczby odbiorców (np. >5).

³⁷ Zał. do pisma Dyrektora IAS z 31 maja 2022 r., znak 3001-ICK2.4021.19.2022.

³⁸ 1. NIP xxxxxx1358, 2. NIP xxxxxx4170, 3. NIP xxxxxx4891, 4. NIP xxxxxx4301, 5. NIP xxxxxx9977, 6. NIP xxxxxx1358, 7. NIP xxxxxx2298, 8. NIP xxxxxx0320, 9. NIP xxxxxx1713, 10 NIP xxxxxx5329, 11. NIP xxxxxx2750, 12. NIP xxxxxx3269, 13. NIP xxxxxx8871, 14. NIP xxxxxx7039.

³⁹ Pismami z 20 października 2022 r. znak: 3071-SAP.4022.38.2022.1 i z 13 września 2023 r., znak: 3071-SAP.4022.66.2023.2.

⁴⁰ NIP xxxxxx7039.

⁴¹ NIP xxxxxx2298.

⁴² NIP xxxxxx3269.

⁴³ Z 26 marca 2021 r., znak: DNK12.8622.11.2021.

dotyczących unikania opłaty cukrowej. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że w Urzędzie nie zidentyfikowano takich przypadków.

(akta kontroli str. 288, 452-456)

W latach 2021-2024 (do końca I kwartału) odnośnie do weryfikacji poprawności naliczenia opłat ALK, Urząd otrzymał pismem z 16 sierpnia 2022 r.⁴⁴, wyniki analiz sporządzonych przez Departament Ryzyka Podatkowego MF⁴⁵, które umieszczono w Module Zarządzania Analizami⁴⁶. Dotyczyły one opłat ALK za 2021 r. Na ich podstawie określono trzy grupy podmiotów⁴⁷, spośród których MF wytypowało te, wobec których zachodziło podejrzenie, że nie zadeklarowały należnej opłaty ALK lub zadeklarowały ją w zaniżonej wysokości. Była to tzw. Lista Typowań Brutto⁴⁸ i dotyczyła rozbieżności pomiędzy wykazaną w deklaracji VAT za dany okres rozliczeniowy „kwotą do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy”, a wykazaną w deklaracji VAT za kolejny okres rozliczeniowy „kwotą nadwyżki z poprzedniej deklaracji”. Lista typowań dla US zawierała 13 podmiotów⁴⁹, wobec których Urząd został zobowiązany do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 590-598)

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających wobec wszystkich wskazanych podmiotów, weryfikując prawidłowość wypełnienia obowiązków w zakresie obrotu napojami alkoholowymi w opakowaniach do 300 ml, pracownicy US nie wykryli nieprawidłowości, a tym samym uszczupień kwot wynikających z niezapłaconej opłaty ALK, co zostało zaraportowane w systemie MZA i było dostępne dla MF.

(akta kontroli str. 599-611)

Naczelnik US wyjaśniła: *poza obowiązkami składania wyjaśnień i informacji do jednostek nadrzędnych w przedmiocie opłat od środków spożywczych i alkoholowych wskazanych powyżej, jednostki te nie nałożyły na Urząd innych obowiązków sprawozdawczych w zakresie ww. opłat.*

(akta kontroli str. 289, 307)

Naczelnik US wyjaśniła ponadto, że *brak prowadzonych analiz własnych, innych niż wymienione wyżej, wynikał z tego, że urzędy skarbowe nie zostały wyposażone w odpowiednie narzędzia pozwalające na skuteczne wytypowanie podmiotów do podjęcia czynności w przedmiocie wypełniania obowiązków w zakresie naliczenia opłaty CUK. Jednoznaczne ustalenie, w toku analizy, podmiotów właściwych do zapłaty tej opłaty było niezmiernie trudne, gdyż znajdowały się one w łańcuchu podmiotów dokonujących obrotu napojami - począwszy od producenta (importera, nabywcy wewnątrzwspólnotowego), aż do konsumenta i niekoniecznie mogły*

⁴⁴ Od Dyrektora IAS, znak 3001-ICK2.4021.80.2022, przekazującym pismo Departamentu Ryzyka Podatkowego z 10 sierpnia 2022 r., znak: DRPT1.0723.22.2022.

⁴⁵ W trakcie czynności analitycznych, MF uwzględniło siedem parametrów: (1) posiadanie zezwolenia na obrót hurtowy napojami o zawartości powyżej 18% alkoholu, (2) deklarowany przeważający zakres prowadzonej działalności gospodarczej (wybrane PKD), (3) pobrane znaki akcyzy (banderole) na wyroby spirytusowe i winiarskie, (4) import napojów alkoholowych w opakowaniach jednostkowych do 300 ml, (5) nabycia wewnątrzwspólnotowe napojów alkoholowych, (6) deklarowany podatek akcyzowy od alkoholu etylowego, (7) znaczne obroty z prowadzonej działalności gospodarczej.

⁴⁶ Dalej: MZA.

⁴⁷ 1. Podmioty pobierające w 2021 r. znaczne liczby banderol; 2. Importerzy i nabywcy wewnątrzwspólnotowi napojów alkoholowych; 3. Podmioty prowadzące działalność gospodarczą w branżach skojarzonych z obrotem hurtowym napojami alkoholowymi.

⁴⁸ Dalej: Lista typowań albo LTb.

⁴⁹ 1. NIP xxxx9504, 2. NIP xxxx9977, 3. NIP xxxx5155, 4. NIP xxxx6112, 5. NIP xxxx7989, 6. NIP xxxx5865, 7. NIP xxxx7536, 8. NIP xxxx9125, 9. NIP xxxx0880, 10. NIP xxxx9582., 11. NIP xxxx0320, 12. NIP xxxx5244, 13. NIP xxxx1358.

podlegać pod właściwość urzędu skarbowego, na co zwróciło również uwagę MF⁵⁰. Wykorzystanie do typowania parametru dot. zakresu prowadzonej działalności PKD nie pozwalało na uzyskanie wystarczająco precyzyjnych wyników analizy, a bazowanie wyłącznie na zestawieniu podmiotów, które złożyły deklarację CUK, nie dawało gwarancji wytypowania wszystkich podmiotów zobowiązanych do opłaty CUK z uwagi na to, że w niektórych przypadkach uiszczenie tej opłaty mogło wynikać z działalności występującej incydentalnie. W przypadku nabywania napojów poza granicami kraju przez podmioty krajowe w ramach WNT, bardzo duża część szczegółowych informacji nie była dostępna w użytkowanych bazach danych. Naczelnik US dodała, że do prowadzonych przez MF analiz wykorzystywane były dane globalne z deklaracji CUK, natomiast urzędy skarbowe mogły korzystać tylko i wyłącznie z danych podatników będących w ich właściwości. Zatem prowadzenie czynności analitycznych, na podstawie wskazanych parametrów PKD oraz danych z deklaracji CUK na poziomie urzędów, mogło dawać odmienne wyniki analizy, znacznie odbiegające od analiz prowadzonych na poziomie globalnym (np. inna wartość median, dominujących PKD).

(akta kontroli str. 295, 523)

Typowanie podmiotów do czynności sprawdzających w zakresie opłat CUK i ALK, z poziomu US, następowało ponadto podczas weryfikacji rozliczeń innych jednostek. Przykładowo, w trakcie analizy dokumentów zgromadzonych w danej sprawie, gdy analizowany przedsiębiorca nie był zobowiązany do zapłaty opłaty CUK, pracownicy Urzędu sprawdzali, czy inne podmioty z łańcucha dostaw deklarowały zobowiązania z tytułu tej opłaty. Weryfikowano m.in., czy taki podmiot składał deklaracje, a jeżeli nie, to był on wzywany o wyjaśnienie przyczyn braku realizacji obowiązku naliczania i wpłacania opłat. Również w trakcie weryfikacji prawidłowości wypełnienia obowiązków w zakresie obrotu napojami alkoholowymi, sprawdzano kontrahentów weryfikowanych podmiotów. Informacje o możliwych nieprawidłowościach były przekazywane do właściwych dla tych podmiotów organów podatkowych celem wykorzystania służbowego.

