


W dokumencie ograniczono informacje na podstawie art. 5 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tj Dz.U. 2020, poz. 2176).

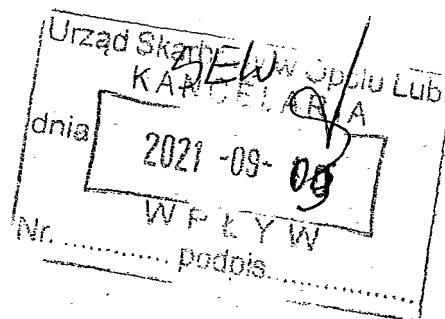
Przeprowadzający anonimizację

Z up. NACZELNIKA  
Urzędu Skarbowego  
  
**Dominika Wiracka**  
Kierownik Referatu



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Lublinie

LLU. 410.017.02.2021



Pan  
Jacek Duda  
Naczelnik Urzędu Skarbowego  
w Opolu Lubelskim  
ul. J. Piłsudskiego 12  
24-300 Opole Lubelskie

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

## I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Opolu Lubelskim (dalej: Urząd lub US), 24-300 Opole Lubelskie, ul. J. Piłsudskiego 12.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jacek Duda, Naczelnik US od 28 stycznia 2021 r. Poprzednio od 1 marca 2017 r. Naczelnikiem US był Witold Grabarczuk.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Przyznawanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez organy podatkowe. 2. Dokonywanie zwrotów podatku od towarów i usług przez organy podatkowe. 3. Zapewnienie ciągłości działania urzędu.
Okres objęty kontrolą	Od 1 kwietnia 2020 r. do 31 marca 2021 r., a także okres wcześniejszy i późniejszy mający bezpośredni związek z badanymi zagadnieniami.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	1. Katarzyna Osiak, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/88/2021 z 7 czerwca 2021 r. 2. Ewelina Baran-Chomiuk, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/107/2021 z 8 lipca 2021 r.  (akta kontroli tom I str.1-4)

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

W okresie epidemii (tj. od 1 kwietnia 2020 r. do 31 marca 2021 r.) US prawidłowo realizował zadania związane z udzielaniem wsparcia podatnikom, z wyjątkiem spraw, w których stwierdzono nieprawidłowości. Udzielona pomoc i wsparcie przedsiębiorcom zagrożonym skutkami epidemii polegała przede wszystkim na rozkładaniu na raty zaległości podatkowych wraz z odsetkami w łącznej kwocie 442,5 tys. zł. Całkowita kwota ulg przyznanych w ww. okresie wyniosła 2017,4 tys. zł i była o 405,6 tys. zł wyższa niż w okresie przed epidemią (tj. od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2020 r.). Wnioski o udzielenie ulg zostały rozpatrzone terminowo, a podatnikom umożliwiono skorzystanie z prawa do zapoznania się z materiałem dowodowym. Decyzje zawierały uzasadnienie faktyczne i prawne.

Realizacja zwrotów podatku od towarów i usług poprzedzona była analizą ich zasadności. Zwroty zostały zatwierdzone przez osoby do tego upoważnione oraz zrealizowane w terminach przewidzianych w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>3</sup>.

W okresie epidemii zapewniono ciągłość działania Urzędu poprzez ustanowienie zastępstw, zorganizowano także możliwość realizowania zadań w formie pracy zdalnej. Zidentyfikowano ryzyka związane ze stanem epidemii oraz opracowano mechanizmy ich kontroli.

W trakcie kontroli stwierdzono nieprawidłowości, które polegały m.in. na:

<sup>1</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1200 ze zm., dalej: ustawa o NIK.

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

<sup>3</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

- prowadzeniu czterech spraw niezgodnie z zasadami określonymi w art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>,
- nierzetelnym rozpatrzeniu materiału dowodowego w trzech sprawach i wydaniu decyzji w sprawie rozłożenia na raty zaległości podatkowej z ostatnią największą ratą bez wskazania przez podatnika źródła jej sfinansowania,
- niewzywaniu podatników w czterech przypadkach do złożenia oświadczenia o nieruchomościach i ruchomościach, które mogą być przedmiotem hipoteki lub zastawu skarbowego,
- niewskazaniu w uzasadnieniach faktycznych pięciu decyzji, jakie zaistniały przesłanki do udzielenia ulg w spłacie zaległości podatkowych,
- nierzetelnym przeprowadzeniu analizy zasadności zwrotu podatku od towarów i usług, co skutkowało w pięciu przypadkach zaniechaniem wykonania czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej,
- niesporządzeniu w 16 sprawach adnotacji z zakresu i ustaleń przeprowadzonych czynności analitycznych.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>5</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

#### **1. Przyznawanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez organy podatkowe**

Opis stanu faktycznego

1.1. Od 1 kwietnia 2020 r. do 31 marca 2021 r. (dalej: okres epidemii) do Urzędu wpłynęło 46 wniosków o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, w tym pozytywnie rozpatrzono 23 wnioski (50,0%), a negatywnie – cztery (8,7%)<sup>6</sup>. Kwota udzielonych ulg wyniosła 2017,4 tys. zł, w tym 27,8 tys. zł (1,4%) z tytułu umorzenia zaległości podatkowej i 1989,6 tys. zł (98,6%) z tytułu odroczenia lub rozłożenia na raty zaległości podatkowej.

Od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2020 r. (dalej: okres przed epidemią) do US wpłynęły 32 wnioski, w tym pozytywnie rozpatrzono 19 (tj. 59,4%), a negatywnie – pięć (15,6%)<sup>7</sup>. Kwota udzielonych ulg wynosiła 1611,8 tys. zł, w tym 18,6 tys. zł (1,2%) z tytułu umorzenia zaległości podatkowych 1593,2 tys. zł (98,8%) z tytułu odroczenia lub rozłożenia na raty tych zaległości.

Łącznie od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2021 r. wydano 42 decyzje przyznające ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych (3629,2 tys. zł). Odwołanie zostało wniesione od jednej decyzji (odmowa umorzenia zaległości podatkowej), jednak nie zostało ono rozpatrzone przez organ instancji, gdyż wniesiono je po terminie.

(akta kontroli tom I str. 184-185)

Od marca 2020 r. w Urzędzie, przy wydawaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, stosowano się do wytycznych Ministerstwa Finansów (dalej: MF):

- w piśmie z 12 marca 2020 r. MF zaleciło każdorazowe wnikliwe rozważenie możliwości zastosowania ulg w spłacie zobowiązań, a ocena zasadności udzielenia ulgi miała obejmować wpływ epidemii na problemy podatników z terminową zapłatą należności podatkowych (szczególnie w przypadku przedsiębiorców),

<sup>4</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: O.p.

<sup>5</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa jest sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>6</sup> 19 wniosków zostało wycofanych przez podatników, a postępowania zostały umorzone.

<sup>7</sup> Siedem wniosków zostało wycofanych przez podatników i postępowania zostały umorzone jako bezprzedmiotowe, w przypadku jednego wniosku wezwano podatnika do uzupełnienia wniosku (podatnik nie zastosował się do wezwania i wniosek pozostawiono bez rozpatrzenia).

- w kolejnych pismach (24 i 30 marca 2020 r.) MF poinformowało, że udzielenie ulg w związku z epidemią miało dotyczyć zobowiązań podatkowych z terminem płatności przypadającym po 1 marca 2020 r., a także wskazało przypadki, w których nie trzeba było badać sytuacji finansowej podatników (np. podatników, którzy wcześniej nie korzystali z pomocy publicznej i nie posiadali innych zaległości, a ich przedmiot działalności należał do branż bezpośrednio zagrożonych oddziaływaniem koronawirusem<sup>8</sup>). Zalecono w pierwszej kolejności stosowanie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty zobowiązania podatkowego, a umorzenia – przy pogłębionej analizie zasad pomocy publicznej wynikającej z „Tarczy antykrzysowej”. Pisma z Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej: IAS) dotyczyły m.in. wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów procesowych i sądowych, zasad naliczania opłaty prolongacyjnej przy zmianie decyzji ulgowych oraz zasad naliczania odsetek.

Według Naczelnika US (dalej: NUS), przy stosowaniu ulg brano pod uwagę branże, które ponosiły negatywne skutki w związku z wystąpieniem stanu epidemii (w tym m.in. hotelarstwo, turystykę, gastronomię, fryzjerstwo, fitness, transport osobowy), tj. wymienione w przepisach w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów.

(akta kontroli tom I str. 83-127, 534-539)

Od marca 2020 r., zgodnie z zaleceniami MF, sporządzano tygodniowe raporty dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w związku z epidemią. Według przekazanych informacji, od 9 marca do 31 grudnia 2020 r. do US wpłynęło 21 wniosków o udzielenie ulgi z powołaniem się na epidemię<sup>9</sup>, wydano osiem decyzji przyznających ulgę podatnikom na łączną kwotę 462,7 tys. zł (w tym siedem dla przedsiębiorców – 442,5 tys. zł). W I kwartale 2021 r. nie wpłynęły takie wnioski.

(akta kontroli tom I str. 166-182)

1.2. W okresie epidemii do US wpłynęły 24 wnioski w sprawie umorzenia zaległości podatkowej na łączną kwotę 292,7 tys. zł, przy czym 17 wniosków (225 tys. zł) złożyli podatnicy nieprowadzący działalności gospodarczej, a siedem (67,7 tys. zł) – przedsiębiorcy<sup>10</sup>. Organ podatkowy pozytywnie rozpatrzył dziewięć wniosków<sup>11</sup> na łączną kwotę 27,8 tys. zł, tj. 9,5% wnioskowanej kwoty.

