



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W SZCZECINIE

LSZ.410.9.4.2024

Barbara Kaleta
Naczelnik
Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego
w Szczecinie
ul. Żołnierska 45
71-210 Szczecin

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Zmienione zgodnie z treścią uchwały nr KPK-KPO.441.165.2024 Zespołu Orzekającego Komisji Rozstrzygającej Najwyższej Izby Kontroli z 16 października 2024 r.

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Zachodniopomorski Urząd Skarbowy w Szczecinie ¹ , ul. Żołnierska 45, 71-210 Szczecin.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Barbara Kaleta, Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie ² , od 1 lipca 2021 r. W okresie objętym kontrolą funkcję Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie poprzednio pełnił Andrzej Tyrcha, od 10 lipca 2009 r. do 30 czerwca 2021 r.
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., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed i po tym okresie, jeżeli miały istotny wpływ na zagadnienia objęte kontrolą NIK.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Szczecinie ⁴
Kontroler	Bogumiła Mędrzak, doradca ekonomiczny, upoważnienia do kontroli nr LSZ/87/2024 z 23 kwietnia 2024 r. oraz nr LSZ/129/2024 z 19 lipca 2024 r. (akta kontroli str. 1-2, 12, 458-459)

¹ Dalej: Urząd.

² Dalej: Naczelnik.

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

⁴ Dalej: NIK.

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Naczelnik realizował zadania dotyczące opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych⁶ w ramach struktury organizacyjnej ustanowionej, zgodnie ze Statutem Urzędu, na podstawie norm kompetencyjnych, określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷ i ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁸.

Naczelnik podejmował prawidłowe i rzetelne działania dotyczące ustalania i poboru ww. opłat, poprzez przeprowadzanie analiz, w wyniku których ustalono m.in. podmioty zobowiązane, które nie złożyły informacji/deklaracji⁹ ALK-1. Naczelnik monitorował poziom wpływów z opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych. Dochody z opłat do środków spożywczych we wpływach budżetowych z tytułu podatku CIT, PIT i VAT wynosiły od 0,12% do 0,85% (łącznie 8 633 tys. zł), a od napojów alkoholowych – od 0 do 0,02% (łącznie 60,1 tys. zł).

Naczelnik podejmował działania w celu odzyskania należnych opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych, poprzez prowadzenie czynności sprawdzających. W ich wyniku, Urząd odzyskał należne opłaty od napojów alkoholowych w łącznej kwocie 60,1 tys. zł oraz opłatę dodatkową¹⁰. Naczelnik, powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych, nie ustalił w drodze decyzji opłaty dodatkowej, mimo że podmioty zobowiązane dokonały zapłaty opłaty od środków spożywczych na podstawie 12 informacji CUK-1 (z 21 objętych analizą) po terminie płatności¹¹, określonym w art. 12g ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym¹². Stanowiło to naruszenie obowiązku określonego w art. 12i uozp. Maksymalna łączna wartość nieustalonej przez Naczelnika opłaty dodatkowej mogła wynieść nawet 121 017 zł. W trakcie kontroli NIK, po ponownej weryfikacji, Urząd ustalił opłatę dodatkową na łączną kwotę 4 376 zł na podstawie dwóch z ww. informacji CUK-1.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej¹³ 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.** Naczelnik nie opracował wewnętrznych procedur/wytocznych określających zasady poboru dochodów z opłat od:
- środków spożywczych (określonych w art. 12a ust. 1 uozp oraz dodatkowych opłat określonych art. 12i ust.1 uozp);

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

⁶ Tj. napojów alkoholowych w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml; dalej: opłata od napojów alkoholowych.

⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: ustawa Ordynacja Podatkowa.

⁸ Dz.U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.; dalej: ustawa o KAS.

⁹ Dalej: Informacji.

¹⁰ W łącznej kwocie 16 tys. zł.

¹¹ Tj. od jednego do 377 dni.

¹² Dz. U. z 2022 r. poz. 1608; dalej: uozp.

¹³ 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.

- napojów alkoholowych (określonych w art. 9² ust. 11 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi¹⁴ oraz dodatkowych opłat określonych w art. 9² ust. 21 ww. ustawy). Jak wyjaśnił Naczelnik: *Organy Krajowej Administracji Skarbowej, nadzorujące Urząd, również nie opracowały takich procedur/wytycznych w celu stosowania ich przez urzędy skarbowe i nie zobowiązały naczelników urzędów skarbowych do ich opracowania.*

W Statucie KAS¹⁵ nie wyodrębniono komórki organizacyjnej (stanowiska) do realizacji zadań związanych z ww. opłatami. Urząd realizował ww. zadania w ramach struktury organizacyjnej ustanowionej przez Naczelnika Urzędu w regulaminach organizacyjnych, zgodnie z § 18 i 19 ww. Statutu (w tym załącznikiem nr 8), na podstawie norm kompetencyjnych, określonych w ustawie Ordynacja podatkowa i ustawie o KAS. Zadania dotyczące opłat od środków spożywczych i od napojów alkoholowych realizowały w zakresie:

- poboru ww. opłat – Referat Spraw Wierzycielskich (SEW) w ramach Pionu Poboru, a od 1 marca 2024 r. – Dział Spraw Wierzycielskich oraz Rachunkowości w ramach Pionu Poboru;
- monitorowania i analizowania¹⁶ oraz dokonywania czynności sprawdzających – Pierwszy Dział Czynności Sprawdzających; Drugi Dział Czynności Sprawdzających; Referat Analiz i Planowania (SAP) – w ramach Pionu Analiz i Czynności Sprawdzających, a od 1 marca 2024 r. – Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających; Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających – w ramach Pionu Kontroli;
- prowadzenia czynności kontrolnych – Dział Kontroli Podatkowej w ramach Pionu Kontroli, a od 1 stycznia 2023 r. – Dział/ Referat Kontroli Podatkowej w ramach Pionu Kontroli;
- wykonywanie zadań wierzyciela, egzekucji administracyjnej, zabezpieczenia należności pieniężnych z tytułu ww. opłat – Referat Spraw Wierzycielskich i Referat Rachunkowości w ramach Pionu Poboru, a od 1 marca 2024 r. – Dział Spraw Wierzycielskich oraz Rachunkowości w ramach Pionu Poboru.

(akta kontroli str. 7, 13-15)

W ww. komórkach organizacyjnych zatrudniono wg stanu na:

- 31 grudnia 2021 r. – od pięciu do 14 pracowników;
- 31 grudnia 2022 r. – od sześciu do 11 pracowników;
- 31 grudnia 2023 r. – od pięciu do dziewięciu pracowników;

W latach 2021-2023 nastąpiło zmniejszenie stanu zatrudnienia w ww. komórkach organizacyjnych od 22,2% do 50%, z tego w:

- Pierwszym Dziale Czynności Sprawdzających (SAS-1) – o 30,1% wg stanu na 31 grudnia 2023 r. (siedem osób) w odniesieniu do stanu na 31 grudnia 2021 r. i 2022 r. (11 osób);
- Drugim Dziale Czynności Sprawdzających (SAS-2) – o 30,1% wg stanu na 31 grudnia 2022 r. i 2023 r. (dziewięć osób) w odniesieniu do stanu na 31 grudnia 2021 r. (13 osób);

¹⁴ Dz.U. z 2023 r. poz. 2151; dalej: ustawa o przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

¹⁵ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2018 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów.

¹⁶ M.in. w zakresie: pozyskiwania informacji mających wpływ na powstanie obowiązku podatkowego dotyczących opłat od środków spożywczych i od napojów alkoholowych; zarządzania ryzykiem zewnętrznym – identyfikowania obszarów zagrożeń mających wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych dotyczących ww. opłat; typowania podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych dot. ww. opłat

- Dziale Kontroli Podatkowej (SKP) – o 50% wg stanu na 31 grudnia 2023 r. (siedem osób) w odniesieniu do stanu na 31 grudnia 2021 r. (14 osób);
 - Referacie Spraw Wierzycielskich – o 22,2% wg stanu na 31 grudnia 2022 r. i 2023 r. (siedem osób) w odniesieniu do stanu na 31 grudnia 2021 r. (dziewięć osób);
 - Referacie Rachunkowości – o 28,6% wg stanu na 31 grudnia 2023 r. (pięć osób) w odniesieniu do stanu na 31 grudnia 2021 r. do pięciu (siedem osób).
- (akta kontroli str. 16-21)

Naczelnik wyjaśnił m.in. (...) *do marca 2023 roku mieliśmy nałożoną pełną blokadę zatrudnienia. Oznacza to, iż za pracowników, którzy odchodzili na emeryturę, przenosili się do innych jednostek Krajowej Administracji Skarbowej lub też przechodzili do zewnętrznych pracodawców, nie mieliśmy możliwości zatrudnienia nowych pracowników. (...).* Decyzję o stanie zatrudnienia w Urzędzie otrzymujemy z jednostki nadrzędnej określającej „Plan etatów” na dany okres (...).