(akta kontroli str. 295-296, 640-654, 660-663, 667-687)

1.3. W latach 2021-2024 (do 31 marca) liczba podmiotów⁵¹, znajdujących się we właściwości US, składających informacje za poszczególne okresy dla opłat od środków spożywczych o zwiększonej zawartości cukru oraz tauryny i kofeiny (deklaracje CUK-1), kształtowała się następująco: 18 podmiotów za 2021 r. (w tym jeden producent, który zawarł umowę z zamawiającym na wyprodukowanie napoju objętego opłatą⁵²), 18 za 2022 r. (w tym dwóch producentów), 15 za 2023 r. (w tym dwóch producentów) oraz 10 za 2024 r. (w tym jeden producent).

(akta kontroli str. 289-290, 297-299)

W latach objętych kontrolą, podmioty zadeklarowały następujące kwoty opłaty cukrowej: 26 877,2 tys. zł za 2021 r., 13 372,3 tys. zł za 2022 r., 11 288,2 tys. zł za 2023 r. i 1 562,9 tys. zł za pierwszy kwartał 2024 r., co daje łącznie 53 100,6 tys. zł.

Zrealizowane dochody z tytułu opłaty CUK, wpłacone do US w danych latach, kształtowały się następująco: 24 812,4 tys. zł w 2021 r., 13 633,4 tys. zł w 2022 r., 12 105,6 tys. zł w 2023 r. i 2 378,1 tys. zł w pierwszym półroczu 2024 r., co daje łącznie 52 929,6 tys. zł (99,7% deklarowanych wpłat).

⁵⁰ M.in. w piśmie z 7 kwietnia 2022 r., znak: DNK12.8621.7.2022.

⁵¹ O których mowa w art. 12d ust. 1 i 2 ustawy o zdrowiu publicznym.

⁵² O którym mowa w art. 12d ust. 1. pkt. 2 ustawy o zdrowiu publicznym.

Wielkość zrealizowanych dochodów w US z tytułu wniesionych dodatkowych opłat, o których mowa art. 12i ust. 1 ustawy o zdrowiu publicznym, wynosiła: 64,3 tys. zł w 2022 r., 99,7 tys. zł w 2023 r. i 47 tys. zł w 2024 r. (do 31 marca). Na koniec każdego roku w kontrolowanym okresie, w US nie było zaległości z tytułu ww. opłat.

(akta kontroli 289-290, 299)

W kontrolowanym okresie, wielkość zadeklarowanej sprzedaży napojów o zwiększonej zawartości cukru podlegającej opłacie spadła o 36% i 43% odpowiednio w latach 2022 - 2023 w porównaniu z jej zadeklarowaną wielkością w 2021 r. (spadek z 46 901 760,4 litrów w 2021 r. do 29 871 212,9 litrów w 2022 r. i do 26 872 352,6 litrów w 2023 r.)

Również zadeklarowana wielkość opłaty CUK za lata 2022 - 2023 spadła w porównaniu z 2021 r. o ponad połowę (o 50% w 2022 r. i 58% w 2023 r.), podczas gdy liczba podmiotów ją deklarująca za 2022 r. wynosiła tyle samo, co za 2021 r. (18) a za 2023 r. spadła o trzy (17%) w porównaniu z 2021 r.

(akta kontroli 289-290, 299)

Naczelnik US wyjaśniła, że bezpośrednią przyczyną spadku wpływów z tytułu opłaty od środków spożywczych w 2022 r. był spadek deklarowanych zobowiązań przez jeden z podmiotów⁵³. Podmiot ten wpłacił w 2021 r. prawie 22 mln zł tytułem opłaty cukrowej, co stanowiło 80% wszystkich wpłat z tego rodzaju wpływów, natomiast za 2022 r. zobowiązania jednostki wyniosły niespełna 8,3 mln zł, co stanowiło 62% wpływów z tego tytułu. W celu ustalenia przyczyn spadku wpłat z opłaty CUK od tego podmiotu, pracownicy Urzędu przeprowadzili wobec niego czynności sprawdzające, w wyniku których stwierdzono, że zmiana wysokości opłaty wynikała ze zmniejszenia zawartości cukru w sprzedawanych produktach oraz wprowadzenia do ich składu nowego składnika (soku owocowego w ilości co najmniej 20%), co zgodnie z przepisami ustawy o zdrowiu publicznym, wpływało na obniżenie opłaty.

W trakcie prowadzonych czynności sprawdzających wobec innych podmiotów, co do których istniało podejrzenie, że mogą unikać opłaty od środków spożywczych, pracownicy Urzędu ustalili również, że zmiana składu oferowanego produktu była częstym powodem spadku wpływów z tytułu tej opłaty. W trakcie weryfikacji rozliczeń z tego zakresu podmioty wskazywały także, że:

- rezygnują z obrotu napojami z dodatkiem cukru,
- w 2021 r. wprowadziły do obrotu produkty bez naliczonej wcześniej opłaty (nabytych przed dniem wprowadzenia przepisów, czyli przed 2021 r.). Późniejsze zaprzestanie składania deklaracji wynikało ze sprzedaży napojów z naliczoną już opłatą przez kontrahenta.

(akta kontroli str. 296-297, 640-687)

Naczelnik US dodała, że czynnikiem wpływającym na spadek wpływów z tytułu opłaty cukrowej, była również zmiana właściwości organu podatkowego. Do Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie⁵⁴ US przekazał dwa podmioty (jeden od 2023 r.⁵⁵ oraz jeden od 2024 r.⁵⁶), których wpłaty z tytułu opłaty stanowiły znaczący udział we wpływach z tego tytułu (25% w 2022 r. i 20% w 2023 r.).

(akta kontroli str. 296-297)

Ponadto pracownicy Urzędu podczas weryfikacji prawidłowości wypełnienia obowiązków w zakresie naliczenia opłaty CUK oraz innych czynności

⁵³ NIP xxxxxx2750.

⁵⁴ Dalej PMUS.

⁵⁵ NIP xxxxxx3269.

⁵⁶ NIP xxxxxx7536.

sprawdzających, wobec podmiotów wytypowanych centralnie lub wskazanych przez Dyrektora IAS, w trakcie analiz zebranych dokumentów sprawdzali, czy inne podmioty z łańcucha dostaw deklarowały zobowiązania z tytułu opłaty od środków spożywczych. Pracownicy weryfikowali, czy podmioty te składały deklaracje CUK-1; jeżeli nie, to wzywali je do złożenia wyjaśnień przyczyn braku realizacji obowiązku naliczania i wpłacania opłat (sprawdzali m.in. specyfikację składu sprzedawanych napojów oraz przykładowe faktury potwierdzające sprzedaż produktów na rzecz różnych kontrahentów, od których opłata nie została naliczona). W przypadku stwierdzenia możliwych nieprawidłowości wobec podmiotów, które nie znajdowały się we właściwości US, zebrane informacje były przekazywane do właściwego organu podatkowego celem wykorzystania służbowego, zgodnie z zaleceniami MF i Dyrektora IAS.

(akta kontroli 295-296, 640-687)

W wyniku przeprowadzonych przez MF, Dyrektora IAS oraz własnych analiz podmiotów, wobec których zachodziło ryzyko unikania realizacji obowiązku w zakresie opłat od środków spożywczych, w latach objętych kontrolą zidentyfikowano łącznie 27 podmiotów (w tym 24 z centralnych typowań), które zgodnie z wytycznymi jednostek nadrzędnych zostały poddane przez pracowników Urzędu czynnościom analitycznym (sześć) albo analitycznym i sprawdzającym (21).