W okresie przed epidemią wpłynęło 12 wniosków (69,3 tys. zł), które zostały złożone przez podatników nieprowadzących działalności gospodarczej. Organ podatkowy pozytywnie rozpatrzył sześć na kwotę 18,6 tys. zł, tj. 26,8% wnioskowanej kwoty.

(akta kontroli tom I str. 186-187, 198-199, 578-581)

Badaniem NIK objęto pięć losowo wybranych spraw, w których wydano decyzje przyznające ulgę<sup>12</sup> (19,9 tys. zł) oraz trzy sprawy, w których organ podatkowy odmówił umorzenia zaległości podatkowych<sup>13</sup>.

Analiza ww. ośmiu spraw wykazała, że w postępowaniach podatkowych:

- stroną były osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej,

<sup>8</sup> MF wymieniło branże: transport, turystyka, kultura, gastronomia, usługi fryzjerskie i kosmetyczne, kultura fizyczna, fitness, salony odnowy itp.

<sup>9</sup> W tym 17 od przedsiębiorców, natomiast cztery od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

<sup>10</sup> Wnioski dotyczyły ulg stanowiących pomoc *de minimis*, wpłynęły do US w II kwartale 2020 r., a następnie zostały wycofane przez podatników i organ podatkowy umorzył postępowania jako bezprzedmiotowe.

<sup>11</sup> W 12 przypadkach umorzono postępowanie jako bezprzedmiotowe, natomiast w trzech – wydano decyzje odmowne. Główną przyczyną odmowy udzielenia umorzenia był brak wystąpienia przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”

<sup>12</sup> Sprawy nr: [redacted] dotyczyły zaległości w podatku od spadków i darowizn

<sup>13</sup> Sprawy nr: [redacted] łącznie kwota ulgi, o którą wnioskowali podatnicy wyniosła 27,9 tys. zł (były to zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych).

- decyzje zostały wydane na podstawie materiału dowodowego przedstawionego przez stronę wraz z wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych,
- nie wezwano podatników do złożenia oświadczenia o nieruchomościach i rzeczach ruchomych, które mogą być przedmiotem odpowiednio hipoteki albo zastawu skarbowego (opis w pkt. 3 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*),
- zachowano terminy załatwienia spraw określone w art. 139 § 1 O.p.

W wyniku analizy pięciu spraw przyznających ulgę podatnikom stwierdzono, że:

- decyzje zawierały uzasadnienie faktyczne i prawne, przy czym w uzasadnieniach faktycznych decyzji organ podatkowy nie wykazał, dlaczego uznał, że zaistniały przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego (czy też obie przesłanki jednocześnie) oraz nie wskazał, jakie to były przesłanki (opis w pkt. 4 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*),
- organ podatkowy odstąpił od zasady przewidzianej w art. 123 § 1 O.p. oraz art. 200 § 1 O.p., gdyż w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony była wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony,
- przed wydaniem decyzji NUS zwracał się do organu samorządu terytorialnego o zajęcie stanowiska w sprawie udzielenia ulgi.

W przypadku jednej sprawy<sup>14</sup> ustalono, że w *Analizie do postępowania podatkowego* oraz w uzasadnieniu decyzji organ podatkowy nie uwzględnił wszystkich informacji znajdujących się w aktach sprawy, tj. posiadania przez podatnika środków finansowych na rachunku bankowym oraz samochodu osobowego. Nie zweryfikowano w pełni okoliczności wskazywanych przez podatnika we wniosku, w tym m.in. jego sytuacji finansowej i majątkowej (opis w pkt. 1 lit. a) sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).

Badanie trzech spraw, w których NUS rozpatrzył wniosek negatywnie, wykazało, że:

- w aktach spraw umieszczono informacje o podatniku, które były w posiadaniu Urzędu, tj. informacje o prowadzeniu (lub nie) działalności gospodarczej, stanie zaległości, osiągniętych dochodach, źródłach przychodu, składanych deklaracjach, posiadanych rachunkach bankowych, czynnościach majątkowych, otrzymanych zwrotach lub nadpłatach, prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych,
- decyzje zawierały uzasadnienie faktyczne i prawne, organ podatkowy uznał, że nie zaistniały przesłanki ważnego interesu podatnika ani interesu publicznego,
- umożliwiono wnioskodawcom wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Analiza ośmiu postępowań podatkowych objętych szczegółowym badaniem wykazała, że w sprawach dotyczących podatków stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST) stosowano inną procedurę postępowania niż w sprawach podatków będących dochodami budżetu państwa. W sprawach dotyczących podatków będących dochodami budżetu państwa US przeprowadził analizę informacji o podatniku, które były w posiadaniu Urzędu i pomimo trudnej sytuacji podatnika nie umorzył zaległości podatkowej. W drugim przypadku (podatki stanowiące dochody JST) w aktach spraw, pomimo wydania decyzji umarzających zaległości podatkowe, nie umieszczano informacji o podatniku, które były w posiadaniu Urzędu, tj. informacji o prowadzeniu (lub nie) działalności gospodarczej, stanie zaległości, osiągniętych dochodach, źródłach przychodu, składanych deklaracjach, posiadanych rachunkach bankowych, czynnościach majątkowych, otrzymanych zwrotach lub nadpłatach, prowadzonych

<sup>14</sup> Sprawa nr

postępowaniach egzekucyjnych organ rozpatrzył pozytywnie wszystkie wnioski (opis w pkt. 5 sekcji Stwierdzone nieprawidłowości).

(akta kontroli tom I str. 200-241, 517-533, 588-611)

1.3. Od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2021 r. w US nie były udzielane ulgi w postaci odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty zapłaty podatku. W I kwartale 2020 r. do US wpłynął jeden wniosek o odroczenie terminu płatności podatku. Wniosek został wycofany, a postępowanie zostało umorzone.

(akta kontroli tom I str. 188-189, 570)

1.4. W okresie epidemii do US wpłynęły 22 wnioski w sprawie odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami na łączną kwotę 1924,8 tys. zł, w tym dziewięć wniosków (1431,8 tys. zł) złożyli podatnicy nieprowadzący działalności gospodarczej, a 13 (493,0 tys. zł) przedsiębiorcy<sup>15</sup>. Pozytywnie rozpatrzono 14 wniosków (1989,6 tys. zł), z czego siedem (442,4 tys. zł) dotyczyło ulgi, która stanowiła pomoc *de minimis*<sup>16</sup>. W ośmiu przypadkach<sup>17</sup> organ podatkowy umorzył postępowania z powodu wycofania wniosków. NUS wyjaśnił, że podatnicy po uzyskaniu telefonicznych informacji o konieczności przedłożenia odpowiednich dokumentów, zwłaszcza dotyczących pomocy *de minimis*, wycofali wnioski o udzielenie ulgi, nie podając przyczyny.

W okresie przed epidemią do US wpłynęło 19 wniosków na łączną kwotę 2093,6 tys. zł, w tym 15 (1479,4 tys. zł) od podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, natomiast cztery (614,2 tys. zł) od przedsiębiorców. Pozytywnie rozpatrzono 13 wniosków (1593,2 tys. zł), z czego tylko jeden (54,6 tys. zł) dotyczył ulgi stanowiącej pomoc *de minimis*<sup>18</sup>.

(akta kontroli tom I str. 190-191, 534-539, 578-581)

1.5. Badaniu poddano pięć postępowań podatkowych<sup>19</sup> (jedno w sprawie odroczenia oraz cztery – rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej), w których udzielono ulg w łącznej kwocie 1880,4 tys. zł. Cztery z nich dotyczyły podatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą<sup>20</sup>, natomiast jeden został złożony przez JST (podmiot traktowany jak przedsiębiorca). W postępowaniach dotyczących przedsiębiorców ustalono rodzaj działalności podatnika pod kątem przynależności do branż bezpośrednio zagrożonych oddziaływaniem koronawirusa, którzy na dzień 30 czerwca 2021 r. nadal prowadzili działalność gospodarczą.

W wyniku analizy ww. spraw ustalono, że:

- w dwóch sprawach podatnicy (przedsiębiorcy) powołali się na sytuację związaną z epidemią, w jednej z nich organ podatkowy zastosował uproszczoną procedurę przyznania ulgi (zgodnie z wytycznymi MF), tj. nie wezwano podatnika do złożenia: oświadczenia ORD-HZ, pełnej informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorcy, faktur dokumentujących poniesione koszty, dowodów potwierdzających utratę stabilności firmy – jak wyjaśnił NUS - z uwagi na wytyczne MF zawarte w piśmie z 24 marca 2020 r. (pkt 1 i 2),
- we wszystkich sprawach uznano, że zaistniały przesłanki ważnego interesu podatnika, a decyzje zawierały uzasadnienie faktyczne i prawne,

<sup>15</sup> Wnioski nie dotyczyły ulg, które stanowiłyby pomoc publiczną.

<sup>16</sup> Siedem wniosków (1547,2 tys. zł) nie dotyczyło ulgi, która stanowiła pomoc *de minimis*.

<sup>17</sup> Dwa wnioski, które nie stanowiły pomocy publicznej oraz sześć, które stanowiły pomoc *de minimis*.

<sup>18</sup> Pozostałe przyznane ulgi – nie stanowiły pomocy *de minimis* ani pomocy publicznej.

<sup>19</sup> Sprawy nr:

<sup>20</sup> W tym dwa wnioski złożył podatnik nieprowadzący działalności gospodarczej, ale zaległości nim objęte dotyczyły podatku od towarów i usług z okresu, gdy był przedsiębiorcą.