(akta kontroli str. 432-433)

Pracownicy realizujący zadania dotyczące opłat od środków spożywczych i od napojów alkoholowych posiadali wykształcenie wyższe (m.in. prawnicze, administracyjne, ekonomiczne i techniczne). Zakres zadań i obowiązków pracowników odnosił się ogólnie do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, realizowanych przez daną komórkę organizacyjną Urzędu.

W okresie objętym kontrolą jeden pracownik uczestniczył w szkoleniu dotyczącym ww. opłat przeprowadzonym przez Ministerstwo Finansów (online – 4 października 2021 r.).

(akta kontroli str. 16-21, 126-128)

Naczelnik wyjaśnił m.in. (...) *Jedynym materiałem szkoleniowym dla pracowników były przesyłane wyjaśnienia Ministerstwa Finansów służące samokształceniu.*

(akta kontroli str. 126-128)

Urząd otrzymał m.in.:

- pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej (z 21 grudnia 2020 r.¹⁷), w którym wyjaśniono, że urzędy skarbowe z dniem 1 stycznia 2021 r. zostały wyznaczone tylko do poboru opłaty cukrowej. Ponadto, Ministerstwo wskazało: *opłata cukrowa nie jest podatkiem, beneficjentem wpływów z niej uzyskanych jest Narodowy Fundusz Zdrowia, budżet Państwa otrzymuje jedynie 3,5% wpływów i ma to uzasadnienie w konstrukcji tej opłaty – służy bowiem pokryciu kosztów poboru. Jednak co najważniejsze tzw. opłata cukrowa nie ma celu fiskalnego, jej celem jest kształtowanie zdrowych i bezpiecznych wyborów konsumentów, polegających na redukcji spożycia cukrów oraz innych szkodliwych substancji;*
- pismo Departamentu Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów (z 20 stycznia 2021 r.¹⁸), w którym wyjaśniono, że naczelnicy urzędów skarbowych nie zostali uprawnieni do wydawania interpretacji indywidualnych dotyczących stosowania przepisów prawa w zakresie wprowadzonych od 1 stycznia 2021 r. opłat od środków spożywczych i od napojów alkoholowych;
- pismo Ministerstwa Sprawiedliwości (z 19 lipca 2021 r.¹⁹), w którym przedstawiono stanowisko w zakresie stosowania przepisów ustawy z dnia

¹⁷ Znak GP.0723.4.2020.

¹⁸ Znak DOP6.0723.1.2021.CNQO.

¹⁹ Znak DLPK-L.070.31.2021.

10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy²⁰ w stosunku do czynów związanych z naruszeniem obowiązków w zakresie ww. opłat;

- pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów (z 8 kwietnia 2021 r.²¹), w którym poinformowano, że dane analityczne (wykaz faktur) zawarte w pliku CUK zostały udostępnione w aplikacji WRO-SYSTEM w nowym module CUKIER, natomiast obsłudze w PoltaxPlus podlega wyłącznie część deklaracyjna (jako CUK-1);
- pismo Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów (z 21 lutego 2022 r.²²), w którym poinformowano, że w narzędziu ARANEA, dostępnym w platformie analitycznej udostępniono raport „XML_Alkohol”, wspomagający działania analityczne i umożliwiający sporządzenie raportów dla podmiotu składającego informację ALK.

(akta kontroli str. 126-128, 161-179)

1.2. Urząd nie przekazywał do jednostki nadrzędnej – Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie²³ informacji/wyjaśnień dotyczących wykonania dochodów z tytułu opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych, poza informacjami dotyczącymi przeprowadzenia analiz i czynności sprawdzających w zakresie podmiotów zobowiązanych do uiszczenia ww. opłat.

Zarządzeniem nr 94 /2021 Dyrektora IAS w Szczecinie z 17 maja 2021 r. w sprawie zasad monitorowania poziomu wpływów budżetowych w Izbie Administracji Skarbowej w Szczecinie²⁴ wprowadzone zostały zasady monitorowania poziomu wpływów budżetowych oraz działań zaradczych zmierzających do zwiększenia stopnia realizacji dochodów w urzędach skarbowych i urzędzie celno-skarbowym województwa zachodniopomorskiego w przypadku niewykonania planu dochodów. Określono w nim, że w celu zdiagnozowania przyczyn kształtowania się wpływów lub niewykonania planu dochodów, w szczególności powinno być m.in.:

- monitorowanie co najmniej 10 podmiotów deklarujących w roku poprzednim najwyższe zobowiązania podatkowe oraz
- analizowanie podmiotów, u których stwierdzono najwyższe różnice pomiędzy kwotami wpłat/zwrotów w roku bieżącym w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego pod kątem zmiany struktury sprzedaży i zakupów.

Departament Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów pismem z 19 marca 2024 r.²⁵ (przekazanym przez Dyrektora IAS w Szczecinie²⁶) wprowadził stały (comiesięczny) obowiązek przekazywania danych o podmiotach, będących we właściwości wyspecjalizowanych urzędów skarbowych, kluczowych dla ich wpływów, tj. co najmniej pięciu podmiotów, które mają największy wpływ na realizację dochodów budżetowych w zakresie CIT i VAT.

Dyrektor IAS w Szczecinie pismem 26 kwietnia 2024 r.²⁷, w ramach sprawowanego nadzoru w zakresie monitorowania poziomu wpływów budżetowych, wystąpił do naczelników urzędów skarbowych o przekazywanie (kwartalnie) danych o pięciu podatnikach, którzy zrealizowali w tym okresie najwyższe wpłaty łącznie w podatkach CIT, PIT, VAT.

Urząd, w oparciu o powyższe wytyczne i zalecenia, monitorował podmioty o znaczeniu strategicznym dla wpływów budżetu Państwa, tj. takie, u których wpływy

²⁰ Dz.U. z 2024 r. poz. 628, ze zm.

²¹ Znak DPP5.8070.180.2021.

²² Znak DNK12.8622.79.2021.

²³ Dalej: Dyrektor IAS w Szczecinie.

²⁴ Dalej: IAS w Szczecinie.

²⁵ Znak: DKP4.0723.63.2024.

²⁶ Pismem z 20 marca 2024 r. (znak: 3201-IEW.0320.2.2024.3).

²⁷ Znak: 3201-IEW.0322.12.2024.1.

w podatkach CIT, VAT i PIT były największe, a także podmioty, u których spadek wpływów w tych podatkach w danym okresie w porównaniu do analogicznego okresu roku ubiegłego był znaczący. W okresie objętym kontrolą udział zrealizowanych dochodów z opłat do środków spożywczych we wpływach budżetowych z tytułu podatku CIT, PIT i VAT wynosił odpowiednio: 0,85%; 0,32%; 0,15% i 0,12%, a z opłat od napojów alkoholowych: 0, 0, 0 i 0,02%.

(akta kontroli str. 110, 120-121, 134-150)

Naczelnik wyjaśnił m.in.: (...) udział zrealizowanych dochodów z tytułu opłat cukrowej i alkoholowej w latach 2021-2023 oraz w I kwartale 2024 roku nie stanowiły we wpływach budżetowych w tutejszym urzędzie nawet 1%, dlatego podmioty w zakresie wpłat z tych tytułów, nie były objęte szczególnym monitoringiem.

(akta kontroli str. 120-121)

1.3. Urząd przeprowadził analizy dotyczące składania informacji określonej w art. 12g ust. 1 uozp (informacja CUK-1) i w art. 9² ust. 17 ustawy o przeciwdziałaniu alkoholizmowi (informacja ALK-1) oraz wnoszenia opłat od środków spożywczych oraz napojów alkoholowych przez podmioty zobowiązane.