(akta kontroli str. 471, 512-514, 532, 550-552, 560-561, 572-577, 300-302)

W latach 2021-2023⁵⁷ liczba podmiotów, znajdujących się we właściwości US, składających, na podstawie art. 9² ust. 17 pkt 1 ustawy o przeciwdziałaniu alkoholizmowi, informacje za poszczególne okresy w sprawie opłaty alkoholowej kształtowała się następująco: trzy podmioty za 2021 r., cztery podmioty za 2022 r. i trzy podmioty za 2023 r.

(akta kontroli str. 289-290)

W latach objętych kontrolą⁵⁸, podmioty zadeklarowały łącznie 2 324,8 tys. zł tytułem opłaty alkoholowej, w tym za lata 2021, 2022 i 2023 odpowiednio: 641,3 tys. zł, 1 134,6 tys. zł i 548,9 tys. zł.

Zrealizowane dochody z tytułu opłaty ALK, wpłacone na rachunek US w danych latach, kształtowały się następująco: 202,6 tys. zł w 2021 r., 698,8 tys. zł w 2022 r., 1 153,5 tys. zł w 2023 r. i 44,6 tys. zł w pierwszym kwartale 2024 r., co daje łącznie 2 099,4 tys. zł (90% deklarowanych wpłat).

(akta kontroli str. 289-290)

Wielkość zrealizowanych dochodów w US z tytułu wniesionych dodatkowych opłat na podstawie art. 9² ust. 21 pkt 1 i 2 ustawy o przeciwdziałaniu alkoholizmowi wyniosła: 13,3 tys. zł w 2022 r. Na koniec każdego roku w kontrolowanym okresie, w US nie było zaległości z tytułu tych opłat.

(akta kontroli str. 289-290)

W kontrolowanym okresie, wielkość zadeklarowanej sprzedaży napojów alkoholowych w opakowaniach do 300 ml spadła o 52% w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. (z 45 511 litrów w 2022 r. do 21 985,4 litrów w 2023 r.). W tym samym czasie zadeklarowana wielkość opłaty ALK spadła również o 52% (z 1 134,5 tys. zł w 2022 r. do 548,9 tys. zł w 2023 r.).

⁵⁷ W pierwszym kwartale nie wykazano liczby podmiotów zobowiązanych do składania informacji ALK-1, albowiem składa się je za okresy półroczne.

⁵⁸ Ponieważ informacje ALK są składane za okres półroczny, US nie wykazał deklarowanej wielkości tej opłaty za pierwszy kwartał 2024 r.

Naczelnik US wyjaśniła: bezpośrednią przyczyną spadku wpływów z tytułu opłaty od napojów alkoholowych była zmiana właściwości podmiotu, który wpłacał największe należności z tego tytułu⁵⁹. Od 1 stycznia 2024 r. podmiot ten podlega pod właściwość PMUS. Deklarację za II półrocze 2023 r. złożył do nowego organu podatkowego (kwota należności za ten okres to 484 061 zł), co wpłynęło na wartości danych z zakresu wielkości sprzedaży napojów alkoholowych oraz opłaty alkoholowej.

(akta kontroli str. 289-290, 313)

W wyniku przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów analiz podmiotów, wobec których zachodziło podejrzenie, że nie zadeklarowały należnej opłaty ALK lub zadeklarowały ją w zaniżonej wysokości, zidentyfikowano łącznie 13 podmiotów, które zgodnie z wytycznymi jednostki nadrzędnej zostały poddane przez pracowników Urzędu Skarbowego czynnościom analitycznym i sprawdzającym. Nie wykryto nieprawidłowości, a tym samym uszczupień kwot wynikających z niezapłaconej opłaty ALK.

(akta kontroli str. 598-611)

Ponadto, w związku z weryfikacją prawidłowości wypełniania obowiązków w zakresie opłaty ALK, pracownicy US przeprowadzili dodatkowo czynności sprawdzające w 2022 r. wobec dwóch podmiotów⁶⁰, nieznajdujących się na centralnej liście typowań⁶¹. W wyniku tych czynności nie stwierdzono nieprawidłowości. W jednym przypadku⁶² spółka posiadała w swojej ofercie wyłącznie napoje alkoholowe w opakowaniach 0,5 l, niepodlegające opłacie ALK, a w drugim przypadku⁶³ obowiązek ten dotyczył podatników będących kontrahentami spółki. Trzy spośród czterech podmiotów, od których spółka zakupiła produkty objęte opłatą dopełniły obowiązków złożenia informacji ALK-1. Natomiast jeden z nich nie podlegał właściwości US, w związku z czym Urząd nie dysponował narzędziami umożliwiającymi bezpośrednią weryfikację naliczenia przez niego opłaty ALK, ale w ramach wykorzystania służbowego, przekazał te dane do właściwego urzędu skarbowego (PMUS). W czasie weryfikacji innych podmiotów, przy podejrzeniu, że na ich kontrahentach ciąży obowiązek naliczania opłaty ALK, a nieznajdujących się we właściwości US, pracownicy Urzędu każdorazowo przekazywali ich dane do właściwych urzędów skarbowych, celem wykorzystania służbowego.

(akta kontroli str. 640-644, 652-654)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Nierzetelnie przeprowadzono czynności analityczne wobec jednego podmiotu⁶⁴, wytypowanego przez MF⁶⁵, wobec którego zachodziło ryzyko unikania realizacji obowiązku w zakresie naliczania opłaty od środków spożywczych, a w konsekwencji odstąpiono od przeprowadzenia czynności sprawdzających mających na celu weryfikację wyjaśnień przedstawicieli spółki w zakresie naliczenia opłaty CUK. W stosunku do tego podmiotu MF oszacowało kwotę ww. opłaty narażoną na uszczuplenie na 119 313 zł.

⁵⁹ NIPxxxxxx7536.

⁶⁰ NIP xxxxxx4931, NIP xxxxxx4301.

⁶¹ Łącznie w 2022 r. przeprowadzono 15 czynności sprawdzające w zakresie opłaty ALK wobec 15 podmiotów.

⁶² NIP xxxxxx4931.

⁶³ NIP xxxxxx4301.

⁶⁴ NIP xxxxxx1476.

⁶⁵ Pismem z 7 kwietnia 2022 r., znak DNK12.8621.7.2022.

Wobec ww. podmiotu⁶⁶, który został wytypowany jako krajowy dostawca towarów dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie obrotu hurtowego, US przeprowadził tylko czynności analityczne⁶⁷, podczas których stwierdził, że był on eksporterem świeżego runa leśnego oraz ekologicznych warzyw i owoców na rynki europejskie (mrożone grzyby i owoce), natomiast nie posiadał w swojej ofercie jakichkolwiek napojów, w związku z czym odstąpiono od dalszych działań.

W czasie kontroli NIK zweryfikowano stronę internetową tego podmiotu i jego ofertę handlową, z której wynikało, że posiada on również w swojej ofercie kompoty z jagód, żurawiny, borówek, jeżyn, truskawek, malin oraz wiśni, których składnikami są owoce oraz cukier, dostępne w różnych opakowaniach o pojemności od 200 ml do 10 000 ml. Kompoty te znajdowały się w ofercie handlowej podmiotu, w zakładce „Katalog 2021/2022” i następnie w pliku „Katalog produktów 2019-2020”⁶⁸.