- organ podatkowy umożliwił jednemu podatnikowi wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego, a w pozostałych czterech sprawach odstąpił od tej zasady na podstawie art. 123 § 2 O.p.,
- zachowano terminy załatwienia spraw określone w art. 139 § 1 O.p.,
- w aktach spraw umieszczono informacje, które były w posiadaniu Urzędu, tj. o prowadzeniu (lub nie) działalności gospodarczej, stanie zaległości, osiąganych dochodach, źródłach przychodu, składanych deklaracjach, posiadanych rachunkach bankowych, czynnościach majątkowych, otrzymanych zwrotach lub nadpłatach, prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych,
- w jednym przypadku wezwano podatnika do uzupełnienia wniosku,
- w dwóch sprawach<sup>21</sup> ulgę przyznano w ramach pomocy *de minimis*,
- w trzech sprawach materiał dowodowy zawierał niezgodności<sup>22</sup>, które nie zostały wyjaśnione w toku postępowania podatkowego (opis w pkt. 1 lit. b) i c) sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*),
- w jednej sprawie<sup>23</sup> odroczony termin zapłaty zaległości wyznaczono przed datą przekazania podatnikowi nadpłaty i zwrotu podatku od towarów i usług, z których podatnik miał uregulować zaległość objętą decyzją,
- w trzech przypadkach nie wskazano źródła finansowania ostatnich największych rat (opis w pkt. 2 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*). Organ podatkowy wydał decyzje, w których rozłożył zaległości podatkowe wraz z odsetkami:
  - 310,7 tys. zł (12 rat po 3 tys. zł, ostatnia rata 274,7 tys. zł stanowiąca 88% kwoty udzielonej ulgi) – decyzja z 1 czerwca 2020 r.<sup>24</sup>,
  - 133,1 tys. zł (24 raty po 3 tys. zł, ostatnia rata 61,1 tys. zł stanowiąca 46% kwoty udzielonej ulgi) – decyzja z 18 listopada 2020 r.<sup>25</sup>,
  - 937,9 tys. zł (na 24 raty po 5 tys. zł, ostatnia rata 817,9 tys. zł stanowiąca 87% kwoty udzielonej ulgi) – decyzja z 26 stycznia 2021 r.<sup>26</sup>.

(akta kontroli tom I str. 243-516)

1.6. Na podstawie próby siedmiu podmiotów (przedsiębiorców), którym przyznano ulgę w postaci rozłożenia na raty zaległości podatkowej ustalono, że:

- przyznane ulgi w stosunku do rocznych dochodów/przychodów za 2019 r., sześciu z ww. podatników mieściły się w granicach od 5,2% do 28,8%, a jeden przedsiębiorca za 2019 r. nie osiągnął dochodu,
- jeden podatnik złożył ponownie wniosek o rozłożenie na raty zaległości podatkowej, który został w maju 2021 r. załatwiony pozytywnie,
- jeden podatnik złożył wniosek w kwietniu 2020 r. o przyznanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, który następnie wycofał i postępowanie zostało umorzone jako bezprzedmiotowe,
- analizowane wnioski nie dotyczyły branż bezpośrednio narażonych na straty w związku z epidemią.

Łączna kwota udzielonych ulg z ww. decyzji wynosiła 442,5 tys. zł. Przedsiębiorcy poddani analizie reprezentowali branże w zakresie transportu drogowego, usług budowlanych, sprzedaży detalicznej i hurtowej.

(akta kontroli tom I str. 199)

<sup>21</sup> Sprawy nr 1

<sup>22</sup> Przedstawione dane dotyczące dochodów i poniesionych kosztów nie były nieprawidłowo wyliczone (sprawy nr 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100) dane dotyczące dochodów spółki przedłożone przez wspólników (sprawa nr 1)

<sup>23</sup>

<sup>24</sup>

<sup>25</sup>

<sup>26</sup>



1.7. NUS wyjaśnił, że w zakresie instrumentów wsparcia podatników innych niż ulgi wynikające z art. 67a § 1 i 67b § 1 ustawy O.p., wprowadzono szereg rozwiązań osłonowych m.in. dla osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, które ponosiły negatywne skutki ekonomiczne epidemii. Były to m.in.: zwolnienie z opłaty prolongacyjnej, możliwość jednorazowego rozliczenia straty, nowe zwolnienia w podatku dochodowym (zapomogi), wydłużenie terminu złożenia niektórych deklaracji podatkowych, odliczenie od dochodu darowizn na zwalczanie epidemii. Poinformował, że US na bieżąco monitorował zaliczki na podatek dochodowy pobrane przez płatników, daninę solidarnościową oraz weryfikował zeznania podatkowe w celu z terminowego przekazania części zapłaconego podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego. Do US wpłynęły pisma z MF i IAS wyjaśniające, jak stosować instrumenty wsparcia podatników.

(akta kontroli tom I str. 534-539)

W dokumencie *Objaśnienia podatkowe z dnia 21 lipca 2020 r. w sprawie nowych preferencji stosowanych w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19*<sup>27</sup> opisano nowe instrumenty wsparcia podatników, m.in. przekazanie darowizn na walkę z epidemią, nowe zwolnienia w podatku dochodowym (np. od świadczenia postojowego), podatkowe skutki wydatków i świadczeń około epidemicznych, nabycie środków trwałych w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem epidemii, stosowanie stawek podatku od towarów i usług (dalej: VAT), dotyczących niektórych odpłatnych dostaw w związku ze zwalczaniem COVID-19.

(akta kontroli tom I str. 546-553)

1.8. W US monitorowano terminowość udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych za pomocą systemów informatycznych (Biblioteka Akt oraz e-Orus), z których były sporządzane raporty dotyczące terminowości prowadzonych postępowań. W *Planie działalności IAS na rok 2020*, kierunek: *Wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych*, wskazano cel: *Skrócenie czasu załatwiania spraw*. Zadaniem wspierającym realizację celu było monitorowanie czasu trwania postępowań oraz doskonalenie procedur wewnętrznych. Planowana wartość czasu trwania postępowań podatkowych, wszczętych na wniosek podatnika (wartość przeciętna) dla US na rok 2020, została ustalona poniżej 24 dni.

Zadania i kompetencje w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zostały określone w Regulaminie organizacyjnym US<sup>28</sup> (dalej: Regulamin US). Od 30 stycznia do 30 września 2020 r. prowadzenie spraw w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz innych ulg przewidzianych przepisami prawa należało do zadań Wieloosobowego Stanowiska Spraw Wierzycielskich (dalej: WSSW), a od 1 października 2020 r., w związku ze zmianą struktury organizacyjnej, zadania te zostały przekazane do Referatu Spraw Wierzycielskich i Rachunkowości (dalej: RSWiR). Pomimo ww. zmian, zadania te w okresie objętym kontrolą powierzone były jednemu pracownikowi, który pełnił funkcję kierującego WSSW, a od 1 października 2020 r. powierzono mu stanowisko kierownika RSWiR wraz z nowymi zadaniami z zakresu rachunkowości.

(akta kontroli tom I str. 7-67, 75-82, 554-569)

<sup>27</sup> Pismo IAS z 23 lipca 2020 r.

<sup>28</sup> Zarządzenie nr

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W czterech sprawach, w których udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 1385,7 tys. zł<sup>29</sup>, postępowania podatkowe prowadzono niezgodnie z zasadami określonymi w art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 O.p. Organ podatkowy nie sprawdził wszystkich okoliczności faktycznych oraz informacji znajdujących się w aktach spraw mających wskazywać na ważny interes podatnika lub interes publiczny, a także nie zweryfikował wszystkich okoliczności faktycznych, na które powoływali się podatnicy, tj.:
  - a) w sprawie nr ..... nie zweryfikowano w pełni okoliczności wskazywanych przez podatnika we wniosku, tj. jego sytuacji finansowej i majątkowej. Ze sporządzonego w trakcie kontroli NIK wykazu informacji o czynnościach majątkowych podatnika wynikało, że dokonał on w latach 2019-2020 sprzedaży dwóch nieruchomości, a kwota umorzonego podatku wyniosła 4 tys. zł. Informacje o sytuacji finansowej i majątkowej nie były brane pod uwagę przy wydawaniu decyzji;
  - b) w sprawie nr ..... nie wyjaśniono niezgodności w dokumentach przedstawionych przez współników, dotyczących wysokości poniesionej w roku podatkowym 2019 straty Spółki. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że Spółka w 2019 r. osiągnęła dochód. Z analizy akt podatkowych wynikało, że przy wyliczeniu dochodu nie uwzględniono wartości remanentu początkowego i końcowego (co miało zasadniczy wpływ na ustalone koszty uzyskania przychodu oraz dochód);
  - c) w sprawach nr ( ..... i nr ..... nie ustalono: prawidłowego statusu zatrudnienia, kwoty wynagrodzenia, średniego dochodu przypadającego na osobę w gospodarstwie domowym oraz miesięcznych kosztów utrzymania.

Z wyjaśnień NUS wynika, że:

- a) zastosowano przesłankę ważnego interesu podatnika z uwagi na źródło powstania zaległości, tj. niezłożenie zeznania podatkowego w sprawie spadkowej po rodzicach oraz uznano za wiodącą i przesądającą w sprawie zgodę burmistrza na umorzenie zaległości podatkowej, z której wpływy stanowiłyby 100% budżetu gminy i dlatego nie weryfikowano materiału dowodowego pod kątem sytuacji majątkowej podatnika,
- b) przyjęto dochód Spółki na podstawie dokumentów, które zostały dołączone przez współników, nie analizowano natomiast remanentu początkowego i końcowego,
- c) przyjęcie wynagrodzenia podatnika w nieprawidłowej wysokości oraz niezgodności w wyliczeniu wysokości średniego miesięcznego dochodu oraz kosztów utrzymania było wynikiem niedopatrzania i pomyłki, spowodowanych niedoborem kadrowym, a tym samym nadmiarem obowiązków i brakiem możliwości przeprowadzenia skrupulatnego postępowania.