W latach 2021-2022 Urząd przeprowadził trzy analizy podmiotów wytypowanych przez Ministerstwo Finansów (w oparciu o analizę zewnętrzną), a w 2024 r. (do 31 marca) – Urząd przeprowadził dwie analizy własne (wewnętrzne).

a) W 2021 r. przeprowadzono jedną analizę o wytyczne i analizę Ministerstwa Finansów²⁸. Ministerstwo Finansów przeprowadziło wstępną weryfikację podmiotów, które na dzień 17 marca 2021 r. złożyły informację CUK-1 za styczeń 2021 r. Wytypowano pięć podmiotów z województwa zachodniopomorskiego, w tym jeden podmiot, dla którego właściwym organem podatkowym był Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego. Urząd przeprowadził analizę i podjął czynności sprawdzające. Analiza została przekazana Ministerstwu w formie elektronicznej (za pośrednictwem systemu Elektronicznego Zarządzania Dokumentacją – EZD).

(akta kontroli str. 122-124, 150-158)

b) W 2022 r. (za 2021 r.) przeprowadzono dwie analizy w celu podjęcia czynności sprawdzających w oparciu o wytyczne i analizy Ministerstwa Finansów.

W analizie dotyczącej opłaty od środków spożywczych (przeprowadzonej przez Departament Ryzyka Podatkowego Ministerstwa Finansów²⁹) wytypowano siedem podmiotów z województwa zachodniopomorskiego, które nie złożyły informacji CUK, w tym trzy podmioty, dla których właściwym organem podatkowym był Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego.

Analizę dotyczącą opłaty od napojów alkoholowych w opakowaniach o pojemności do 300 ml (przeprowadzoną przez Departament Ryzyka Podatkowego Ministerstwa Finansów³⁰) zamieszczono w Module Zarządzania Analizami (MZA). Ministerstwo wytypowało dwa podmioty, które nie złożyły informacji ALK-1, dla których właściwym organem podatkowym był Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego.

Urząd, na podstawie ww. danych, przeprowadził analizę łącznie pięciu wytypowanych podmiotów i podjął wobec nich czynności sprawdzające.

(akta kontroli str. 8-9, 22-60, 115-116)

c) W I kwartale 2024 r. (za lata 2021-2023) – dwie analizy w zakresie opłat od środków spożywczych i od napojów alkoholowych wg przyjętych przez Urząd kryteriów, opartych w większości na źródłach ogólnodostępnych (rejestrach; ofertach

²⁸ Pismo z 14 kwietnia 2021 r. (znak DNK12.8622.133.2020).

²⁹ Znak DNK12.8621.7.2022 z 7 kwietnia 2022 r. (przekazanym przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów).

³⁰ Znak DRPT1.0732.22.2022 z 10 sierpnia 2022 r.

produkcji/sprzedaży wytypowanych podmiotów). Analizy odnotowano w systemie ZISAR. Do dalszych czynności sprawdzających wytypowano łącznie 21 podmiotów.
(akta kontroli str. 8-9, 63-78, 255-267)

Naczelnik wyjaśnił m.in.: *Niestety informacje pozyskane w drodze wywiadu jawnoźródłowego, nie pozwoliły jednoznacznie stwierdzić, czy ww. podatnicy tutejszego urzędu dokonują sprzedaży napojów alkoholowych w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml (na stronach internetowych brak jest szczegółowej oferty albo jest ona nieaktualna), a tym bardziej czy zaopatrują w nie przedsiębiorców posiadających zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży, dlatego wytypowane podmioty zostały przekazane do dalszych czynności sprawdzających oraz (...) czy wszystkie wytypowane podmioty są zobowiązane do złożenia informacji CUK-1 i uiszczenia opłaty cukrowej, w związku z powyższym, materiały z analizy zostały przekazane do komórek czynności sprawdzających, celem podjęcia dalszych działań służbowych.*

(akta kontroli str. 8-9)

Urząd nie został wyposażony w dedykowane narzędzia informatyczne do bieżącego i stałego monitorowania podmiotów potencjalnie zobowiązanych do złożenia informacji CUK-1 i ALK-1 i zapłaty ww. opłat. Urząd korzystał m.in. z systemów informatycznych służących do:

- przeglądania złożonych informacji ALK-1 i CUK-1 (POLTAX – ZPUS);
- raportowania złożonych informacji ALK-1 i CUK-1 oraz raportowania podatników wg grup PKD (e-ORUS Otwarte Niestandardowe Raporty US POLTAX);
- realizacji raportów otrzymanych z Ministerstwa Finansów – Departamentu Ryzyka Podatkowego (Moduł Zarządzania Analizami – MZA);
- przeglądanie danych zawartych w informacji ewidencyjnej ALK-1 i CUK-1 (WRO System Moduł Cukier/Alkohol);
- raportowanie czynności sprawdzających (Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem – ZISAR).

(akta kontroli str. 130, 233, 268-269)

Naczelnik wyjaśnił m.in. (...) *nie ma jednego, predefiniowanego raportu, który mógłby być wykorzystywany do bieżącego i stałego monitorowania podmiotów, zobowiązanych do złożenia informacji CUK-1 i uiszczenia opłaty od środków spożywczych. Dodatkowo zgłaszane przez podmioty zakresy prowadzonej działalności gospodarczej PKD wydawały się być mało precyzyjnym parametrem, ponieważ wśród podmiotów składających informacje CUK-1 za 2021 r. był podmiot prowadzący działalność w branży bardzo „odległej” od sprzedaży napojów, tj. kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek. Dlatego w toku analiz wykorzystywaliśmy dodatkowe informacje, takie jak dane z wywiadu jawnoźródłowego. Jednak i to okazało się być niewystarczające. Doświadczenie wskazuje, że niezbędne jest każdorazowe przeprowadzenie czynności sprawdzających z udziałem podatnika, a sam monitoring wymaga zaangażowania pracowników nie tylko jednej komórki organizacyjnej Urzędu. Jak wskazują przeprowadzone w 2024 r. czynności, spodziewane efekty działań zarówno analitycznych, jak i sprawdzających nie były współmierne do poniesionych nakładów czasu i pracy.*

(akta kontroli str. 123)

Informację dotyczącą opłaty od środków spożywczych (informację CUK-1) złożyło w latach 2021-2022 – dziewięć, a w latach 2023-2024 (do 31 marca) – 11 podmiotów zobowiązanych do zapłaty ww. opłaty (tj. o 22,2% więcej niż latach poprzednich).

Tylko jeden producent złożył w 2022 r. informację o zawarciu umowy z zamawiającym na wyprodukowanie napoju objętego ww. opłatą (art. 12d ust. 3 uozp).

Wielkość zadeklarowanej sprzedaży podlegającej ww. opłacie:

a) od napojów z dodatkiem cukru (art. 12a ust. 1 lit. a uozp) wynosiła:

- w 2021 r. – 8 767 721 l;
- w 2022 r. – 3 908 916 l, tj. o 55,4% mniej niż w 2021 r.;
- w 2023 r. – 2 785 527 l, tj. o 28,7% mniej niż w 2022 r.;
- w I kw. 2024 r. – 648 477 l;

b) od napojów z dodatkiem tauryny i kofeiny (art. 12a ust. 1 lit. b uozp) wyniosła:

- w 2021 r. – 996 136 l;
- w 2022 r. – 949 296 l, tj. o 4,7% mniej niż w 2021 r.;
- w 2023 r. – 907 643 l, tj. o 4,4% mniej niż w 2022 r.;
- w I kw. 2024 r. – 241 070 l.

Zadeklarowane kwoty opłaty od środków spożywczych wynosiły: w 2021 r. – 4 200,6 tys. zł; w 2022 r. – 2 365,3 tys. zł; w 2023 r. – 1 785 tys. zł, a w I kw. 2024 r. – 459 tys. zł.

Dochody z tytułu opłaty od środków spożywczych (określonej w art. 12a ust. 1 uozp) wynosiły łącznie 8 633 tys. zł, z tego: w 2021 r. – 4 346 tys. zł; w 2022 r. – 2 692 tys. zł; w 2023 r. – 1 186,6 tys. zł; w I kw. 2024 r. – 408,4 tys. zł.