(akta kontroli str. 544, 550, 629-639)

Naczelnik US m.in. wyjaśniła, że: *Departament Ryzyka Podatkowego MF zlecił przeprowadzenie analizy i w uzasadnionym przypadku podjęcie stosownych czynności wobec powyższego podmiotu, w zakresie opłaty od środków spożywczych. SAP przeprowadziła czynności analityczne w okresie od 28 kwietnia 2022 r. do 7 czerwca 2022 r., bazując na aktualnych danych dostępnych w systemach oraz informacjach na jego stronie internetowej. Z informacji wówczas dostępnych na stronie internetowej wynikało, że podatnik prowadził obrót głównie produktami mrożonymi, a w sezonie skupiał się na eksporcie świeżego runa leśnego oraz ekologicznych warzyw i owoców na rynki europejskie. Jego portfolio to produkty: mrożone, świeże, sterylizowane/pasteryzowane, solone i suszone. Ponadto w ofercie handlowej na rok 2021/2022 Katalog-2019-PL.pdf (NIP xxxxxx1476), brak jest informacji dotyczącej działalności w zakresie obrotu hurtowego napojami bezalkoholowymi. Biorąc pod uwagę fakt, że podmiot został wytypowany do analizy jako krajowy dostawca towarów dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie obrotu hurtowego napojami bezalkoholowymi, przeprowadzone czynności nie wskazały na obowiązek uiszczenia opłaty od środków spożywczych dotyczących tych napojów.*

(akta kontroli str. 325-326)

NIK wskazuje, że na tej samej stronie internetowej podmiotu, obok „Katalogu-2019.pdf” jest umieszczony „Katalog produktów 2019-2020”, zawierający napoje z dodatkiem cukru. Wskazanie w tytule pliku lata pozwalają zakładać, że był on również dostępny w czasie czynności realizowanych przez Urząd. Ponadto, zgodnie z art. 12e ust. 3 ustawy o zdrowiu publicznym, obowiązek zapłaty przedmiotowej opłaty ciąży na podmiocie sprzedającym napoje o zwiększonej zawartości cukru, podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż detaliczną oraz hurtową i w takim przypadku opłatę odprowadza się od wszystkich sprzedanych temu podmiotowi napojów objętych opłatą. Nie przesądzając, czy wytypowany podmiot powinien być płatnikiem opłaty CUK, NIK podkreśla, że w świetle opisanych okoliczności bezzasadnie odstąpiono od przeprowadzenia czynności sprawdzających, w celu zweryfikowania istnienia niniejszego obowiązku po stronie ww. podmiotu.

OCENA CZĄSTKOWA

Działania w Urzędzie dotyczące poboru opłat od środków spożywczych i opłat od napojów alkoholowych były – z jednym wyjątkiem – właściwie realizowane. Obowiązujące w US regulacje umożliwiały rzetelną realizację zadań związanych z poborem dochodów z tych opłat. Monitorowano, czy zobowiązani wnoszą opłaty od

⁶⁶ Z PKD 10.39.Z - Pozostałe przetwarzanie i konserwowanie owoców i warzyw.

⁶⁷ O wyniku których poinformował Dyrektora IAS e-mailem z 12 sierpnia 2022 r.

⁶⁸ [NIP xxxxxx1476.pl/wp-content/uploads/2019/10/Katalog-produktu-2019-2020.pdf](https://nip.xxxxxx1476.pl/wp-content/uploads/2019/10/Katalog-produktu-2019-2020.pdf).

środków spożywczych i od napojów alkoholowych, a w przypadku istotnego zmniejszenia dochodów z ww. opłat, analizowano i ustalano, co było tego przyczyną. W Urzędzie podejmowano również działania wynikające z instrukcji oraz wytycznych dotyczących poboru opłat CUK i ALK przekazywanych przez jednostki nadrzędne. Podmioty, które objęto czynnościami sprawdzającymi w zakresie tych opłat, były ujęte we wcześniej ustalonych grupach ryzyka i istniało wobec nich podejrzenie, że unikają uiszczenia lub zaniżają opłaty CUK lub ALK. W jednym przypadku (na 27) wobec wytypowanego centralnie podmiotu podejrzanego o unikanie płacenia opłaty CUK o wartości oszacowanej przez MF na 119,3 tys. zł, Urząd nierzetelnie przeprowadził czynności analityczne i – w konsekwencji tego – niezasadnie odstąpił od przeprowadzenia czynności sprawdzających.

OBSZAR

2. Czynności sprawdzające i kontrolne wnoszenia opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych oraz czynności podejmowane w celu odzyskania należnych kwot.

2.1. W latach objętych kontrolą, Urząd przeprowadził łącznie 88 czynności sprawdzających w zakresie opłat od środków spożywczych oraz 15 takich czynności w zakresie opłat alkoholowych. Liczba czynności sprawdzających w zakresie opłat CUK wynosiła odpowiednio: 44 wobec 13 podmiotów, rozpoczęte w 2021 r. (z czego dwie zakończyły się w 2022 r.); 33 wobec 21 podmiotów, rozpoczęte w 2022 r. (z czego dziewięć zakończyło się w 2023 r.); 10 wobec 10 podmiotów, rozpoczęte w 2023 r. (z czego jedna zakończyła się w 2024 r.) i jedna czynność wobec jednego podmiotu w pierwszym kwartale 2024 r.

Natomiast czynności sprawdzające w zakresie opłat ALK były przeprowadzane tylko w 2022 r. i przeprowadzono ich 15 wobec 15 podmiotów.

(akta kontroli str. 623-628, 344-345a)

Naczelnik US wyjaśniła: *przeprowadzone w 2022 r. czynności sprawdzające w zakresie opłaty alkoholowej w przeważającym stopniu były efektem typowania centralnego (podmioty, które nie składały deklaracji) i nie wykazały nieprawidłowości w rozliczeniach tych poszczególnych podmiotów. Czynnościami objęte były również podmioty, które złożyły deklaracje ALK-1 i w trakcie weryfikacji wykazanych danych również nie stwierdzono nieprawidłowości. Składane przez poszczególne podmioty deklaracje w pozostałych latach nie zawierały błędów, nie stwierdzono faktu niezłożenia wymaganych dokumentów oraz nie pozyskano informacji (wewnętrznych lub zewnętrznych) o możliwości wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach z tego obszaru. Naczelnik US dodała, że organ podatkowy prowadzi czynności sprawdzające / kontrole podatkowe w przypadku powzięcia wątpliwości co do rzetelności danych wykazanych w złożonych dokumentach, a brak powyższych przesłanek skutkowało brakiem czynności z zakresu opłat ALK w pozostałych latach.*

(akta kontroli str. 326)

W kontrolowanym okresie nie planowano i nie przeprowadzano w Urzędzie kontroli podatkowych w zakresie opłat CUK i ALK.

Naczelnik US wyjaśniła: *typowanie podmiotów do kontroli podatkowej w Urzędzie Skarbowym, odbywa się na podstawie zasad określonych między innymi*

w wewnętrznej procedurze postępowania Naczelnika US „Typowanie podmiotów do kontroli i planowanie kontroli podatkowej” oraz zgodnie z zaleceniami Dyrektora IAS. Według wytycznych każda decyzja o skierowaniu wniosku do kontroli winna opierać się na uprzedniej analizie celowości przeprowadzenia takich działań, biorąc pod uwagę spodziewane skutki finansowe dla dochodów budżetu państwa oraz niezbędne do poniesienia przez administrację skarbową koszty osobowe i materiałowe (ekonomika postępowania). Wątpliwości w zakresie prawidłowości rozliczeń podatnika z budżetem powinny być w pierwszej kolejności wyjaśniane w ramach czynności sprawdzających, w szczególności przy wykorzystaniu plików JPK_VAT (jeśli jest to możliwe). Urzędy skarbowe powinny adekwatnie dobierać narzędzia weryfikacyjne do oceny przestrzegania prawa podatkowego z uwzględnieniem następujących przesłanek:

- kierowanie się charakterem nieprawidłowości oraz oszacowanymi pozytywnymi skutkami finansowymi ustalonymi na podstawie prowadzonej analizy proporcjonalności i racjonalności;
- ukierunkowanie działań kontrolnych głównie na zwalczanie i zapobieganie oszustwom oraz ograniczenie szarej strefy;
- niestosowanie kontroli podatkowej, jako narzędzia weryfikacyjnego do sprawdzania nieumyślnych błędów i pomyłek, w tym także związanych z przyjętą przez podatnika kwalifikacją podatkową. Podejmowane czynności zawsze powinny być proporcjonalne do poziomu ryzyka i skali potencjalnych nieprawidłowości i jednocześnie jak najmniej uciążliwe dla przedsiębiorców.