(akta kontroli tom I str. 200-227, 325-404, 441-533)

Przepisy art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 O.p. nakładają na organy podatkowe obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego oraz dokonania oceny na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

<sup>29</sup> W tym jednej dotyczącej umorzenia podatku od spadku i darowizn oraz trzech – rozłożenia na raty podatku od towarów i usług.

2. W trzech sprawach wydano decyzje w sprawie rozłożenia na raty zaległości podatkowych, w których ostatnie raty były ustalone na poziomie 46% (61,1 tys. zł)<sup>30</sup>, 87% (817,9 tys. zł)<sup>31</sup> i 88% (274,7 tys. zł)<sup>32</sup> kwot zaległości wraz z odsetkami. W tych przypadkach nierzetelnie rozpatrzono zgromadzony materiał dowodowy, ponieważ nie żądano od podatników wskazania źródła sfinansowania ostatnich rat, a wartość kwot wskazywała na wysokie prawdopodobieństwo niewykonania decyzji w dniu ich wydania. Jedna decyzja nie została faktycznie wykonana, a w przypadku dwóch pozostałych decyzji podatnik spłaca raty, jednak we wnioskach wskazał, że przed terminem zapłaty ostatniej raty będzie ubiegał się o dalsze jej rozłożenie na raty.

Z wyjaśnień NUS wynika, że:

- zaistniały przesłanki ważnego interesu podatnika<sup>33</sup>, gdyż podatnik nie był w stanie uregulować jednorazowo zaległości podatkowej, która wynikała z decyzji US, wydanych po przeprowadzonych kontrolach podatkowych, w toku których organ podatkowy ustalił, że podatnik brał udział w „karuzeli VAT”; na dzień wydania decyzji takie rozwiązanie wydawało się najbardziej optymalnym,
- Spółka<sup>34</sup> po terminowym regulowaniu rat przez 12 miesięcy miała możliwość złożenia wniosku o zmianę decyzji w zakresie ostatniej raty.

(akta kontroli tom I str. 325-404, 441-533)

NIK zwraca uwagę, że takie działanie organu podatkowego skutkowało wystąpieniem przypadków, w których cała kwota zaległości wraz z odsetkami została objęta zawieszeniem postępowania egzekucyjnego (1381,7 tys. zł), a rzeczywistej spłacie będzie podlegała kwota 228 tys. zł (16,5 %).

3. W czterech postępowaniach<sup>35</sup> wszczętych w sprawie umorzenia zaległości podatkowej US nie wezwał podatników do złożenia oświadczenia o nieruchomościach i rzeczach ruchomych, które mogą być przedmiotem hipoteki albo zastawu skarbowego (sporządzonego według wzoru określonym w formularzu ORD-HZ), co było niezgodne z art. 39 § 1 O.p. W przypadku złożenia wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie podatnik sam wskazuje, że nie wykona w terminie zobowiązania podatkowego.

Według art. 39 § 1 O.p., w toku postępowania podatkowego, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, organ wzywa stronę postępowania do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej; rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

NUS na pytanie dlaczego w postępowaniach tych nie żądał od podatników wypełnienia oświadczenia o nieruchomościach i rzeczach ruchomych, które mogą być przedmiotem odpowiednio hipoteki albo zastawu skarbowego nie udzielił odpowiedzi.

(akta kontroli tom I str.200-227, 517-533, 588-611)

---

<sup>30</sup> Sprawa nr  
<sup>31</sup> Sprawa nr  
<sup>32</sup> Sprawa nr  
<sup>33</sup> Sprawy nr  
<sup>34</sup> Sprawa nr  
<sup>35</sup> Sprawy

4. W uzasadnieniach faktycznych pięciu decyzji<sup>36</sup> US nie wykazał, dlaczego uznał, że zaistniały przesłanki do udzielenia ulg w spłacie zaległości podatkowych oraz jakie to były przesłanki (ważnego interesu podatnika, interesu publicznego, czy też obie przesłanki jednocześnie). Działanie takie naruszało art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 O.p. w związku z art. 67a § 1 pkt 3 O.p., ponieważ zgodnie z zasadami prawidłowo prowadzonego postępowania podatkowego decyzja powinna wskazywać ustalony przez organ podatkowy stan faktyczny, określać przesłanki zastosowania kwalifikacji prawnej i ustalać, jakie okoliczności stanu faktycznego odpowiadają którym z fragmentów normy prawnej zastosowanej w sprawie<sup>37</sup>.

NUS wyjaśnił, że przeprowadził analizę, uznał trudną sytuację finansową i zdrowotną podatników jako przesłankę ważnego interesu podatnika, co jednak nie zostało jednoznacznie wskazane.

(akta kontroli tom I str. 517-533)

5. Organ podatkowy stosował niejednakowe kryteria w zakresie gromadzenia materiału dowodowego w postępowaniach o umorzenie zaległości, tj. odmiennie postępowano w sprawach podatków stanowiących dochód budżetu państwa (wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych) oraz dochód gminy (wpływy z podatku od spadków i darowizn), do których stosowano dodatkową przesłankę wyrażenia stanowiska przez organ samorządu terytorialnego.

W pierwszych przypadkach organ podatkowy<sup>38</sup> badał sytuację majątkową i finansową podatników oraz w aktach spraw umieszczał informacje o podatniku, które były w posiadaniu Urzędu<sup>39</sup>. W przypadku rozpatrywania wniosków o umorzenie zaległości w podatku od spadków i darowizn w aktach sprawy<sup>40</sup> nie umieszczono informacji o podatniku, które były w posiadaniu Urzędu, tj. informacji o prowadzeniu (lub nie) działalności gospodarczej, stanie zaległości, osiąganych dochodach, źródłach przychodu, składanych deklaracjach, posiadanych rachunkach bankowych, czynnościach majątkowych, otrzymanych zwrotach lub nadpłatach, prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych<sup>41</sup>.

NUS wyjaśnił, że w sprawach dotyczących umorzeń podatku od spadku i darowizn za wiodącą i przesądającą w sprawie udzielenia ulgi uznał pozytywną opinię burmistrza, stosując przesłankę „ważnego interesu podatnika”. W aktach czterech z pięciu spraw nie zamieszczono informacji o podatnikach (wydrukowanych z baz danych Urzędu), gdyż w trakcie przeprowadzanej analizy uznano, że w tych bazach nie wystąpiły dodatkowe informacje poza przedstawionymi przez podatnika.

(akta kontroli tom I str. 200-241, 517-533, tom III str. 21-39)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W okresie epidemii przyznawano ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych z zachowaniem obowiązujących przepisów i procedur (zasad określonych przez MF i IAS), z wyjątkiem spraw opisanych w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. W US udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zgodnie z potrzebami podmiotów zagrożonych jej skutkami, tj. pozytywnie rozpatrzono osiem wniosków z powołaniem

<sup>36</sup> Decyzje nr ..... naziemnika 2020 r.; decyzje nr ..... wydane 26 stycznia 2021 r. oraz decyzja nr .....

<sup>37</sup> Wyrok NSA w Warszawie, ...

<sup>38</sup> Sprawy nr .....

<sup>39</sup> Wszystkie badane sprawy zostały załatwione negatywnie.

<sup>40</sup> Sprawy nr .....

<sup>41</sup> W badanych sprawach wszystkie sprawy zakończyły się wydaniem decyzji przyznających ulgę, pomimo, że w jednej podatek posiadał wystarczające środki finansowe do uregulowania zaległości podatkowej.

się na epidemię i przyznających ulgę podatnikom na łączną kwotę 462,7 tys. zł (w tym siedem dla przedsiębiorców – 442,5 tys. zł). Wnioski zostały rozpatrzone terminowo, a podatnikom umożliwiono skorzystanie z prawa do zapoznania się z materiałem dowodowym. Decyzje zawierały uzasadnienie faktyczne i prawne. W sprawach dotyczących podatków będących w całości dochodem JST, przed wydaniem decyzji NUS zwracał się do organu samorządu terytorialnego o zajęcie stanowiska w sprawie. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in. prowadzenia spraw niezgodnie z zasadami określonymi w art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 O.p., niewzywania podatników do złożenia oświadczenia ORD-HZ, niewskazywania w uzasadnieniach faktycznych, jakie zaistniały przesłanki do udzielenia ulg w spłacie zaległości podatkowych. Stwierdzono także przypadki nierzetelnego rozpatrywania materiału dowodowego, skutkiem czego było wydanie decyzji w sprawie rozłożenia na raty zaległości podatkowej z ostatnią, największą ratą stanowiącą nawet 88% zaległości bez wskazania przez podatnika źródła sfinansowania tej raty.

OBSZAR

## 2. Dokonywanie zwrotów podatku od towarów i usług przez organy podatkowe

Opis stanu faktycznego

2.1. W US obowiązywała *Procedura w sprawie: akceptacja zwrotów podatku VAT* (dalej: *Procedura VAT*), opracowana na podstawie dokumentu *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług Ministerstwa Finansów*<sup>42</sup> (dalej: *Wytyczne MF*). *Procedura VAT* określała m.in. zasady obsługi deklaracji, księgowania na kartach kontowych, weryfikacji rejestracyjnej, dokonywania czynności analitycznych, sprawdzających lub kontroli podatkowej, akceptacji zwrotów VAT<sup>43</sup> oraz sporządzania kart potwierdzeń zwrotu. Określono w niej zadania kierowników oraz obowiązki pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych US. 29 marca 2021 r. NUS wydał decyzję w sprawie określenia zasad obsługi deklaracji VAT i współpracy komórek organizacyjnych w akceptacji zwrotów nadwyżki VAT.