Dochody z tytułu dodatkowej opłaty od środków spożywczych (określonej w art. 12i uozp) wynosiły 0,5 tys. zł (tj. ustalonej w 2022 r.).

(akta kontroli str. 109-110, 234-252)

W latach 2021-2023 Urząd nie otrzymał wpływów z tytułu opłat od napojów alkoholowych. Podmioty nie składały informacji dotyczącej opłaty od napojów alkoholowych (deklaracji ALK-1). Do 31 marca 2024 r. nie upłynął termin założenia ww. informacji przez podmioty zobowiązane (tj. do końca miesiąca następującego po zakończeniu półrocza).

W wyniku przeprowadzonych przez Urząd w I kw. 2024 r. analiz i czynności sprawdzających – podmioty zobowiązane złożyły informację ALK-1, z tego: za 2021 r. – dwa podmioty; za 2022 r. – cztery i za 2023 r. – trzy. W wyniku podjętych przez Urząd działań/analiz przeprowadzonych w 2022 r., na podstawie wytycznych Ministerstwa Finansów ustalono, że wytypowane podmioty nie były zobowiązane do zapłaty opłaty od napojów alkoholowych (co opisano szerzej w punkcie 2 niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

W I kw. 2024 r. wpływy z tytułu ww. opłat za lata 2021-2023 wyniosły łącznie 60,1 tys. zł. Wielkość zadeklarowanej sprzedaży podlegającej ww. opłacie wynosiła: za 2021 r. – 807 l; za 2022 r. – 809 l, tj. o 2 l (0,2%) więcej niż w 2021 r.; za 2023 r. – 789 l, tj. o 20 l (2,5%) mniej niż w 2022 r., a zadeklarowane kwoty ww. opłat odpowiednio: – 20,2 tys. zł; 20,2 tys. zł i 19,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 8-9, 54-62, 72-78, 110, 113, 122-124, 253-254)

Naczelnik wyjaśnił m.in.: (...) jedną z przyczyn zmniejszenia się w latach 2022-2023 wielkości zadeklarowanej sprzedaży podlegającej opłacie od środków spożywczych jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego³¹ z 22 listopada 2022 r. sygn. akt III FSK 934/22. Zgodnie z tym wyrokiem przedmiot opodatkowania stanowić będzie, stosownie do art. 12 ust. 1 uozp, wprowadzenie na rynek krajowy napojów z dodatkami wymienionymi w pkt 1 i 2 z tego przepisu(...). Zdaniem Sądu wyliczenie opłaty musi nastąpić zgodnie z art. 12f ust. 1 w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w powiązaniu z art. 12b ust. 1 uozp, który to jednoznacznie decyduje o wyłączeniu z opodatkowania „opłatą cukrową” cukrów występujących w napojach naturalnie,

³¹ Dalej: NSA.

co z kolei ma wpływ na finalną zadeklarowaną sprzedaż oraz wysokość tej opłaty. Jako przykład, w myśl tego wyroku podatnik podlegający naszej (...) złożył 30 marca 2023 r. korekty informacji CUK-1 za okresy: 01/2021-02/2023, w których pomniejszył wielkość zadeklarowanej sprzedaży i wysokość opłaty: (...). Łączna kwota nadpłat wynosiła 644 130 zł, w tym za: 2021 r. – 309 335 zł; 2022 r. – 301 458 zł; 2023 r. – 33 337 zł.

(akta kontroli str. 123-124)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik realizował zadania dotyczące opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych, w ramach struktury organizacyjnej ustanowionej zgodnie ze Statutem Urzędu, na podstawie norm kompetencyjnych, określonych w ustawie Ordynacja podatkowa i ustawie o KAS. Naczelnik podejmował prawidłowe i rzetelne działania dotyczące ustalania i poboru ww. opłat, poprzez przeprowadzanie analiz, w wyniku których ustalono m.in. podmioty które nie spełniły obowiązku złożenia informacji ALK-1. Naczelnik monitorował poziom wpływów z opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych. Dochody z opłat od środków spożywczych we wpływach budżetowych z tytułu podatku CIT, PIT i VAT wynosił od 0,12% do 0,85%, a od napojów alkoholowych od 0 do 0,02%. Organy Krajowej Administracji Skarbowej nie zobowiązały naczelników urzędów skarbowych do sprawozdawania dochodów z ich wykonania.

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

- 2.1.** Urząd przeprowadził łącznie 45 czynności sprawdzających, w zakresie opłaty:
- od środków spożywczych – łącznie 39 wobec 13 podmiotów (w 2021 r. – jedno czynności, w 2022 r. – pięć, w 2023 r. – 26 i w I kw. 2024 r. – siedem), tj. 21,4% liczby czynności sprawdzających przeprowadzonych przez Urząd w zakresie podatku PIT, CIT i VAT (182) w podmiotach dokonujących transakcji handlowych objętych ww. opłatą;
 - od napojów alkoholowych – łącznie sześć wobec sześciu podmiotów (w 2022 r. – jedno czynności i w I kw. 2024 r. – pięć), tj. 17,6% liczby czynności sprawdzających przeprowadzonych przez Urząd w zakresie podatku PIT, CIT i VAT (34) w podmiotach dokonujących transakcji handlowych objętych tą opłatą³².

Czynności sprawdzające przeprowadzone w zakresie opłaty:

- od środków spożywczych – w 37 przypadkach zakończyły się negatywnie, a w dwóch przypadkach – pozytywnie (weryfikowano błędy formalne w informacjach CUK-1);
- od napojów alkoholowych – w dwóch przypadkach czynności zakończyły się negatywnie, a w czterech przypadkach – pozytywnie (tzn. podmioty były zobowiązane do złożenia informacji ALK-1 w latach 2021-2023, ale nie wywiązały się z tego obowiązku).

(akta kontroli str. 112-116, 126, 128, 225-228)

Urząd przeprowadził czynności sprawdzające w podmiotach z wcześniej ustalonej

³² W odniesieniu do łącznej liczby czynności sprawdzających przeprowadzonych w latach 2021-2024 (do 31 marca) w zakresie PIT, CI i VAT (13 363) – czynności sprawdzające w zakresie opłaty od środków spożywczych odpowiadały 0,3%, a od napojów alkoholowych – 0,04%.

grupy ryzyka na podstawie przeprowadzonych analiz (opisanych w punkcie 1.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

Na podstawie przeprowadzonych w 2021 r. i 2022 r. analiz zewnętrznych (Ministerstwa Finansów) podjęte przez Urząd czynności sprawdzające wobec pięciu podmiotów, we wszystkich przypadkach zakończyły się wynikiem negatywnym³³.

Na podstawie analiz wewnętrznych przeprowadzonych w I kw. 2024 r., w których wytypowano łącznie 21 podmiotów, które mogą być zobowiązane do uiszczenia opłaty cukrowej i sześć podmiotów, wobec których zaistniało ryzyko obowiązku zapłaty opłaty od napojów alkoholowych (sześć podmiotów wytypowano w obu analizach) – podjęte przez Urząd czynności sprawdzające:

- w ośmiu przypadkach zakończyły się negatywnie;
- w czterech przypadkach zakończyły się pozytywnie. W wyniku podjętych czynności ustalono, że:
 - w 2021 r. – jeden podmiot nie złożył dwóch informacji ALK-1 i nie dokonał zapłaty opłaty od napojów alkoholowych (na kwotę 20,2 tys. zł);
 - w 2022 r. – trzy podmioty nie złożyły pięciu informacji ALK-1, w tym dwa podmioty nie dokonały zapłaty ww. opłaty³⁴ (łącznie na kwotę 20,2 tys. zł);
 - w 2023 r. – dwa podmioty nie złożyły czterech informacji ALK-1, w tym jeden podmiot nie dokonał zapłaty ww. opłaty³⁵ (na kwotę 19,7 tys. zł).

Wobec pozostałych 15 podmiotów wytypowanych w analizach wewnętrznych (w zakresie opłaty od środków spożywczych) Urząd nie podjął czynności sprawdzających, gdyż jak wyjaśnił Naczelnik, m.in.: wobec sześciu podmiotów były już przeprowadzone czynności sprawdzające w latach 2021-2023, a w pozostałych dziewięciu przypadkach podmioty składały informacje CUK-1 oraz odprowadzały należną opłatę (nie zachodziły przesłanki wskazujące na naruszenie przepisów prawa).