Zatem w przypadku pojawienia się podejrzenia nieprawidłowości i obowiązku naliczania opłaty od środków spożywczych i opłaty od napojów alkoholowych wobec podmiotów będących we właściwości Naczelnika US, Urząd w pierwszej kolejności prowadził czynności sprawdzające w powyższym zakresie. Podejmowane działania weryfikacyjne odbywały się bez większych problemów, w ramach współpracy z podatnikiem i nie wskazywały na konieczność przeprowadzenia kontroli podatkowej.

(akta kontroli str. 34-47, 313-314)

Podmioty, które objęto czynnościami sprawdzającymi w zakresie opłat od środków spożywczych i opłat od napojów alkoholowych, były podmiotami z wcześniej ustalonych grup ryzyka, wobec których istniało podejrzenie, że unikają uiszczenia lub zaniżają opłaty CUK lub ALK. Były m.in. wytypowane centralnie do przeprowadzenia czynności sprawdzających. Znajdowały się w jednej ze zidentyfikowanych grup: importerzy i nabywcy wewnątrzwspólnotowi napojów, podmioty prowadzące działalność gospodarczą w zakresie obrotu hurtowego napojami bezalkoholowymi⁶⁹, krajowi dostawcy towarów dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie obrotu hurtowego, producenci napojów bezalkoholowych. Podmioty te posiadały kody PKD, dla których udział towarów objętych opłatą CUK w obrocie był największy, tj.: 11.07.Z (produkcja napojów bezalkoholowych; produkcja wód mineralnych i pozostałych wód butelkowanych), 46.39.Z (sprzedaż hurtowa niewyspecjalizowana żywności, napojów i wyrobów tytoniowych), 11.05.Z (produkcja piwa), 10.39.Z (pozostałe przetwarzanie i konserwowanie owoców i warzyw), 46.90.Z (sprzedaż hurtowa niewyspecjalizowana), 47.19.Z (pozostała sprzedaż detaliczna prowadzona w niewyspecjalizowanych sklepach), 47.11.Z (sprzedaż detaliczna prowadzona w niewyspecjalizowanych sklepach z przewagą żywności, napojów i wyrobów tytoniowych) i 46.34.A (sprzedaż hurtowa napojów alkoholowych). Podmiotami objętymi czynnościami sprawdzającymi były również te będące zamawiającymi, w rozumieniu art. 12d ust.1 pkt 2 ustawy o zdrowiu publicznym.

(akta kontroli str. 297-302, 567-569)

⁶⁹ Z PKD G4634B.

Czynności sprawdzające w zakresie opłat CUK i ALK były przeprowadzane po wytypowaniu podmiotów do zweryfikowania w trybie typowań centralnych lub na podstawie ustaleń Urzędu: wówczas, kiedy podmiot złożył błędną deklarację (występowały błędy, które uniemożliwiały poprawną obsługę deklaracji w systemie US); podmiot nie złożył deklaracji; uregulował po ustawowym terminie zobowiązanie z tytułu opłat (wówczas czynności prowadzone były w celu weryfikacji poprawności danych wykazanych w deklaracji i określenia dodatkowej opłaty) lub zadeklarował mniejsze wpływy z tytułu opłaty od środków spożywczych. W wyniku przedmiotowych czynności weryfikowano prawidłowość wypełniania obowiązków w zakresie naliczenia opłat od środków spożywczych i opłat od napojów alkoholowych, w tym sprawdzano zarówno poprawność podstawy objęcia opłatą, jak i jej naliczania.

(akta kontroli str. 300-302, 640-687, 695-696)

Wszystkie czynności sprawdzające rozpoczęte po 1 stycznia 2022 r. były rejestrowane w systemie ZISAR⁷⁰, czyli od momentu wdrożenia systemu do użytkowania. W 2021 r. informacje o zakończonych czynnościach pracownicy Urzędu rejestrowali w systemie e-ORUS⁷¹, w przeznaczonej do tego zakładce „Ewidencja Czynności Sprawdzających MF”.

(akta kontroli str. 302-303, 623-628)

W wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych w zakresie opłat od środków spożywczych ustalono następujące uszczuplenia kwot: 528 391 zł z czynności rozpoczętych w 2021 r., 680 312 zł z czynności rozpoczętych w 2022 r. oraz 518 854 zł z czynności rozpoczętych w 2023 r. Natomiast z czynności sprawdzających w zakresie opłat od napojów alkoholowych nie wykazano uszczupień kwot.

(akta kontroli str. 623-628, 345-345a)

W zakresie powyższych uszczupień, Naczelnik podjął czynności w celu odzyskania należnych kwot z tytułu dodatkowych opłat od środków spożywczych (poprzez wszczęcie postępowań podatkowych, wezwanie podmiotu do złożenia wyjaśnień lub wezwanie do złożenia deklaracji CUK wówczas, kiedy opłata została wpłacona w terminie, a nie złożono deklaracji), za wyjątkiem: opłaty w wysokości 5 840 zł od NIP xxxxxx2298 w 2021 r. i 2022 r.

Kwota dodatkowych ustaleń z czynności sprawdzających prowadzonych wobec spółki za okresy od stycznia 2021 r. do września 2022 r. (kwoty wpłacone po terminie)⁷² wyniosła łącznie 5 840 zł⁷³. Ze względu na niską wartość opłaty należnej do wpłaty za poszczególne miesiące (kwoty od 1 zł do 721 zł, gdzie opłata dodatkowa wynosi 50% tych kwot) i ekonomię postępowania, odstąpiono od dalszych działań i wszczęcia postępowania podatkowego w celu ustalenia opłaty dodatkowej.

(akta kontroli str. 804-819, 1181-1197)

Naczelnik US wyjaśniła: *stosowanie obecnie obowiązujących przepisów w zakresie art. 12i i dalszych ustawy o zdrowiu publicznym (dot. ustalenia opłaty dodatkowej) nastręcza organowi podatkowemu wiele problemów, z uwagi na niejasne zapisy poszczególnych przepisów tej ustawy. Także sami podatnicy w swoich odwołaniach od decyzji zgłaszają niejednokrotnie brak spójności przepisów oraz ich społeczną niesprawiedliwość i szkodliwość, choćby z uwagi na brak możliwości miarkowania sankcji.* Naczelnik US wskazała, że w związku z postępowaniami podatkowymi

⁷⁰ Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem, dalej: ZISAR.

⁷¹ System Uzupełniający Raporty POLTAX, dalej: e-ORUS.

⁷² W listopadzie 2022 r.