Zadania dotyczące badania zasadności zwrotów podatku powierzone były Działowi Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Kontroli Podatkowej, Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej oraz Spraw Karnych Skarbowych (dalej: SKA)<sup>44</sup>.

(akta kontroli tom I str. 7-28, 128-165)

2.2. Na czas stanu epidemii, MF zawiesiło obowiązywanie wytycznych w sprawie postępowania w zakresie zwrotów VAT oraz zaleciło, aby czynności poprzedzające jego zwrot ograniczone były do niezbędnego minimum zapewniającego wstrzymanie nienależnych zwrotów<sup>45</sup>. Ponadto MF zwróciło się o dłożenie starań, aby zwroty na rachunki bankowe podatników, a także obsługa wniosków o zwolnienie środków znajdujących się na rachunkach były realizowane w możliwie najkrótszych terminach, z zachowaniem przesłanek określonych w ustawie oraz gdy takie działania wydają się zasadne i nie budzą wątpliwości<sup>46</sup>. W 2021 r. MF zaleciło, aby weryfikacja zwrotów u podatników prowadzących działalność gospodarczą w branżach objętych dotkliwie skutkami epidemii, odbywała się na bieżąco, a zwroty podatku, w miarę możliwości, dokonywane były w terminach krótszych niż wnioskowane<sup>47</sup>.

<sup>42</sup>

<sup>43</sup> Zwroty powyżej 50 tys. zł wymagały akceptacji NUS i osoby, której powierzono nadzór nad sprawami z zakresu rachunkowości US.

<sup>44</sup> Do 30 września 2020 r. Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających, Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej oraz Spraw Karnych Skarbowych.

<sup>45</sup> Pismo MF z 15 kwietnia 2020 r. nr I

<sup>46</sup> Pismo MF z 15 kwietnia 2020 r. nr I

<sup>47</sup> Pismo MF z 5 stycznia 2021 r. nr

(akta kontroli tom III str. 1-9)

**2.3.** W okresie epidemii liczba dokonanych zwrotów VAT wyniosła 2522 (36 234,2 tys. zł), w tym: 67 zwrotów (3609,6 tys. zł) z terminem 25 dni (wzrost liczby i wartości zwrotów odpowiednio o 76,3% i 29,9%), 2373 zwrotów (32 151,1 tys. zł) z terminem 60 dni (spadek liczby i wartości zwrotów odpowiednio o 20,6% i 3,9%) i 82 zwroty (473,5 tys. zł) z terminem 180 dni (wzrost liczby i wartości zwrotów odpowiednio o 46,4% i 64,5%).

W okresie przed epidemią US dokonał 3082 zwroty VAT o łącznej wartości 36 506,9 tys. zł, w tym: 38 zwrotów (2778,0 tys. zł) z terminem 25 dni, 2988 (33 441,2 tys. zł) z terminem 60 dni i 56 (287,7 tys. zł) z terminem 180 dni.

NUS wyjaśnił, że zmniejszenie ogólnej liczby zwrotów podatku wynikało z przyczyn niezależnych od Urzędu. W okresie epidemii odnotowano fakt, że podatnicy wykazywali w deklaracjach większą liczbę kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, a mniej zwrotów podatku. Przyczyną zmniejszenia się liczby zwrotów z terminem 60 dni był spadek liczby zwrotów ogółem oraz wzrost liczby zwrotów z terminem 25 i 180 dni oraz liczby deklaracji z kwotą do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Natomiast zwiększenie w okresie epidemii liczby i kwoty zwrotów z terminem 25 i 180 dni, w ocenie NUS, wynikało ze zwiększonej w tym okresie zadeklarowanej przez podatników liczby zwrotów na rachunek.

(akta kontroli tom I str. 192-193, 540-544)

**2.4.** Średni czas oczekiwania na zwrot VAT w okresie epidemii wyniósł 55 dni i kształtował się na podobnym poziomie jak średni czas oczekiwania w okresie przed epidemią (54 dni). Jednak średni czas oczekiwania na zwrot w poszczególnych kwartałach był dłuższy (z wyjątkiem II kwartału 2020 r.<sup>48</sup>) od czasu oczekiwania w analogicznych kwartałach okresu przed epidemią i wyniósł:

- w III kwartale 2020 r. 62 dni, tj. o siedem więcej niż w III kwartale 2019 r. (55 dni),
- w IV kwartale 2020 r. 61 dni, tj. o siedem więcej niż w IV kwartale 2019 r. (54 dni),
- w I kwartale 2021 r. 59 dni, tj. o sześć więcej niż w I kwartale 2020 r. (53 dni).

NUS wyjaśnił, że w III i IV kwartale 2020 r. wzrosła liczba zwrotów VAT z terminem 180 dni, co wydłużyło średni czas oczekiwania na zwrot w porównaniu do analogicznego okresu 2019 r.

Od 1 kwietnia 2019 r. do 31 marca 2021 r. (z wyjątkiem III kwartału 2020 r.) US realizował zwroty VAT w terminach określonych ustawą. Średni czas oczekiwania był krótszy od maksymalnych terminów dla poszczególnych rodzajów zwrotów, a w III kwartale 2020 r. średni czas oczekiwania na zwrot z terminem 180 dni wyniósł 182 dni. NUS wyjaśnił, że było to spowodowane dokonaniem po ustawowym terminie 180 dni jednego zwrotu podatku. Podatnik, który wystąpił o zwrot, zlikwidował działalność gospodarczą, a nie posiadał zgłoszonego rachunku bankowego. Pomimo kilkukrotnych wezwań organu podatkowego podatnik zgłosił rachunek dopiero 104 dni po upływie terminu zwrotu podatku. Zwrot (1,9 tys. zł) został dokonany w terminie 285 dni od daty złożenia deklaracji. Odsetki z tego tytułu nie zostały wypłacone, gdyż opóźnienie nie nastąpiło z winy US.

(akta kontroli tom I str. 195, 540-544)

**2.5.** W latach 2019-2020 dla US nie były wyznaczone mierniki dotyczące zwrotów VAT, a w okresie epidemii nie były wdrażane inne niż w okresie przed epidemią działania dotyczące weryfikacji zwrotów VAT<sup>49</sup>. Organ podatkowy w okresie objętym kontrolą nie wydawał postanowień w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku,

<sup>48</sup> W II kwartale 2020 r. średni czas oczekiwania wynosił 37 i był o 15 dni krótszy niż w II kwartale 2019 r.

<sup>49</sup> Stosowano Procedurę VAT.

nie prowadził także kontroli oraz postępowań podatkowych wobec podatników ubiegających się o zwrot podatku.

NUS wyjaśnił, że przeprowadzono 2535 czynności sprawdzających (analitycznych) w zakresie sprawdzenia zasadności zwrotu podatku, w tym 129 czynności z udziałem podatnika. Nie prowadzono kontroli podatkowych, ponieważ postępowanie kontrolne jest wszczynane w przypadkach, gdy podczas czynności sprawdzających wykryto nieprawidłowości, a podatnik nie skorygował deklaracji i pliku JPK-VAT. W US takie przypadki nie wystąpiły.

(akta kontroli tom I str. 540-544, tom III str. 21-39)

2.6. W US przed dokonaniem zwrotu nie przeprowadzano czynności analitycznych mających na celu wstępną ocenę ryzyka w module *Zwroty VAT, STIR* oraz w *Systemie Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego* udostępnionych w aplikacji WRO SYSTEM. Nie dokonywano *Oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotu* oraz *Oceny ryzyka podatnika VAT*<sup>50</sup>.

NUS wyjaśnił, że przy dokonywaniu analizy zwrotów podatku wykorzystywano tylko moduł *Analizer*, pliki JPK-VAT. Nie dokumentowano czynności wykorzystywania modułu *Analizer*, ponieważ czynności te rejestrowane były w systemie. Wstępna ocena ryzyka była prowadzona w momencie rejestracji podmiotu. Moduł STIR był wykorzystywany w momencie rejestracji lub aktualizacji danych podmiotu w zakresie kont bankowych. Nie dokonywano oceny ryzyka podatnika w module *Ocena Podatnika VAT*, gdyż uznano, że sporządzanie jej nie jest obligatoryjne i nie będzie ona przydatna w sporządzanych analizach.

(akta kontroli tom III str. 10-39, 47-48, 322-324)

Do czynności analitycznych wykorzystywano podsystem KONTROLA (POLTAX), moduł *Analiza*, który obejmował obszary i dane wrażliwe według ustalonych kryteriów.

NUS wyjaśnił, że poza sporządzeniem Analizy zasadności zwrotu VAT brane były informacje ze złożonych plików JPK-VAT w celu sprawdzenia ich poprawności, porównania zgodności ze złożoną deklaracją VAT-7, sprawdzenia u kontrahentów zaewidencjonowania faktur sprzedażowych. Weryfikowano kwotę z przeniesienia.

(akta kontroli tom I str. 128-165, tom III str. 47-48, 322-324)

W celu zbadania prawidłowości działań organu podatkowego w zakresie zabezpieczenia interesów budżetu państwa przy dokonywaniu zwrotu VAT dokonano analizy 17 deklaracji<sup>51</sup> o najwyższej kwocie zwrotu, złożonych przez 14 podatników od kwietnia 2020 r. do lutego 2021 r. Łączna kwota zwrotu wyniosła 6098,1 tys. zł, w tym 5190,6 tys. zł, co do której nie podjęto czynności weryfikacyjnych oraz 907,5 tys. zł zweryfikowanej w ramach czynności sprawdzających.