(akta kontroli str. 8-9, 22-60, 63-78, 115-116, 112-116, 122, 150-158, 224, 226, 228, 280-300, 433)

Objętą analizą dokumentacja z 12 czynności sprawdzających (tj. sześciu w zakresie opłaty od środków spożywczych i sześciu – od napojów alkoholowych) była prowadzona prawidłowo i rzetelnie (czynności sprawdzające zarejestrowano w systemie ZISAR). Czynności sprawdzające przeprowadzono zgodnie z art. 272 pkt 1 w związku z art. 274a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, a także na podstawie art.12g uozp i art. 9² ust. 17 ust. 1 i 2 ustawy o przeciwdziałaniu alkoholizmowi. W wyniku ww. czynności, Urząd odzyskał kwotę 60,1 tys. zł z tytułu opłaty od napojów alkoholowych, a za niedopełnienie obowiązków przez podmioty zobowiązane ustalił prawidłowo opłatę dodatkową w łącznej kwocie 16 tys. zł.

(akta kontroli str. 113-114, 223-224, 231-232, 389-417, 453-457, 460-468)

W okresie objętym kontrolą Urząd nie przeprowadzał kontroli podatkowych w zakresie ustalania i poboru ww. opłat. W wyniku przeprowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających, do dnia zakończenia kontroli przez NIK, nie stwierdzono zasadności podjęcia kontroli podatkowej w sprawie ww. opłat.

(akta kontroli str. 9-10, 81-95, 112)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że: (...) *nie przeprowadzono w badanym zakresie kontroli podatkowych z uwagi na brak jednoznacznych przesłanek uzasadniających typowanie podmiotów do kontroli.*

(akta kontroli str. 9, 233)

³³ Z tego: w trzech przypadkach dotyczących opłaty od środków spożywczych i w dwóch przypadkach dotyczących opłaty od napojów alkoholowych.

³⁴ Na podstawie trzech informacji ALK-1.

³⁵ Na podstawie dwóch informacji ALK-1.

2.2. W systemie POLTAX2Bplus (na podstawie raportu e-ORUS) zaewidencjonowano łącznie 40 przypadków dokonania zapłaty opłaty od środków spożywczych po terminie płatności (określonym w art. 12g uozp), na podstawie informacji CUK-1, z tego:

- w 2021 r. – 24 przypadki (od jednego do 466 dni po terminie płatności);
- w 2022 r. – siedem przypadków (od 12 do 101 dni po terminie płatności);
- w 2023 r. – siedem przypadków (od jednego do 14 dni po terminie płatności);
- w I kw. 2024 r. – dwa przypadki (jeden dzień po terminie płatności).

W jednym przypadku (z 21 objętych szczegółową analizą) ustalono w drodze decyzji opłatę dodatkową w wysokości (tj. 0,5 tys. zł), odpowiadającej 50% kwoty określonej w korekcie informacji CUK-1 (1 090 zł), przy czym należna opłata wyniosła 2 188 zł³⁶. Według stanu na 12 lipca 2024 r. Urząd nie ustalił w drodze decyzji opłaty dodatkowej w pozostałych 20 przypadkach, w których podmioty zobowiązane dokonały zapłaty opłaty od środków spożywczych (na łączną kwotę 242,2 tys. zł na podstawie 20 z 21 ww. informacji CUK-1) od jednego do 466 dni po terminie płatności, przy czym:

- w ośmiu przypadkach opóźnienie wynosiło od 100 do 466 dni, a maksymalna wartość należnej opłaty dodatkowej wynosiłaby od 1 zł do 27 zł i przekraczała minimalne koszty przesyłek w prowadzonych postępowaniach (39,20 zł³⁷) – łączna wartość opłaty dodatkowej w ww. przypadkach wynosiłaby 92 zł;
- w czterech przypadkach opóźnienie wynosiło od jednego do 377 dni, a podmioty zobowiązane dokonały zapłaty odsetek za zwłokę (w kwocie od 22 do 36 zł) po złożeniu informacji CUK-1 (łączna wartość opłaty dodatkowej w ww. przypadkach wynosiłaby maksymalnie 110 628 zł);
- w dwóch przypadkach opóźnienie wyniosło od 12 do 14 dni, a dopiero w wyniku ponownie przeprowadzonej przez Naczelnika weryfikacji 20 wytypowanych przez NIK informacji CUK-1, Urząd 19 lipca 2024 r. ustalił należną opłatę dodatkową na łączną kwotę 4 376 zł;
- w pozostałych sześciu przypadkach opóźnienie wynosiło od jednego do 87 dni, a wartość dodatkowej opłaty wynosiłaby maksymalnie od 50 zł do 2 780 zł (łączna wartość opłaty dodatkowej w ww. przypadkach wynosiłaby maksymalnie 6 013 zł), co opisano szczegółowo w sekcji *Stwierdzone Nieprawidłowości*.

Jak wyjaśnił Naczelnik, w tych przypadkach „miarkowano” zasadność nałożenia kary – opłaty dodatkowej na podatników, którzy nie mieli na celu unikania dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych. Naczelnik odstąpił od nałożenia dodatkowej opłaty na podatników, którzy nieznacznie spóźnili się z jej uregulowaniem (jeden dzień po terminie) lub wpłacali po terminie nieznaczne kwoty (pełne koszty postępowania podatkowego przewyższają kwotę opłaty wniesionej po terminie).

(akta kontroli str. 114, 280-288, 344-379, 382-383, 418-428, 435-442, 444-447, 474-483)

³⁶ Tj. za maj 2021 r.

³⁷ Tj. wysłanie czterech przesyłek: postanowienia o wszczęciu postępowania; wezwania do podatnika o przedłożenie wyjaśnień i dowodów w sprawie; zawiadomienia o zapoznaniu podatnika z zebranym materiałem i decyzji ustalającej wysokość opłaty dodatkowej. Koszt każdej ww. przesyłki wysłanej do podatnika za potwierdzeniem odbioru wynosi 9,80 zł (4 x 9,80 zł = 39,20 zł). Urząd nie szacował pozostałych kosztów prowadzonego postępowania w I i II instancji, w tym wynagrodzenia zaangażowanych pracowników i innych kosztów stałych. Zgodnie z art.54 § 1 pkt 5 ustawy Ordynacji Podatkowej – odsetek za zwłokę nie nalicza się, jeżeli wysokość odsetek nie przekraczałaby trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej. Opłata za traktowanie przesyłki listowej jako poleconej zgodnie z cennikiem Poczty Polskiej wynosi 2,90 zł – (3 x 2,90 zł = 8,70 zł). Do powyższego przepisu dostosowany jest również system Poltax2BPlus, który nie nalicza kwoty odsetek poniżej 8,70 zł. Wg wyjaśnień Naczelnika: *Zasada ta dotyczy jedynie podatników, jednakże powyższa opłata, zdaniem MF, nie jest podatkiem więc system nie nalicza żadnych odsetek od badanej opłaty.*