⁷³ 400 zł za 1/21, 400 zł za 2/21, 612 zł za 3/21, 418 zł za 4/21, 499 zł za 5/21, 394 zł za 6/21, 497 zł za 7/21, 400 zł za 8/21, 721 zł za 9/21, 498 zł za 10/21, 240 zł za 11/21, 1 zł za 12/21, 9 zł za 1/22, 47 zł za 2/22, 17 zł za 3/22, 179 zł za 4/22, 9 zł za 5/22, 238 zł za 6/22, 208 zł za 7/22, 31 zł za 8/22 i 22 zł za 9/22.

prowadzonymi w Urzędzie w zakresie ustalenia dodatkowej opłaty (CUK i ALK), wskutek wydanych przez Dyrektora IAS decyzji, w których Dyrektor uchylił decyzje US oraz biorąc pod uwagę linię orzecniczą sądów administracyjnych, w tym także te wyroki, które zapadły w sprawach Urzędu, organ podatkowy na bieżąco weryfikował stosowaną dotychczas praktykę w zakresie prowadzonych spraw. Konieczne było zrewidowanie prowadzonych działań, zarówno na etapie prowadzonych czynności sprawdzających jak i prowadzonych postępowań podatkowych, tak by uniknąć nieprawidłowości wskazanych w innych sprawach przez Dyrektora IAS.

Naczelnik US powołała się w szczególności na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu⁷⁴, który zapadł w jednej ze spraw związanych z ustaleniem opłaty dodatkowej od napojów alkoholowych. Sąd wskazał, że przewidziany w art. 9² ust. 17 ustawy przeciwdziałaniu alkoholizmowi, termin dla złożenia oświadczenia o wartości sprzedaży napojów alkoholowych jest terminem prawa materialnego. Zatem, przy rozstrzyganiu, czy dany termin ma charakter materialny czy procesowy, decydujące znaczenie ma skutek upływu terminu. Jeżeli skutek ten polega na wygaśnięciu prawa podmiotowego lub na niemożności jego realizacji, termin ma charakter materialnoprawny. W ww. przepisie oznaczenie daty końcowej terminu zawitego prawa materialnego następuje przez podanie czasu trwania danego terminu, tj. jednego miesiąca. Mógłby on być przywrócony tylko wówczas, gdy taką możliwość przewidują przepisy określające dany termin albo przepisy szczególne. W ww. postępowaniach możliwość taką zapewniają właśnie przepisy szczególne. Jeśli uchybienie terminu nastąpiło w okresie obowiązywania stanu epidemii zniesionego 16 maja 2022 r. na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z 12 maja 2022 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii⁷⁵, to organy (obu instancji) powinny wdrożyć nową, dodatkową procedurę obowiązującą w tym okresie. Mianowicie stosownie do art. 15zzzzzn² ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁷⁶, organ administracji publicznej zobowiązany był zawiadomić stronę o uchybieniu przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów (w tym m.in. zawitych z niezachowaniem których ustawa wiąże ujemne skutki dla strony) w przypadku stwierdzenia tego uchybienia w okresie obowiązywania stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19. Ponadto w zawiadomieniu tym powinien wyznaczyć stronie termin 30 dni na złożenie wniosku o przywrócenie terminu. Natomiast w przypadku, o którym mowa w art. 58 § 2 ustawy z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁷⁷, powinien pouczyć, że prośbę o przywrócenie terminu należy wnieść w terminie 30 dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu. Zatem, obowiązkiem organu podatkowego jest zastosowanie ww. przepisu i rozstrzygnięcie ewentualnego wniosku o przywrócenie terminu, a dopiero później — merytoryczne rozpatrzenie sprawy, jeżeli wniosek o przywrócenie terminu okaże się niezasadny. Naczelnik US dodała, że w praktyce złożenie wniosku o przywrócenie terminu do złożenia informacji, w sytuacji, gdy podatnik przedstawia swoje argumenty i powołuje się na okoliczności tzw. covidowe, powoduje przywrócenie przez organ podatkowy terminu, wskutek czego terminy do złożenia informacji i tym samym wpłaty, zostają zachowane.

Odnośnie rozliczeń za miesiące od maja do września 2022 r., w przypadku których argumentacja dotycząca orzecnictwa w zakresie regulacji covidowych nie miała

⁷⁴ Sygn. akt III SA/Po 174/23 z 30 czerwca 2023 r.

⁷⁵ Dz. U. poz. 1027.

⁷⁶ Dz.U. z 2024 r., poz. 340, ze zm., dalej: ustawa COVID-19.

⁷⁷ Dz.U. z 2024 r. poz. 572.

zastosowania, kwoty uszczupień wyniosły od 9 zł do 238 zł, a kwoty potencjalnych opłat dodatkowych od 4,5 zł do 119 zł.⁷⁸

Uzasadniając odstąpienie od wszczęcia postępowania podatkowego celem ustalenia opłaty dodatkowej za ww. pięć miesięcy, Naczelnik US wskazała na ekonomikę prowadzenia ww. postępowań. Dodała że *na przestrzeni okresu obowiązywania ww. przepisów, zmianie uległa także linia orzecznicza odnośnie do kwestii zawartości cukru w cukrze. Początkowo obowiązująca linia orzecznicza wskazywała, co także potwierdzane było w interpretacjach wydawanych przez Krajową Informację Skarbową, iż w myśl przepisu art. 12b ust. 1 ustawy o zdrowiu publicznym, opłatę obliczyć należy od całej zawartości cukrów, występujących w napoju (zarówno cukrów sztucznych, jak i naturalnych). Z końcem roku 2022 Naczelny Sąd Administracyjny zmienił stanowisko⁷⁹ i za błędny uznał pogląd, zgodnie z którym pojęcie zawartości cukrów należy odnosić do łącznej sumy wszystkich cukrów, tj. zarówno pochodzenia naturalnego, jak i dodatków wyszczególnionych w art. 12a ust. 1 pkt 1 ww. ustawy. Przy wyliczaniu wysokości opłaty zgodnie z art. 12f ww. ustawy, substancje występujące naturalnie powinny zostać pominięte i opłata winna zostać naliczona jedynie od substancji, które nie występują naturalnie. Ww. czynniki w sposób naturalny zmusiły organy podatkowe do weryfikacji swojego stanowiska. W praktyce, w prowadzonych sprawach oznaczało to de facto przeprowadzenie na nowo czynności wyjaśniających/postępowania podatkowego, mających na celu zbadanie okoliczności, czy deklarowana podstawa naliczenia opłaty mieści w sobie cukry naturalne, czy też nie, a tym samym czy kwoty deklarowane przez podatnika są właściwe.*

(akta kontroli str. 314-317, 959-972, 939-948)

W sytuacjach, kiedy podmiot wzywany był do złożenia deklaracji lub jej korekty i zrealizował to zadanie, tj. złożył dokument lub korektę niwelującą wskazane przez organ błędy, z czynności tych nie sporządzano adnotacji służbowej, gdyż jak wyjaśniła Naczelnik US, *ostateczne rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z dokonanymi przed podjęciem czynności ustaleniami*. Ponadto ustalenia te były widoczne od 2022 r.⁸⁰ w systemowej „Karcie ustaleń z czynności sprawdzających” (w ZISAR), stanowiącej podsumowanie przeprowadzonych czynności. Natomiast w 2021 r. oprócz rejestrowania czynności w systemie e-Orus, drukowano korespondencję e-mailową zawierającą wyjaśnienia w sprawie złożenia deklaracji (weryfikowano brak deklaracji oraz błędy w poszczególnych pozycjach w deklaracji).

W przypadkach, kiedy przeprowadzano czynności sprawdzające w związku z weryfikacją prawidłowości wypełnienia obowiązków w zakresie naliczania opłaty CUK i ALK sporządzano adnotację służbową, zgodnie z art. 177 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁸¹, za wyjątkiem jednego przypadku w 2021 r.⁸² i jednego w 2022 r.⁸³, kiedy to z czynności sprawdzających przeprowadzonych z weryfikacją dokumentów sprzedaży za dany okres, nie sporządzono adnotacji służbowej, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 640-687, 782-803)

3.2 Na podstawie badania kontrolnego obejmującego: losową próbę 30 deklaracji CUK i ALK złożonych za poszczególne okresy w latach 2021-2023⁸⁴ oraz dodatkową

⁷⁸ Łącznie za ww. pięć miesięcy odpowiednio 508 zł uszczupień i 254 zł dodatkowej opłaty.