Analiza ww. deklaracji wykazała:

- zwroty zostały zrealizowane w ustawowym terminie do 25 lub 60 dni (nie wystąpiły przypadki zwrotów z terminem 180 dni), przy czym najkrótszy czas oczekiwania wyniósł dziewięć dni, a najdłuższy 59,

<sup>50</sup> W 2018 r. MF przekazało, celem ewentualnego wykorzystania służbowego, Instrukcję określającą zasady wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych w procedurze czynności sprawdzających. Instrukcja wskazywała na konieczność wykonania Oceny podatnika VAT w aplikacji WRO System.

<sup>51</sup> W przypadku jednej deklaracji po dokonaniu zwrotu przez US podatnik złożył korektę zmniejszającą kwotę do zwrotu o 5234 zł. Numery deklaracji w POLTAX:

- przeprowadzono czynności analityczne, które potwierdzane były wydrukiem *Analizy zasadności zwrotu VAT*<sup>52</sup> (dalej: Analiza VAT). W badanej próbie w wyniku tylko jednej Analizy VAT suma punktów w obszarach wrażliwych przekroczyła 25% możliwych do uzyskania<sup>53</sup>;
- Analizy VAT nie uwzględniały informacji dotyczących występowania (lub nie), w przynajmniej jednym z dwóch ostatnich kwartałów poprzedzających dokonywanie analizy, rozbieżności w rozliczeniach pomiędzy danymi zawartymi w deklaracjach a danymi wynikającymi z informacji podsumowujących VAT-UE oraz z systemu VIES. W opisie wyniku tego badania zamieszczono informację: *Brak danych w tabeli Rozliczenie VIES*, przez co dane kryterium nie było punktowane;
- przed dokonaniem zwrotu przeglądane były pliki JPK podatników, a w 12 sprawach<sup>54</sup> także ich kontrahentów. W przypadku pięciu zwrotów podatku US nie dokonał sprawdzenia nabyć podatnika w plikach JPK kontrahenta<sup>55</sup>, pomimo dużej wartości nabytych towarów i usług lub środków trwałych;
- w przypadku pięciu zwrotów nastąpiło przekroczenie 1 mln zł sumarycznej kwoty zwrotów od początku roku<sup>56</sup>,
- przed dokonaniem zwrotu sporządzane były *Karty potwierdzeń zwrotu VAT*, a zwroty były zatwierdzone przez Naczelnik US lub osoby do tego upoważnione,
- US podczas weryfikacji zwrotów nie dokonywał analizy działalności podatnika pod kątem oceny działania w branżach o zwiększonym ryzyku wyłudzenia podatku, pomimo, że w lipcu 2020 r. NUS, w ramach kontroli zarządczej, zidentyfikował ryzyko wyłudzeń zwrotów podatku<sup>57</sup>,
- organ podatkowy nie stwierdził występowania dokumentów sporządzonych w celu wyłudzenia podatku, w związku z czym nie przeprowadził kontroli podatkowej, czynności sprawdzających w trybie art. 274c O.p. oraz nie wydawał decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>58</sup>.

NUS wyjaśnił, że nie dokonywano analizy działalności podatnika pod kątem oceny działania w branżach o zwiększonym ryzyku wyłudzenia podatku, ponieważ ocena taka jest dokonywana w momencie rejestracji do VAT.

(akta kontroli tom III str. 47-50, 322-324)

W trakcie kontroli NIK, wobec podatników objętych próbą kontrolną, wykonano *Ocenę ryzyka rejestracyjnego podmiotu* oraz *Ocenę ryzyka podatnika VAT*. Wyniki tych ocen wykazały, że pięciu podatników<sup>59</sup> posiadało podwyższone lub wysokie ryzyko VAT, w tym jeden z nich posiadał wysokie ryzyko rejestracyjne. Podatnicy ci złożyli siedem deklaracji z wykazaniem VAT do zwrotu<sup>60</sup>, natomiast organ podatkowy przeprowadził czynności sprawdzające prawidłowość rozliczenia VAT dwóch deklaracji. W pozostałych pięciu przypadkach nie przeprowadzono czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Sprawy te opisano w pkt 2 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

<sup>52</sup> Analiza stanowiła Kartę oceny zasadności zwrotu VAT, o której mowa w Wytycznych MF.

<sup>53</sup> Deklaracja nr 1 iS przeprowadził czynności sprawdzające.

<sup>54</sup> Nr deklaracji:

<sup>55</sup> Nr deklaracji: 1

<sup>56</sup> Nr deklaracji: 1

<sup>57</sup> Stan faktyczny opisany w obszarze *Zapewnienie ciągłości działania urzędu* niniejszego wystąpienia.

<sup>58</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 685.

<sup>59</sup> W przypadku dwóch podatników badaniem objęto po dwie deklaracje.

<sup>60</sup> Nr deklaracji:



W trakcie kontroli NIK zaimportowano także dane z systemu VIES do podsystemu KONTROLA, w wyniku czego ustalono, że dwóch podatników posiadało rozbieżności w rozliczeniach transakcji wewnątrzspółnotowych.

(akta kontroli tom III str. 51-96, 182-202)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W 13 sprawach podatników zarejestrowanych dla transakcji wewnątrzspółnotowych<sup>61</sup> nierzetelnie przeprowadzono analizy VAT w zakresie obszarów i danych wrażliwych, dotyczących występowania (lub nie), w przynajmniej jednym z dwóch ostatnich kwartałów poprzedzających dokonywanie analizy, rozbieżności w rozliczeniach pomiędzy danymi zawartymi w deklaracjach, a danymi wynikającymi z informacji podsumowujących VAT-UE oraz z systemu VIES (dalej: rozbieżności w rozliczeniach VIES).

Dodatkowo badanie NIK wykazało, że w pięciu sprawach podatnicy zadeklarowali dokonanie transakcji wewnątrzspółnotowych<sup>62</sup>, a łączna wartość WDT wyniosła 13 478,8 tys. zł, a WNT – 1547,2 tys. zł. Brak oceny tego obszaru wpływał na wyniki analizy, co zostało potwierdzone w trakcie kontroli NIK po wykonaniu ponownie analizy VAT (po zaimportowaniu danych z VIES do podsystemu KONTROLA). Stwierdzono, że wystąpiły rozbieżności pomiędzy deklaracjami VAT/VAT-UE a danymi z systemu VIES<sup>63</sup>.

Z wyjaśnień NUS wynika, że w okresie epidemii nie wdrożono innych działań w zakresie weryfikacji zwrotów VAT niż w okresie przed epidemią. W analizie VAT nie uwzględniono informacji dotyczących występowania rozbieżności w rozliczeniach VIES, ponieważ nie importowano danych z systemu VIES do podsystemu KONTROLA. NUS wyjaśnił, że sprawdzana jest zgodność informacji podsumowującej VAT-UE z deklaracją VAT, jednak nie odniósł się do weryfikacji danych z systemu VIES.

Zgodnie pkt 5.3.2 Procedury VAT czynności analitycznych dokonuje się na podstawie Wytycznych MF (które stanowiły załącznik nr 1 do Procedury VAT), z wykorzystaniem narzędzia informatycznego – Analiza zasadności zwrotu VAT podsystemu KONTROLA. NUS w związku z epidemią nie zawiesił stosowania Procedury VAT. Ponadto pomimo zawieszenia Wytycznych MF na czas epidemii<sup>64</sup>, MF zaleciło, aby czynności poprzedzające zwrot podatku ograniczone były do niezbędnego minimum zapewniającego wstrzymanie nienależnych zwrotów. W ocenie NIK jest nim co najmniej rzetelnie przeprowadzona analiza VAT.

(akta kontroli tom III str. 21-39, 51-125, 142-312)

2. Nierzetelnie przeprowadzono weryfikację zasadności zwrotów VAT, co skutkowało w pięciu przypadkach<sup>65</sup> zaniechaniem wykonania czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej przed dokonaniem zwrotu podatku o łącznej wartości 2034,3 tys. zł u podatników o wysokim lub podwyższonym

<sup>61</sup> Deklaracje o numerach

<sup>62</sup> Podatnik 4 (deklaracja nr 1 o wartości 4278,4 tys. zł), podatnik 5 (deklaracja nr 1 - WDT o wartości 9,0 tys. zł, WNT o wartości 1544,3 tys. zł), podatnik 6 (deklaracja 1 - WNT o wartości 2,9 tys. zł), podatnik 8 (deklaracja 1 - WDT o wartości 3115,6 tys. zł).

<sup>63</sup> W przypadku podatnika 4 (75,5 tys. zł w WNT za II kwartał 2020 r.) oraz podatnika 5 (1432,7 tys. zł w WNT za IV kwartał 2020 r.)

<sup>64</sup> Według § 5 rozdział II pkt 3 ppkt 3 Wytycznych MF, czynności analityczne winny obejmować obszary i dane wrażliwe, w szczególności m.in. rozbieżności w rozliczeniach VIES.