Na pytanie, dlaczego opłatę dodatkową ustalono w wysokości 50% wartości korekty należnej opłaty dodatkowej (tj. od kwoty 1 090 zł) zamiast całej kwoty należnej opłaty (tj. 2 188 zł), Naczelnik wyjaśnił m.in.: *W celu ustalenia kwoty tej opłaty za podstawę wyliczenia wzięto pod uwagę wysokość należnej opłaty, która nie została przez przedsiębiorcę uiszczona (czyli wysokość niedopłaty). (...) Zauważa się, że użycie w art. 12i uozp zwrotu "50% kwoty należnej opłaty" stanowi jedyną regulację określającą sposób wyliczenia sankcji za niedokonanie terminowej płatności opłaty od środków spożywczych, jaką jest tzw. "dodatkowa opłata". Żaden inny przepis nie określa sposobu jej wyliczenia, w szczególności nie precyzuje czy za podstawę wyliczenia należy brać pod uwagę wysokości należnej opłaty, która pierwotnie miała być uiszczona (czyli wysokość niedopłaty), czy też wysokość należnej opłaty, która pierwotnie miała być przez przedsiębiorcę uiszczona (czyli sumy opłaty uiszczonej w terminie oraz niedopłaty). Wobec tego należało dokonać wykładni tego przepisu prawa zarówno na gruncie wykładni językowej, systemowej, jak i funkcjonalnej wskazując, że zgodnie z art. 12j ust. 1 ustawy, do opłaty i dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 12i ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. W świetle tego mając na względzie te normy, naszym zdaniem, art. 12i ust. 1 cytowanej ustawy należy tak odczytywać, że za podstawę wyliczenia dodatkowej opłaty należy brać pod uwagę wysokość należnej opłaty, która nie została przez przedsiębiorcę uiszczona. Opłata ta nie dotyczy więc tej części opłaty, która została wpłacona w ustawowym terminie, a jest bezpośrednio powiązana z kwotą, która z naruszeniem przepisów prawa, w terminie nie została zapłacona, stając się zaległością z tego tytułu. Podkreślić w tym miejscu trzeba, że wskazana opłata jest świadczeniem pieniężnym, czyli z zasady, podzielnym. Zgodnie zaś z brzmieniem art. 379 § 2 kodeksu cywilnego, świadczenie jest podzielne, jeżeli może być spełnione częściowo bez istotnej zmiany przedmiotu lub wartości. W konsekwencji, w przypadku jego częściowego spełnienia, takie częściowe spełnienie świadczenia niepodzielnego ma, co do zasady, znaczenie dla wierzyciela i nie jest równoznaczne z niespełnieniem całości świadczenia w terminie. Oznacza to, że wszelkie "sankcje" powinny być w tym, przypadku uzależnione proporcjonalnie od kwoty nieuiszczonej. Ta zasada naliczania odsetek od kwoty nieuiszczonej obowiązuje zarówno na gruncie prawa prywatnego, jak i publicznego, tj. podatkowego. W identyczny sposób naszym zdaniem powinna być traktowana "dodatkowa" opłata z art. 12i uozp, a co za tym idzie powinna być odnoszona proporcjonalnie do kwoty nieuiszczonej opłaty. (...) Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowo-administracyjnym (np. I SA/Kr 291/23 z 7 czerwca 2023 r., I SA/WR 401, 402, 403/23 z 20 listopada 2023 r.).*

(akta kontroli str. 451-452)

W wyniku podjętych przez Urząd czynności sprawdzających, w systemie POLTAX2Bplus (na podstawie raportu e-ORUS) zaewidencjonowano łącznie siedem przypadków dokonania zapłaty opłaty od napojów alkoholowych po terminie płatności (określonym w art. 9² ust. 17 pkt 2 ustawy o przeciwdziałaniu alkoholizmowi), z tego:

- w 2021 r. – jeden przypadek (779 dni po terminie płatności);
- w 2022 r. – cztery przypadki (od 562 do 598 dni po terminie płatności);
- w 2023 r. – dwa przypadki (od 233 do 240 dni po terminie płatności);
- w I kw. 2024 r. – 0.

Urząd prawidłowo ustalił we wszystkich ww. przypadkach opłatę dodatkową w łącznej kwocie 16 tys. zł.

(akta kontroli str. 113, 129-139, 280-242, 289-242, 389-417, 453-457, 460-468)

2.3. W okresie objętym kontrolą nie wystąpiły zaległości (na koniec roku) z tytułu opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych oraz opłat dodatkowych (określonych w art. 12i uozp i art. 9² ust. 21 ustawy o przeciwdziałaniu alkoholizmowi).

(akta kontroli str. 221-222)

Urząd wystawił, z tytułu niedokonania zapłat opłaty od środków spożywczych w terminie, trzy upomnienia w 2023 r. oraz jedno – w 2024 r. wobec jednego podmiotu zobowiązanego (opóźnienia w zapłacie wynosiły od jednego do 14 dni). Należności zostały zapłacone zgodnie z wymogiem określonym w art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁸.

Z tytułu opłaty od napojów alkoholowych nie wystawiano upomnień (w wyniku podjętych przez Urząd czynności sprawdzających – podmioty zobowiązane dokonały zapłaty opłaty po złożeniu informacji ALK-1).

(akta kontroli str. 10, 96, 110, 285-291, 295-296, 344-347)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Według stanu na 12 lipca 2024 r. Naczelnik nie ustalił w drodze decyzji opłaty dodatkowej na łączną kwotę, która mogła wynieść maksymalnie nawet 121 017 zł, mimo że podmioty zobowiązane dokonały zapłaty opłaty od środków spożywczych na podstawie 12 informacji CUK-1 (z 21 objętych analizą) od jednego do 377 dni po terminie płatności, określonym w art. 12g uozp, z tego:

- a) w czterech przypadkach opóźnienie wynosiło od jednego do 377 dni, a podmioty zobowiązane dokonały zapłaty odsetek za zwłokę (w kwocie od 22 do 36 zł) po złożeniu informacji CUK-1 (łączna wartość opłaty dodatkowej w ww. przypadkach wynosiłaby maksymalnie 110 628 zł)³⁹;
- b) w dwóch przypadkach opóźnienie wyniosło od 12 do 14 dni, a dopiero po ponownie przeprowadzonej przez Naczelnika weryfikacji 20 wytypowanych przez NIK informacji CUK-1, Urząd 19 lipca 2024 r. ustalił opłatę dodatkową na łączną kwotę 4 376 zł⁴⁰;
- c) w pozostałych sześciu przypadkach, opóźnienie wynosiło od jednego do 87 dni, a wartość dodatkowej opłaty wynosiłaby od 50 zł do 2 780 zł (łączna wartość opłaty dodatkowej w ww. przypadkach wynosiłaby maksymalnie 6 013 zł⁴¹).

Nieustalenie opłaty dodatkowej w 12 ww. przypadkach stanowiło naruszenie obowiązku określonego w art. 12i ust. 1 uozp.

Jak wyjaśnił Naczelnik, w tych przypadkach „miarkowano” zasadność nałożenia kary – opłaty dodatkowej na podatników, którzy nie mieli na celu unikania dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych. Naczelnik odstąpił od nałożenia dodatkowej opłaty na podatników, którzy nieznacznie spóźnili się z jej uregulowaniem (jeden dzień po terminie) lub wpłacali po terminie nieznaczne kwoty (pełne koszty postępowania podatkowego przewyższają kwotę opłaty wniesionej po terminie).

(akta kontroli str. 114, 280-288, 344-379, 382-383, 418-428, 435-442, 444-447, 469-483)

³⁸ Dz.U. z 2023 r. poz. 2505, ze zm.

³⁹ Tj. A(...) za kwiecień 2021 r. – zapłatę opłaty od środków spożywczych dokonano 377 dni po terminie płatności, a wartość opłaty dodatkowej wynosiłaby maksymalnie 118 zł;

V(...) za listopad i grudzień 2023 r. oraz za luty 2024 r. – zapłatę opłaty od środków spożywczych dokonano jeden dzień po terminie płatności, a wartość opłaty wynosiłaby maksymalnie 28 951 zł; 36 213 zł i 45 346 zł.

⁴⁰ Tj. B(...) za czerwiec i lipiec 2023 r. – zapłatę opłaty od środków spożywczych dokonano odpowiednio 14 i 12 dni po terminie płatności, a wartość opłaty dodatkowej wynosiła: 3 426 zł i 950 zł.

⁴¹ Tj. A(...) za październik 2021 r. oraz styczeń i luty 2022 r. – zapłatę opłaty od środków spożywczych dokonano odpowiednio: jeden, 87; 59 dni po terminie płatności, a wartość opłaty dodatkowej wynosiłaby maksymalnie: 1 793 zł; 63 zł; 52 zł; A(...) za luty 2022 r. – zapłatę opłaty od środków spożywczych dokonano 73 dni po terminie płatności, a wartość opłaty dodatkowej wynosiłaby maksymalnie 50 zł; B(...) za kwiecień 2023 r. i styczeń 2024 r. – zapłatę opłaty od środków spożywczych dokonano jeden dzień po terminie płatności, a wartość opłaty wynosiłaby maksymalnie: 2 780 zł i 1 275 zł.

Przepis art. 12i ust. 1 uozp. stanowi, że w przypadku niedokonania opłaty w terminie, o którym mowa w art. 12g ust. 1, organ właściwy w sprawie opłaty ustala, w drodze decyzji, dodatkową opłatę w wysokości odpowiadającej 50% kwoty należnej opłaty. Do opłaty i dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 12i ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, przy czym uprawnienia organów podatkowych przysługują odpowiednio naczelnikowi urzędu skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej, Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (art. 12j uozp).