⁷⁹ Por. wyrok w sprawie III FSK 934/22 z 22 listopada 2022 r. i III FSK 189/23 z 23 sierpnia 2023 r.

⁸⁰ Tj. od momentu wdrożenia systemu do użytkowania.

⁸¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, Dalej: O.p.

⁸² NIP xxxxxx5329 w 2021 r. (czynności sprawdzające za styczeń 2021 r.).

⁸³ NIP xxxxxx4694 w 2022 r. (czynności sprawdzające za 2021 r.).

⁸⁴ Po pięć deklaracji CUK i ALK złożonych za poszczególne lata 2021-2023.

próbę 12 deklaracji CUK⁸⁵ stwierdzono, że wpłaty za sześć deklaracji CUK (22% z deklaracji CUK) oraz wpłaty za dwie deklaracje ALK (13% z deklaracji ALK) zostały dokonane po terminie.

W związku z art. 12i ust. 1 i 2 ustawy o zdrowiu publicznym, na koniec pierwszego półrocza 2024 r., wobec pięciu podmiotów (63%), które wpłaciły opłaty CUK i ALK po terminie, Naczelnik US podjął działania mające na celu ustalenie opłaty dodatkowej. I tak: wobec trzech podmiotów⁸⁶, po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym, wydano decyzje o ustaleniu opłaty dodatkowej, wobec jednego podmiotu⁸⁷ przeprowadzono czynności sprawdzające⁸⁸ w zakresie weryfikacji poprawności rozliczeń za dany okres, ale ze względu na systemową zmianę właściwości organu podatkowego od 1 stycznia 2024 r., właściwym do wydania decyzji w sprawie opłaty dodatkowej stał się Naczelnik PMUS. Natomiast kolejnego podatnika⁸⁹ Naczelnik US wezwał do złożenia wyjaśnień w celu zweryfikowania prawidłowości rozliczeń i wydania decyzji ustalającej dodatkową opłatę, ale ze względu na systemową zmianę od 1 stycznia 2023 r. dla niego właściwości organu podatkowego, dokumentacja została przekazana do PMUS.

(akta kontroli str. 317-318, 1069-1180, 688-689, 852-857, 1000-1006, 1022-1028, 1324-1337)

W dwóch przypadkach (wpłaty opłaty CUK w wysokości: 17 538 zł za marzec 2023 r. i 23 110 zł za wrzesień 2023 r. po terminie) Naczelnik nie wszczął postępowań podatkowych w sprawie ustalenia opłaty dodatkowej, a w jednym przypadku wszczął takie postępowanie dopiero w drugim półroczu 2024 r., w wyniku kontroli NIK, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 1083-1084, 1120-1121, 1130-1131)

W kontrolowanym okresie nie naliczano odsetek za zwłokę od nieterminowo uiszczanych opłat CUK i ALK.

Naczelnik US wyjaśniła m.in., że *było to wynikiem przyjęcia stanowiska Departamentu Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów (pismo DOP8.8022.5.2021 z 4 marca 2021 roku), w świetle którego, przepisy art. 9² ust. 21 ustawy o przeciwdziałaniu alkoholizmowi oraz art. 12i ustawy o zdrowiu publicznym, stanowią lex specialis w stosunku do art. 53 § 1 O.p. W konsekwencji, organ podatkowy nie był uprawniony do naliczania odsetek na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej od niedokonanych w terminie opłat od środków spożywczych oraz od napojów alkoholowych.*

(akta kontroli str. 442-446, 1349-1350)

3.3. W Urzędzie, w latach objętych kontrolą, na koniec każdego roku oraz na 31 marca 2024 r., nie występowały zaległości z tytułu opłat od środków spożywczych i opłat od napojów alkoholowych oraz z tytułu opłat dodatkowych. W związku z tym, jak wyjaśniła Naczelnik US, *Urząd nie podejmował działań zmierzających do dobrowolnego wykonania obowiązków zapłaty opłaty CUK i ALK oraz zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych.*

(akta kontroli str. 290, 320-321)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

⁸⁵ Dodatkowo sześć deklaracji CUK za 2022 r. i sześć deklaracji CUK za 2023 r.

⁸⁶ CUK: NIP xxxxxx1713 za grudzień 2022 r., ALK: NIP xxxxxx7536 za styczeń 2021 r., NIP xxxxxx9504 za styczeń 2021 r.

⁸⁷ NIP xxxxxx7536 za październik 2022 r.

⁸⁸ Które zakończyły się 4 grudnia 2023 r.

⁸⁹ NIP xxxxxx3269 za październik 2022 r.

1. Nie wszczęto postępowań podatkowych w sprawie naliczenia opłaty dodatkowej wobec jednego podmiotu⁹⁰, w dwóch przypadkach dotyczących nieterminowych wpłat opłaty CUK w wysokości: 17 538 zł za marzec 2023 r. i 23 110 zł za wrzesień 2023 r. Ponadto, wobec tego samego podmiotu, w kolejnym przypadku, dotyczącym nieterminowej wpłaty ww. opłaty w wysokości 25 510 zł za lipiec 2022 r., wszczęto postępowanie podatkowe dopiero w drugim półroczu 2024 r., w wyniku kontroli NIK, po upływie ponad siedmiu miesięcy od zakończenia z dniem 1 grudnia 2023 r., czynności sprawdzających w tym zakresie.

(akta kontroli str. 317, 328, 1083-1084, 1120-1121, 1130-1131, 1349-1362)

Zgodnie z art. 12i ust. 1 ustawy o zdrowiu publicznym, w przypadku niedokonania opłaty od środków spożywczych w terminie, o którym mowa w art. 12g ust. 1 (tj. do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczy informacja), organ właściwy w sprawie opłaty ustala, w drodze decyzji, dodatkową opłatę w wysokości odpowiadającej 50% kwoty należnej opłaty.

Naczelnik US wyjaśniła, że w obu ww. przypadkach (wpłaty za marzec i wrzesień 2023 r. po terminie) planuje wszcząć czynności sprawdzające w celu zweryfikowania poprawności rozliczeń przed wydaniem decyzji. Ponadto odnośnie do wpłaty po terminie za wrzesień 2023 r. podała, że ze względu na trwający okres rozliczeniowy deklaracji podatkowych PIT i CIT, terminowość zwrotu nadpłat podatku oraz czynności zlecone do realizacji przez organy nadrzędne, weryfikacja ta zaplanowana jest do realizacji z początkiem II półrocza 2024 r. Dodała, iż z uwagi na informacje przekazywane od IAS, mówiące o tym, że MF pracuje nad zmianą przepisów w zakresie ustalenia dodatkowej opłaty CUK, która w założeniu miałaby dać organowi podatkowemu podstawę do miarkowania wysokości nałożonej sankcji w zależności od okoliczności faktycznych danego przypadku, fakt uchylania przez Dyrektora IAS decyzji w zakresie CUK, wydanych przez US (sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia) oraz istniejącą już wówczas linię orzeczniczą korzystną dla podatników, podjęto decyzję o czasowym wstrzymaniu się z wszczęciem postępowań podatkowych w zakresie ustalenia dodatkowej opłaty.

Na dzień zakończenia czynności kontrolnych NIK⁹¹, US nie rozpoczął weryfikacji poprawności danych wykazanych w złożonych dokumentach w ramach czynności sprawdzających w powyższym zakresie.