<sup>65</sup> Deklaracje o numerach

ryzyku. Nie wykorzystywano narzędzia informatycznego WRO SYSTEM, tj. nie przeprowadzono *Oceny ryzyka podatnika VAT* oraz *Oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotu* w niżej wymienionych przypadkach:

- deklaracja nr \_\_\_\_\_ (podatnik 4), kwota zwrotu 910 tys. zł – *Ocena ryzyka podatnika VAT* wykazała, że jest to podmiot o wysokim ryzyku. Podatek naliczony z tytułu zakupów od kontrahentów o wysokim lub podwyższonym poziomie ryzyka wyniósł 338,4 tys. zł i stanowił 37,2% kwoty zwrotu. Z komunikatów VIES wynikało, że wystąpiły rozbieżności WNT w wysokości 75,6 tys. zł, przez co wykonana analiza VAT została zaniżona o cztery punkty. Sumaryczna kwota zwrotu od początku roku przekroczyła 1 mln zł. Przed dokonaniem zwrotu nie ustalono, jaki środek trwały (dalej: ŚT) nabył podatnik, czy zakup był związany ze sprzedażą opodatkowaną (prowadzoną działalnością gospodarczą) oraz czy podatnik dokonał zapłaty. Nie sprawdzono w plikach JPK kontrahenta, od którego podatnik nabył ŚT, czy ten rozliczył podatek z tytułu sprzedaży. Nie dokonano weryfikacji warunków zastosowania stawki 0% przy WDT wykazanej przez podatnika. Nie przeprowadzono kontroli podatkowej pomimo złożonego po czynnościach analitycznych wniosku o jej przeprowadzenie, na wniosku nie sporządzono odpowiedniej adnotacji;
- deklaracja nr \_\_\_\_\_ (podatnik 4), kwota zwrotu 340 tys. zł – *Ocena ryzyka podatnika VAT* wykazała, że jest to podmiot o wysokim ryzyku. Podatek naliczony z tytułu zakupów od kontrahentów o wysokim lub podwyższonym poziomie ryzyka wyniósł 245,6 tys. zł i stanowił 72,2% wartości zwrotu. Nie sprawdzono transakcji w plikach JPK kontrahentów. Nie dokonano weryfikacji warunków zastosowania stawki 0% przy WDT wykazanej przez podatnika. Z komunikatów VIES wynikało, że wystąpiły rozbieżności w nabywcach towarów w wysokości 75,6 tys. zł, przez co wykonana analiza VAT została zaniżona o cztery punkty. Sumaryczna kwota zwrotu od początku roku przekroczyła 1 mln zł;
- deklaracja nr \_\_\_\_\_ (podatnik 6), kwota zwrotu 181,4 tys. zł – *Ocena ryzyka podatnika VAT* wykazała, że jest to podmiot o wysokim ryzyku. Łączny podatek naliczony z tytułu zakupów od kontrahentów o wysokim lub podwyższonym poziomie ryzyka wyniósł 748,7 tys. zł i stanowił 412,7% zwrotu. Nie zweryfikowano zakupów dokonanych przez podatnika oraz prawidłowości wykazywania transakcji wewnątrzspółnotowych. Przeglądano pliki JPK jednego kontrahenta, ale nie sporządzono adnotacji;
- deklaracja nr \_\_\_\_\_ (podatnik 6), kwota zwrotu 302,9 tys. zł – *Ocena ryzyka podatnika VAT* wykazała, że jest to podmiot o wysokim ryzyku. Podatek naliczony z tytułu zakupów od kontrahentów o wysokim lub podwyższonym poziomie ryzyka wyniósł 651,9 tys. zł i stanowił 215,2% zwrotu. Nie zweryfikowano zakupów dokonanych przez podatnika. Przeglądano pliki JPK jednego kontrahenta, ale nie sporządzono adnotacji. Sumaryczna kwota zwrotu od początku roku przekroczyła 1 mln zł<sup>66</sup>;
- deklaracja nr \_\_\_\_\_ (podatnik 10), kwota zwrotu 300 tys. zł – *Ocena ryzyka rejestracyjnego* wykazała, że podatnik jest podmiotem o wysokim ryzyku. Kwota zwrotu wynikała przede wszystkim z kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za poprzedni okres rozliczeniowy. *Ocena ryzyka VAT* dotycząca kontrahentów ujętych w rejestrach zakupów za bieżący i poprzedni okres rozliczeniowy wykazała, że jest to podmiot

<sup>66</sup> Po dokonaniu analizy zwrot został zatwierdzony przez NUS 4 stycznia 2021 r. W związku ze zmianą właściwości (po 1 stycznia 2021 r. właściwym dla podatnika był Lubelski Urząd Skarbowy w Lublinie, dalej: LUS), kopia analizy wraz z innymi dokumentami została przesłana do LUS, który zrealizował zwrot.



Zdaniem NIK, w szczególności analiza plików JPK kontrahentów podatnika, mająca na celu ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, wymagała utrwalenia w formie pisemnej, w jakim zakresie była przeprowadzona (tj. za jaki okres i jakie faktury były sprawdzane) oraz jaki ustalono stan faktyczny.

Według z art. 177 § 1 O.p. czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.

#### OCENA CZĄSTKOWA

W okresie epidemii w US terminowo realizowano zwroty VAT. Przeprowadzono analizy zasadności zwrotu zgodnie z Procedurą VAT, jednak nie zawierały one obszaru związanego z wymianą informacji o transakcjach wewnątrzspółnotowych. W US nie wykorzystywano w pełnym zakresie aplikacji WRO SYSTEM w celu oceny ryzyka kontrahentów, zweryfikowania informacji o podatniku, czy danych wykazanych przez podatników w deklaracjach podatkowych. Do analizy zwrotów VAT wykorzystywano tylko moduł *Analizer*, jednak nie sporządzano adnotacji z tych czynności. Tym samym US nie dysponował dokumentami wskazującymi, jakie dane sprawdzano i jakie były wyniki weryfikacji. W pięciu przypadkach nie przeprowadzono czynności sprawdzających (w tym w jednym przypadku odstąpiono od kontroli podatkowej) mimo wystąpienia przesłanek uzasadniających ich przeprowadzenie.

#### OBSZAR

Opis stanu faktycznego

### 3. Zapewnienie ciągłości działania urzędu

3.1. W okresie epidemii w Urzędzie złożono łącznie 46 wniosków o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, co stanowiło wzrost o 43,8% w stosunku do okresu przed epidemią, w którym złożono łącznie 32 wnioski.

Wszystkie złożone wnioski zostały załatwione przez organ podatkowy poprzez wydanie decyzji pozytywnej (przyznającej ulgę w spłacie), negatywnej (odmownej) bądź w inny sposób<sup>69</sup>. W okresie epidemii pozytywnie rozpatrzono 23 wnioski (dziewięć w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, natomiast 14 w sprawie rozłożenia na raty/odroczenia terminu zapłaty zaległości podatkowej), negatywnie cztery, natomiast w przypadku 19 wniosków umorzono postępowania. W okresie przed epidemią pozytywnie rozpatrzono 19 wniosków (sześć w sprawie umorzenia zaległości, natomiast 13 w sprawie rozłożenia na raty/odroczenia), negatywnie pięć, jeden wniosek pozostawiono bez rozpatrzenia, a siedem postępowań umorzono jako bezprzedmiotowe.

W okresie przed epidemią relacja wydanych decyzji w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (pozytywnych i negatywnych) w stosunku do wniosków, które wpłynęły do US kształtowała się na poziomie 75%, a w okresie epidemii 58,7%. Spadek tej relacji wynikał z wycofania przez podatników 13 wniosków spośród 21 złożonych w II kwartale 2020 r.

Najdłuższy czas realizacji przez US wniosku o umorzenie zaległości podatkowej w okresie epidemii wynosił 29 dni, a w okresie przed epidemią – 84 dni.

(akta kontroli tom I str. 184-191, tom II str. 151-153, 230, 235)

3.2. Na zlecenie Dyrektora IAS, stosownie do standardu B.7 „Cele i zarządzanie ryzykiem” komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>70</sup>, NUS, w marcu,

<sup>69</sup> W przypadku wycofania wniosku NUS umarzał postępowanie podatkowe, w przypadku nie uzupełnienia jego braków pozostawiano go bez rozpatrzenia.

<sup>70</sup> Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.

lipcu i październiku 2020 r. oraz w marcu 2021 r. zidentyfikował ryzyka w odniesieniu do celów wynikających z Planu działalności IAS. Do IAS przekazano dokumentację zawierającą przegląd ryzyk oraz informacje o sposobie monitorowania i przeciwdziałania ryzykom.

Opracowany przez IAS *Rejestr ryzyka dla Izby Administracji Skarbowej w Lublinie na 2020 r.* obejmował m.in. kwestie związane z sytuacją epidemiczną w kraju. W realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* wskazano na ryzyko związane z utratą płynności finansowej przez podmioty gospodarcze, w szczególności w kontekście ryzyka kryzysu finansowego w związku z epidemią. Odpowiedzią na ryzyko miało być m.in. udzielanie podatnikom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Przygotowana w lipcu 2020 r. identyfikacja ryzyk związanych z wydawaniem decyzji dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz dokonywaniem zwrotów podatku (w tym podatku od towarów i usług) obejmowała m.in.:

- nieterminowe lub nieprawidłowe (z naruszeniem przepisów) dokonywanie zwrotów podatków i nadpłat oraz ich zaliczeń,
- wzrost zwrotów i nadpłat wynikający zarówno ze wzrostu wydatków inwestycyjnych podatników, jak również z podejmowania prób wyłudzenia zwrotów podatku, czy też niepodejmowania przez pracowników organów podatkowych czynności w celu zapobieżenia wyłudzeniom zwrotów podatku,
- utratę płynności finansowej przez podmioty gospodarcze i związane z tym problemy z dokonywaniem płatności (m.in. podatków), w szczególności także w kontekście ryzyka kryzysu finansowego w związku z epidemią,
- niepodejmowanie lub podejmowanie niewystarczających działań w zakresie zarządzania zaległościami,
- niewystarczające zasoby kadrowe przy jednoczesnym wysokim poziomie czasochłonności i pracochłonności spraw.