Stanowisko w sprawie obowiązku ustalenia opłaty dodatkowej w przypadku zapłaty po terminie opłaty od środków spożywczych (niezależnie od kwoty ww. opłaty) zajęło Ministerstwo Finansów (Departament Orzecznictwa Podatkowego) w pismach z:

- 4 marca 2021 r.⁴²: (...) Brak wpłaty ww. opłat w obowiązującym terminie obliuguje właściwego naczelnika urzędu skarbowego do wydania decyzji ustalającej opłatę dodatkową nawet w sytuacji, gdy na dzień wydania tej decyzji zobowiązanie wygasło wskutek zapłaty. Obowiązujące przepisy nie zawierają żadnych wyjątków (np. co do długości opóźnienia) i wskazują, iż w przypadku, gdy podmiot zobowiązany nie uiści w terminie ww. opłaty, naczelnik urzędu skarbowego ustala w drodze decyzji opłatę dodatkową. Zatem każdorazowe nieuiszczenie opłaty w terminie skutkuje tym, że naczelnik urzędu skarbowego w myśl powyższych przepisów ustala w drodze decyzji opłatę dodatkową. (...). Z kolei przepisy Ordynacji podatkowej, która pełni funkcję aktu prawnego zawierającego ogólne przepisy prawa podatkowego stanowią, że podatek niezapłacony w terminie jest zaległością podatkową (art. 51 § 1), a od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1). Powyższe przepisy regulują zatem to samo zagadnienie – niedokonania wpłaty podatku lub opłaty w terminie. W związku z powyższym, przepisy art. 9² ust. 21 ustawy o wychowaniu w trzeźwości oraz art. 12i ustawy o zdrowiu publicznym, stanowią *lex specialis* w stosunku do art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej. W konsekwencji organ podatkowy nie jest uprawniony do naliczania odsetek na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej od niedokonanych w terminie opłat od środków spożywczych oraz od napojów alkoholowych (...);
- 5 listopada 2021 r.⁴³: (...) Rozumiejąc przedstawione argumenty dot. ekonomiki postępowania w sytuacji, gdy dodatkowa opłata jest bardzo niska (nie przekracza kwoty 10 zł), to należy wskazać, że przepisy ustawy o zdrowiu publicznym nie zezwalają na odstępianie od wymierzenia opłaty dodatkowej z tego tytułu. NUS zobowiązany jest do przestrzegania określonych przez ustawodawcę zasad prawidłowej gospodarki finansowej środkami publicznymi, których naruszenie może spowodować pociągnięcie do odpowiedzialności. Zgodnie z art. 5 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest m.in. niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia. (...). Zgodnie z art. 12i ustawy o zdrowiu publicznym ustalenie dodatkowej opłaty wiąże się z niedokonaniem wpłaty opłaty w terminie, przy czym jej wysokość wynosi 50% kwoty należnej opłaty. W prawie daninowym, a takim niewątpliwie są przepisy dot. omawianej materii, obowiązuje ogólna zasada ścisłej interpretacji przepisów prawnych. Tym samym, jeżeli z przepisów nie wynika możliwość omawianego pomniejszania – nie powinno być one dokonane. Innymi słowy, jeżeli opłata wynosi

⁴² Znak: DOP8.8022.5.2021.

⁴³ Znak DOP10.8020.1.2021.

X i zobowiązany nie uiścił jej (w całości) w terminie to opłata dodatkowa powinna wynosić 50% z X. MF dostrzega, że taka interpretacja może jednak budzić wątpliwości z uwagi na jej „krzywdzący i niesprawiedliwy” charakter (...);

- 29 listopada 2021 r.: (...) Ministerstwo Finansów informuje, że podtrzymuje opinię, że dodatkowa opłata, o której mowa w art. 12i ustawy o zdrowiu publicznym, w zakresie wymierzania jej wysokości powinna mieć charakter techniczno-materialny i nie powinna angażować nadmiernych wysiłków pracowników KAS przy jej wymierzaniu, co oznacza jej wymierzanie bez pomniejszenia o kwotę opłaty uiszczonej i zadeklarowanej przez zobowiązanego w pierwotnej informacji. Innymi słowy, jeżeli opłata wynosi X i zobowiązany nie uiścił jej (w całości) w terminie to opłata dodatkowa powinna wynosić 50% z X. Jednocześnie Ministerstwo Finansów dostrzega, że powyższa interpretacja może budzić wątpliwości z uwagi na jej „krzywdzący i niesprawiedliwy” charakter, w związku z czym w projektowanych obecnie zmianach legislacyjnych zaproponowano nowe rozwiązania prawne. Z uwagi na to, iż prace w tym zakresie są w toku (trwają), w tym miejscu można jedynie ogólnie odnotować, iż celem nowoprojektowanych przepisów jest zachowanie proporcji pomiędzy skalą uchybienia podmiotów zobowiązanych do ponoszenia opłaty od środków spożywczych, a stopniem dolegliwości finansowej. O tych rozwiązaniach będzie można mówić jednak dopiero po zakończeniu procesu legislacyjnego.

(akta kontroli str. 180-217)

Naczelnik wyjaśnił m.in.: (...) w momencie wpłaty po terminie zobowiązania wynikającego z deklaracji CUK-1 system Poltax2Bplus nie nalicza i nie pobiera odsetek za zwłokę. Związane to jest ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów zaprezentowanego w piśmie z 4 marca 2021 r., (znak: DOP8.8022.5.2021), z którego wynika, że, organ podatkowy nie jest uprawniony do naliczania odsetek na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej od niedokonanych w terminie opłat od środków spożywczych oraz od napojów alkoholowych. Stanowisko to do dnia dzisiejszego nie uległo zmianie i na jego podstawie w systemie Poltax2Bplus wgrany jest algorytm, który w przypadku upomnień i wpłat po terminie nie nalicza i nie pobiera odsetek od zaległości. (...) na skalę zaległości w pozostałych podatkach (podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz zryczałtowany podatek od osób fizycznych), w stosunku do których bez zbędnej zwłoki podejmujemy działania przed windykacyjne w postaci wystawianych upomnień: (...) w 2023 r. wystawiliśmy 856 upomnień na łączną kwotę 158 067 711,56 zł; w I kwartale 2024 r. wystawiliśmy 315 upomnień na łączną kwotę 44 663 914,78 zł. Dla porównania w zakresie opłaty od środków spożywczych wystawiliśmy tylko cztery upomnienia: w 2023 r. – trzy na łączną kwotę 14 064,43 zł, co stanowi 0,0089% kwoty ze wszystkich upomnień, w I kwartale 2024 – jedno na kwotę 2 550 zł, co stanowi 0,0057% kwoty ze wszystkich upomnień. W stosunku do opłaty od napojów alkoholowych nie wystawiliśmy żadnego tytułu wykonawczego. (...) wskazujemy na stanowisko Ministerstwa Finansów zaprezentowane w piśmie z 29 listopada 2021 r. (znak: DOP10.8020.1.2021), w którym Ministerstwo Finansów dostrzega, że interpretacja art. 12i uozp w zakresie wymierzania wysokości opłaty cukrowej może budzić wątpliwości z uwagi na jej „krzywdzący i niesprawiedliwy” charakter, w związku z czym w projektowanych zmianach legislacyjnych zaprezentowano nowe rozwiązania prawne(...). Odnosząc się do wskazanych powyżej stanowisk prezentowanych przez Ministerstwo Finansów wskazując, że analizowaliśmy każdą sytuację niewniesienia opłaty po terminie płatności. W trakcie analiz nie można jednak pominąć wyroku NSA z 30 maja 2023 r. (III FSK 25/23), w którym wskazano, iż organy podatkowe winny „miarkować” opłatę dodatkową w sytuacji, gdy nieterminowa zapłata (trzy dni) nie wynika z przesłanek