(akta kontroli str. 317, 324-325, 328, 1349-1350)

Dostrzegając okoliczności przywołane w wyjaśnieniach, NIK wskazuje, że obowiązujący od 1 stycznia 2021 r., niezmienny art. 12i ustawy o zdrowiu publicznym nie zawiera żadnych wyjątków umożliwiających odstępianie od ustalenia przedmiotowej, dodatkowej opłaty, w tym np. w zależności od liczby dni opóźnienia lub wysokości kwoty nieuiszczonej opłaty. Każdorazowe zatem nieuiszczenie opłaty w ww. ustawowym terminie obliguje naczelnika urzędu skarbowego do ustalenia opłaty dodatkowej – w opisanych przypadkach łącznie na 33 079 zł⁹², odpowiednio: 12 755 zł, 8 769 zł i 11 555 zł⁹³. Ponadto, w analogicznym okresie w Urzędzie wszczynano postępowania podatkowe i wydawano decyzje o ustaleniu opłaty dodatkowej, a w przypadku ww. opłaty za lipiec 2022 r., SAS-3, pismem z 19 września 2022 r., poinformował kierownika SPP-2 o wpłacie dokonanej po ustawowym terminie, celem ustalenia, w drodze decyzji, niniejszej, dodatkowej opłaty.

(akta kontroli str. 1083-1084, 1085-1090, 1120-1121, 622)

⁹⁰ NIP xxxxxx1358.

⁹¹ Tj. 16 lipca 2024 r.

⁹² Przy założeniu, że nie nastąpiłaby zmiana wysokości zadeklarowanej opłaty CUK w toku prowadzonego przez Urząd postępowania.

⁹³ Za okresy: lipiec 2022 r., marzec 2023 r. i wrzesień 2023 r.

2. W dwóch przypadkach nierzetelnie udokumentowano czynności sprawdzające, gdyż nie sporządzono z nich adnotacji, o której mowa w art. 177 § 1 O.p. Zgodnie z tym przepisem, 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.

2.1 W przypadku czynności sprawdzających zakończonych 2 czerwca 2021 r., przeprowadzonych wobec NIPxxxxxx5329 w związku z weryfikacją prawidłowości rozliczeń w sprawie opłaty CUK za styczeń 2021 r., podczas których sprawdzano faktury sprzedażowe, nie sporządzono ww. adnotacji.

Naczelnik US wyjaśniła: *czynności sprawdzające zostały przeprowadzone w SOB, czyli w czasie kiedy nie istniał jeszcze SAS-3 i w tym czasie, ze względu na bardzo szeroki zakres działań komórki, wielość i różnorodność realizowanych terminowych zadań (obsługa CIT/PIT/VAT/PCC i innych, weryfikacja ich poprawności, obsługa kas fiskalnych, wydawanie zaświadczeń, realizacja poleceń zwrotów nadpłat), nie był ustalony szczegółowy zakres czynności, które powinny zakończyć się adnotacją. W celu polepszenia jakości realizowanych zadań z obszaru czynności sprawdzających w podatkach/opłatach (innych niż z zakresu VAT), została zmieniona struktura Urzędu i od lipca 2022 r. zadania te są realizowane w SAS-3 i wprowadzono obowiązek sporządzania adnotacji m.in. w przypadkach gdy:*

- *pracownik odstępuje od prowadzenia dalszych czynności bez dokonanych ustaleń, m.in. ze względu na brak kontaktu z podatnikiem,*
- *weryfikuje rzetelność podstawy opodatkowania w złożonych dokumentach (m.in. analiza zasadności zwrotu nadpłaty podatku).*

Ponadto, Naczelnik US dodała, że kolejna czynność sprawdzająca w przypadku tego podmiotu została zakończona adnotacją służbową⁹⁴ (za lata 2021-2022).

(akta kontroli str. 326-328, 655-663)

2.2. W przypadku dotyczącym NIP xxxxxx4694, po przeprowadzeniu czynności sprawdzających za 2021 r., zakończonych 25 marca 2022 r., w związku z wyjaśnieniem przyczyn niezłożenia deklaracji CUK, nie sporządzono ww. adnotacji. W sprawie tej podmiot przedstawił faktury sprzedażowe, została również przeprowadzona analiza do sprawy przez SAP⁹⁵.

(akta kontroli str. 782-793)

Naczelnik US wyjaśniła, że do podmiotu zostało wysłane wezwanie o złożenie zaległych deklaracji ze względu na sprzedaż napoju z dodatkiem cukru. W odpowiedzi na wezwanie spółka złożyła deklaracje CUK, dodatkowo przedkładając faktury potwierdzające sprzedaż produktu podlegającego opłacie, o które urząd nie wzywał i które nie były przedmiotem czynności. Sprawę zakończono bez adnotacji ze względu na złożone przez podmiot wymagane deklaracje CUK, zgodnie z obowiązującymi w Urzędzie zasadami.

(akta kontroli str. 326-328)

NIK wskazuje, że w powyższej sprawie wydano decyzję o ustaleniu dodatkowej opłaty od środków spożywczych za okres od października 2021 r. do stycznia 2022 r.⁹⁶, w której potwierdzono przeprowadzenie wobec ww. podmiotu czynności sprawdzających, w celu ustalenia prawidłowego stanu faktycznego sprawy i podczas których zweryfikowano obowiązek złożenia informacji dotyczącej opłaty od środków spożywczych. Są to okoliczności, które miały znaczenie dla sprawy i toku

⁹⁴ Z 17 stycznia 2023 r.

⁹⁵ Z 9 lutego 2022 r.

⁹⁶ Z 26 września 2022 r., znak 3071-SPP-2.4105.5.2022.

postępowania, a co za tym idzie, zgodnie z art. 177 § 1 O.p. należało je utrwalić w formie przedmiotowej adnotacji.

(akta kontroli str. 794-802)

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie prawidłowo przeprowadzano czynności sprawdzające oraz podejmowano działania w celu wyeliminowania stwierdzonych w ich toku nieprawidłowości, jednakże w dwóch przypadkach (na 133) nierzetelnie. udokumentowano przebieg tych czynności, tj. nie sporządzono wymaganej adnotacji.

W przypadku niedokonania przez podatników opłat CUK lub ALK w terminie, wszczynano postępowania podatkowe w celu ustalenia dodatkowej opłaty i wydawano decyzje w tym zakresie, za wyjątkiem trzech przypadków dotyczących opłaty cukrowej – dwóch, kiedy nie przeprowadzono czynności sprawdzających poprzedzających wszczęcie postępowania podatkowego i jednego, kiedy po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających wszczęto postępowanie podatkowe celem ustalenia opłaty dodatkowej dopiero w wyniku kontroli NIK, w drugim półroczu 2024 r. Kwota łączna potencjalnych opłat w powyższych trzech przypadkach wynosiłaby 33 079 zł.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnosi o podjęcie działań w celu zapewnienia:

Wnioski

- 1) rzetelnego przeprowadzania czynności analitycznych i sprawdzających wobec podmiotów podejrzanych o unikanie opłaty od środków spożywczych,
- 2) podejmowania bez zbędnej zwłoki działań w celu naliczenia opłaty dodatkowej od środków spożywczych wobec podmiotów, które wpłaciły opłatę CUK po terminie,
- 3) sporządzania adnotacji utrwalających przeprowadzone czynności sprawdzające, w sytuacjach, o których mowa w art. 177 § 1 O.p.

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 w Poznaniu. 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 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Poznań, 22 lipca 2024 r.

Kontroler
Ewa Czyżewska
starszy inspektor kontroli państwowej

/podpisano elektronicznie/

Dyrektor
Karolina Wirszyt-Sitkowska
p.o. Dyrektor

/podpisano elektronicznie/