W październiku 2020 r. NUS zidentyfikował kolejne ryzyka związane ze skróceniem czasu załatwiania spraw, tj.: utrudniony kontakt/współpracę z podatnikiem, niewystarczające zasoby kadrowe oraz skomplikowany charakter spraw. NUS ocenił, że istotność zidentyfikowanych ryzyk ma średni wpływ na realizację celów i zadań<sup>71</sup>. W celu zmniejszenia prawdopodobieństwa ich wystąpienia, podjęto działania polegające m.in. na stałym monitorowaniu realizacji zwrotów w związku ze sporządzanymi do IAS informacjami o planowanych zwrotach oraz zabezpieczeniem środków na ich realizację, analizie zasadności zwrotów, udzielaniu ulg w spłacie bieżących zaległości podatkowych (w szczególności rozkładaniu na raty i odraczaniu terminu płatności), weryfikacji wniosków przed złożeniem przez podatnika pod kątem wyeliminowania braków formalnych i kompletności załączników, ustanowienia zastępstw, organizacji rekrutacji na istniejące wakaty oraz udziale pracowników w szkoleniach podnoszących kompetencje.

W zaktualizowanym w IV kwartale 2020 r. *Rejestrze ryzyka dla IAS w Lublinie* wskazano, że w US mogą wystąpić potencjalne zagrożenia związane m.in. z: czasem trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek strony ze względu na utrudniony kontakt z podatnikiem (niestawienie się na wezwania, niedostarczenie dokumentów, w tym z uwagi na panującą epidemię), wzrost liczby spraw do załatwienia w związku ze zwiększoną ilością wniosków w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nieterminowe lub nieprawidłowe dokonywanie zwrotów podatków i nadpłat (w tym w związku z COVID-19).

<sup>71</sup> Wyjątkiem stanowiło ryzyko „skomplikowany charakter spraw” zidentyfikowane w lipcu i październiku 2020 r., którego istotność NUS ocenił jako niskie.

Rejestr ryzyka IAS w Lublinie na 2021 r. obejmował ryzyka zidentyfikowane w 2020 r. związane z sytuacją epidemiczną, tj. nieterminowe lub nieprawidłowe dokonywanie zwrotów podatków, utrudniony kontakt z podatnikiem. Dyrektor IAS zalecał stałe monitorowanie ryzyk i bieżący nadzór.

(akta kontroli tom II str. 1-148)

NUS wyjaśnił, że podejmował działania w celu zapobiegania negatywnym skutkowym zidentyfikowanych ryzyk, m.in. poprzez monitorowanie (za pomocą aplikacji e-Orus) szybkości wydawania decyzji, czy wskaźnika czasu trwania postępowań wszczętych na wnioski podatnika.

Pracownicy US w okresie trwania epidemii uczestniczyli w telekonferencjach, na których omawiane były zagadnienia związane m.in. ze zmianami w przepisach O.p.

(akta kontroli tom II str.151-153, 164-177, 233-234)

**3.3.** Decyzją<sup>72</sup> Dyrektora IAS powołano Zespół Zapewnienia Ciągłości Działania US, w celu zapewnienia m.in. właściwego funkcjonowania jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz wyznaczono zastępowalność jednostkową US województwa lubelskiego. Zgodnie z *Procedurą postępowania w przypadku wyłączenia US w Puławach lub US w Rykach, lub US w Opolu Lubelskim*, US w Puławach zastępował US w Opolu Lubelskim w obszarach zastępowalności kadrowej, lokalowo-sprzętowej oraz zadaniowej.

NUS przygotował zastępowalność kadrową w poszczególnych komórkach organizacyjnych US dla zabezpieczenia realizacji priorytetowych zadań, w podziale na obszary realizowanych zadań, ilościowe rezerwy kadrowe oraz zasoby sprzętowe możliwe do zadysponowania dla wyłączonego urzędu.

Rekomendacja MF<sup>73</sup> dla US zalecała wskazanie osób mogących pracować zdalnie na systemach US (np. PoltaxPlus, WRO SYSTEM) w okresie zlecenia pracy zdalnej pracownikom.

Zgodnie z zaleceniami Dyrektora IAS<sup>74</sup>, US w ograniczonym zakresie obsługiwał podatników. Wprowadzono m.in. zmniejszenie dostępu do US, udostępniono możliwość kontaktu telefonicznego, on-line i e-mail oraz udostępniono skrzynkę podawczą, do której podatnicy mogli wrzucać składane wnioski czy deklaracje. Informacja dla podatników o możliwości składania wniosków o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w związku z negatywnymi skutkami epidemii została zamieszczona na stronie internetowej US 11 marca, a następnie zaktualizowana 30 marca 2020 r.

Według NUS, wprowadzone ograniczenia wpłynęły pozytywnie na wykorzystanie czasu pracy do obsługi zwrotów VAT i wydawania decyzji w zakresie ulg. W trakcie trwania epidemii nie oddelegowywano pracowników z innych komórek do pracy przy ww. sprawach. Nie odnotowano absencji pracowników, które zakłóciłyby normalny tok pracy.

W styczniu, kwietniu i czerwcu 2020 r. w US prowadzeniem spraw dotyczących ulg i zwolnień zajmowała się jedna osoba. Liczba wniosków podatników, które wpłynęły w ww. miesiącach do US wynosiła odpowiednio: trzy, cztery i dziewięć. Sprawami związanymi ze zwrotami VAT w US zajmowały się cztery osoby. Pracownicy

<sup>72</sup> Decyzja nr

<sup>73</sup> Pismo nr . marca 2020 r.; pismo nr 1  
pismo nr . marca 2020 r.

<sup>74</sup> Pismo Dyrektora IAS w Lublinie z 11 marca 2020 r. oraz

odpowiedzialni za prowadzenie spraw związanych z ulgami i zwrotami VAT otrzymali niezbędny do pracy zdalnej sprzęt komputerowy<sup>75</sup>.

(akta kontroli tom II str. 151-153, 157-163, 180-182, 185-190, 194-216, 229)

3.4. Na podstawie analizy dziewięciu wniosków dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które wpłynęły do US w miesiącach kwiecień i listopad 2019 r. i 2020 r. ustalono, że sprawy były załatwiane z zachowaniem terminów określonych w art. 139 O.p.

W okresie przed i w trakcie trwania epidemii realizację zwrotów podatku VAT utrzymano na zbliżonym poziomie, zachowując terminowość rozpatrywanych spraw. Szczegółowym badaniem objęto 92 deklaracje VAT-7 (złożone w kwietniu i listopadzie 2019 r. i 2020 r.)<sup>76</sup> z wykazanim zwrotem. Analiza wykazała, że z deklaracji złożonych w kwietniu 2019 r. średni czas realizacji zwrotu z terminem 60 dni, wyniósł 55 dni od daty złożenia deklaracji, natomiast zwroty z terminem 25 dni realizowane były po 22 dniach. Analogicznie zwroty z deklaracji złożonych w kwietniu 2020 r. realizowane były w terminie 35 i 11 dni, w listopadzie 2019 r. w terminie 57 i 18 dni, a w listopadzie 2020 r. w terminie 58 i 23 dni.

(akta kontroli tom II str.157-159, 231, 232)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia działalność US w badanym obszarze. Zidentyfikowano ryzyka związane z działalnością podczas trwania epidemii oraz podjęto działania zapewniające utrzymanie ciągłości działania Urzędu w zakresie wydawania decyzji o udzieleniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i zwrotów VAT.

## IV. Uwagi i wnioski

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

Wnioski

1. Prowadzenie postępowań w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zgodnie z zasadami określonymi w art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 O.p.
2. Badanie zdolności podatników do wywiązania się z terminowej wpłaty wszystkich rat.
3. Wzywanie podatników do złożenia oświadczenia o nieruchomościach i rzeczach ruchomych, które mogą być przedmiotem hipoteki albo zastawu skarbowego.
4. Wskazywanie w uzasadnieniach decyzji - potwierdzenia zaistnienia przesłanki do udzielenia ulgi w spłacie zaległości podatkowych.
5. Stosowanie jednolitych kryteriów w zakresie gromadzenia i oceny materiału dowodowego, niezależnie od tego, czy wpływy z danego podatku stanowią dochód budżetu państwa, czy gminy.
6. Prowadzenie pełnych czynności analitycznych w sprawach podatników zarejestrowanych dla transakcji wewnątrzspółnotowych.
7. Przeprowadzenie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej przed dokonaniem zwrotu VAT w uzasadnionych przypadkach i dokumentowanie decyzji o odstąpieniu od przeprowadzenia takich działań.
8. Sporządzanie adnotacji z zakresu i ustaleń czynności analitycznych prowadzonych w module Analizer.

<sup>75</sup> Laptopy – dziewięć sztuk, stacjonarne jednostki – siedem sztuk.

<sup>76</sup> Co stanowiło w kwietniu 2019 r. – 8,4%, w listopadzie 2019 r. – 10,5%, w kwietniu 2020 r. – 7,9% oraz w listopadzie 2020 r. – 11,4% wszystkich złożonych deklaracji z zadeklarowaną kwotą nadwyżki VAT do zwrotu.

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykonania wniosków

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

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

Lublin, 7 września 2021 r.

Kontrolerzy  
Katarzyna Osiak  
Inspektor kontroli państwowej

p.o. Dyrektor  
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli  
w Lublinie

Edward Szempruch

*Katarzyna Osiak*  
.....  
podpis

p.o. DYREKTOR  
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli  
w Lublinie  
.....  
podpis  
*Edward Szempruch*

Ewelina Baran-Chomiuk  
Inspektor kontroli państwowej

*Ewelina Baran-Chomiuk*  
.....  
podpis