wskazujących na nadużycie prawa. Analizując sprawy przed wszczęciem postępowań podatkowych ustalających dodatkową opłatę uwzględniliśmy zarówno wyrok (...), jak również koszty ekonomiczne, jakie zostałyby poniesione z budżetu państwa, w przypadku ich wszczęcia⁴⁴. (...) Odstąpiono od wszczęcia postępowań w przypadkach wniesienia opłaty jeden dzień po terminie, jak również w przypadkach wniesienia opłat o nieznacznej wartości. (...) Nieuwzględnianie przez Naczelnika stanowiska NSA, jak również kosztów ekonomicznych ewentualnych postępowań doprowadziłoby do nadmiernego wydatkowania środków z budżetu państwa. Stosując literalnie przepisy i prowadząc postępowania skutkujące wydaniem decyzji ustalających wysokość opłaty dodatkowej z tytułu opłat od środków spożywczych i od sprzedaży alkoholu ponoszone są koszty ekonomiczne związane z obsługą korespondencji wysyłanej do podatnika, wynagrodzeniem pracowników prowadzących sprawy w pierwszej i drugiej instancji. Wysokie koszty rozpraw ponoszone są także przez wojewódzkie sądy administracyjne⁴⁵. W konsekwencji uchylenie wszystkich rozstrzygnięć przez NSA skutkuje koniecznością zwrotu pobranych opłat i kosztów sądowych podatnikowi. (...). Dlatego uważam, że tak ważne jest „miarkowanie” przy określaniu dodatkowych opłat już w trakcie prowadzonych czynności wyjaśniających w urzędzie skarbowym. Reasumując, naczelnik urzędu skarbowego odpowiada zarówno za brak należnych wpływów do budżetu państwa, a także na równi z tym, za nadmierne wydatkowanie środków z budżetu państwa. Każdorazowo zobowiązany jest zatem dokonać analizy skutków finansowych dla budżetu państwa. (...) Pomimo uzasadnionych wątpliwości, co do zapisów ustawy do dnia dzisiejszego projekt zmian do ustawy z dnia 11 września 2015 r. do uozp. nadal pozostaje w trybie legislacyjnym. Nie bez znaczenia pozostaje również ugruntowana już linia orzecnicza w zakresie „miarkowania” sankcji w opłacie od środków spożywczych. Nie tylko wyrok NSA (...), w którym odniesiono się do zasadności nakładania kary i ewentualnego jej miarkowania, na podatników, którzy nie mają na celu unikania dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych, a jedynie sporadycznie spóźniają się nieznacznie z ich uregulowaniem. Co istotne sądy administracyjne wskazują również na konieczność uwzględniania konstytucyjnej zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji), przywołując ponadto wyroki TSUE (...), w którym wskazano, że nałożenie sankcji bez różnicowania sytuacji narusza zasadę proporcjonalności. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecnictwie sądowno-administracyjnym (...). Podkreślić należy, że przywołane powyżej wyroki sądów administracyjnych uchylają decyzje ustalające dodatkowe opłaty wydane w 2021 i 2022 r., zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji wskazując na zasadę „miarkowania”. Na uwagę zasługuje również wyrok WSA (...) z 31 sierpnia 2022 r., w którym sąd uchyla rozstrzygnięcie naczelnika urzędu skarbowego dotyczące deklaracji CUK-1 za czerwiec 2021 r. W orzeczeniu sąd wskazał, że opłata cukrowa stanowi zarówno przychód NFZ, jak i budżetu państwa, zatem zgodnie z art. 12j ustawy o zdrowiu publicznym do opłaty od środków spożywczych i dodatkowej opłaty stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Sąd wskazuje, że elementy konstrukcyjne opłaty od środków spożywczych zbliżają ją do podatku, co w konsekwencji daje możliwość naliczenia odsetek za zwłokę, jak również przerachowania na zaległości. Analizując sprawy przed wszczęciem postępowań podatkowych ustalających dodatkową opłatę uwzględniliśmy zarówno

⁴⁴ W ramach każdego postępowania należy do podatnika skierować co najmniej trzy dokumenty, tj. postanowienia o wszczęciu postępowania, zawiadomienie o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym oraz końcowo decyzję – wysyłka każdego z dokumentów generuje koszty związane z doręczeniem za zwrotnym potwierdzeniem; następnie, w przypadku braku uregulowania dodatkowej opłaty w terminie wynikającym z wydanej decyzji do podatnika należy wysłać upomnienie, w którym naliczone zostaną koszty upomnienia, a to w konsekwencji wygeneruje kolejne koszty doręczeń za zwrotnym potwierdzeniem doręczenia.

⁴⁵ Dalej: WSA.

wyrok NSA, wyroki WSA, wątpliwości interpretacyjne wskazywane przez Ministerstwo Finansów, jak również koszty ekonomiczne, jakie należałoby ponieść w przypadku wszczęcia postępowań. Reasumując, (...) wskazano przesłanki skutkujące nienaliczaniem dodatkowej opłaty cukrowej, tj.: podatnik dobrowolnie naliczył i wpłacił odsetki za zwłokę od nieterminowej wpłaty; nie doszło do naliczenia odsetek przy uwzględnieniu art. 54 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej (trzykrotność ceny poleconej przesyłki pocztowej); kwota ewentualnej opłaty dodatkowej byłaby tak niska, że minimalne koszty postępowania podatkowego (uwzględniające tylko koszty przesyłek pocztowych, bez wynagrodzeń pracownika prowadzącego sprawę) znacznie by ją przewyższał; w przypadku dokonania wpłaty zobowiązania jeden dzień po terminie zastosowano zasadę „miarkowania” wskazywaną przez sądy WSA i NSA. W pozostałych sytuacjach przeprowadzono postępowania podatkowe i naliczono dodatkową opłatę od środków spożywczych. Przy czym należy zauważyć, że zgodnie z art. 68 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa Urząd ma trzy lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, na wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 ustawy. (...) system Polatx2Bplus generując upomnienia z tytułu braku wpłaty w terminie zobowiązań wynikających z deklaracji CUK-1 nie wykazuje na tych upomnieniach należnych do zapłaty odsetek za zwłokę. Dodatkowo, w momencie wpłaty po terminie zobowiązania wynikającego z deklaracji CUK-1 system Polatx2Bplus nie nalicza i nie pobiera odsetek za zwłokę. Jednakże podatnicy traktując opłaty cukrowe analogicznie jak zobowiązanie podatkowe, dobrowolnie wpłacali należne odsetki za zwłokę.

(akta kontroli str. 435-442, 480-484)

Należy zauważyć jednak, iż przywołane wyroki nakazują miarkować opłatę dodatkową, co nie oznacza, że zwalniają z obowiązku jej ustalenia.

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik podejmował działania w celu odzyskania należnych opłat od środków spożywczych i napojów alkoholowych, poprzez prowadzenie czynności sprawdzających. W wyniku podjętych czynności odzyskano należne opłaty od napojów alkoholowych w łącznej kwocie 60,1 tys. zł i opłatę dodatkową w łącznej kwocie 16 tys. zł. Czynności sprawdzające, objęte szczegółową analizą przez NIK, Urząd przeprowadził prawidłowo. Naczelnik, powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych, nie ustalił w drodze decyzji opłaty dodatkowej, mimo że podmioty zobowiązane dokonały zapłaty opłaty od środków spożywczych na podstawie 12 informacji CUK-1 (z 21 objętych analizą) od jednego do 377 dni po terminie płatności, określonym w art. 12g uozp. Stanowiło to naruszenie obowiązku określonego w art. 12i uozp. Maksymalna łączna wartość nieustalonej przez Naczelnika opłaty dodatkowej mogła wynieść nawet 121 017 zł. W trakcie kontroli NIK, po ponownej weryfikacji, Urząd ustalił opłatę dodatkową na łączną kwotę 4 376 zł na podstawie dwóch z ww. informacji CUK-1.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujący wniosek:

- | | |
|---------|--|
| Wnioski | Ustalenie w drodze decyzji opłaty dodatkowej, na podstawie art. 12i uozp, w przypadkach zapłaty opłaty od środków spożywczych po terminie płatności. |
| 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 Szczecinie. 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 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego. Szczecin, 2 sierpnia 2024 r.

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonał: Marcin Stefaniak p.o. Dyrektora Delegatury NIK w Szczecinie.

/podpisano elektronicznie/

Kontroler
Bogumiła Mędrzak
doradca ekonomiczny
/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Szczecinie
Dyrektor
/podpisano elektronicznie/