



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI
SKARBOWEJ W LUBLINIE**

Lublin, dnia 20 lipca 2018 r.

SW, Sef
E
(3)

UNP: 0601-18-075788

0601-IWW.0921.10.2018.11

**Pan
Bernard Zięba
Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego
w Lublinie**

Egz. Nr 1

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

sporządzone na podstawie art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092) oraz § 11 ust. 1 pkt 1 zarządzenia Nr 68/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 5 maja 2017 r. w sprawie przeprowadzania kontroli w urzędach skarbowych województwa lubelskiego oraz w Lubelskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białej Podlaskiej, zawierające ustalenia dokonane w trakcie kontroli planowej przeprowadzonej

**w Lubelskim Urzędzie Skarbowym w Lublinie
ul. Tomasza Zana 38, 20-601 Lublin**

przez zespół kontrolerów w składzie:

1. Grażyna Zięba – starszy ekspert skarbowy – koordynator kontroli
2. Wioleta Bronisz – młodszy kontroler skarbowy

w dniach od 28 lutego 2018 r. do 9 kwietnia 2018 r., w tym w siedzibie Urzędu od 28 lutego 2018 r. do 9 marca 2018 r.

w zakresie: *Prawidłowości obsługi i realizacji nadpłat/zwrotów.*

Okres objęty kontrolą od dnia 1 stycznia 2017 r. do ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień rozpoczęcia kontroli – 27 lutego 2018 r.

Kierującym kontrolowaną jednostką do dnia 28 lutego 2017 r. była Pani Anna Ilnicka, natomiast od dnia 1 marca 2017 r. obowiązki Naczelnika Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie pełni Pan Bernard Zięba.

KS

Skarbowa

Kontrolą objęto niżej wymienione zagadnienia:

1. Organizacja pracy komórki ds. rachunkowości

W strukturze organizacyjnej Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie komórką odpowiedzialną za prawidłową analizę nadpłat i zwrotów, które figurują na kartach kontowych, jest Referat Rachunkowości. Natomiast komórką, do zadań której należy określanie wysokości nadpłaty, kwoty zwrotu różnicy podatku naliczonego jest Referat Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych.

W komórce rachunkowości na dzień 27 lutego 2018 r. zatrudnionych jest 5 osób. Bezpośredni nadzór nad pracą podległych pracowników sprawuje kierownik Pani Ewa Łazinek, odpowiedzialna za prawidłową i terminową realizację zadań komórki.

Zgodnie z § 24 Rozdziału V Regulaminu Organizacyjnego Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie - Załącznik do Zarządzenia nr 15/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 7 marca 2017 r. - do zadań ww. Referatu należy w szczególności:

1. prowadzenie ewidencji przypisów, odpisów, wpłat, zwrotów i zaliczeń nadpłat z tytułu podatków i ceł – pkt 1;
2. dokonywanie rozliczeń z tytułu wpłat, nadpłat, zaległości oraz zwrotów podatków i ceł oraz wydawania postanowień w tym zakresie – pkt 2;
3. dokonywanie czynności sprawdzających w zakresie właściwości rzeczowej komórki organizacyjnej – pkt 6.

W oparciu o akty prawa wewnętrznego (obowiązujące na dzień rozpoczęcia kontroli) ustalono, że Urząd nie posiada szczegółowych uregulowań w zakresie kontrolowanego obszaru, w tym procedur dotyczących postępowania z nadpłatami. Natomiast ustalono uregulowania wewnętrzne, tj. Procedurę z dnia 14 grudnia 2015 r. prowadzenia ksiąg rachunkowych w Lubelskim Urzędzie Skarbowym w Lublinie – sygn. procedury SN/0111-21/15 oraz wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług – przesłane przez Izbę Skarbową w Lublinie pismem z dnia 6 kwietnia 2016 r. nr 0601-PT-1.7004.18.2016.2. W związku z wejściem w życie z dniem 1 marca 2017 r. ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.), za uchybienie należy uznać niedostosowanie Procedury prowadzenia ksiąg rachunkowych do obowiązującego Regulaminu organizacyjnego Urzędu, m.in. w kwestii oznaczenia "Pracownik RP" oraz kodu komórki rachunkowości – odpowiedzialnej za realizację procedury. Także w części dotyczącej dokumentów związanych, tj. dokumentów prawa zewnętrznego przywołano ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości z błędnym publikatorem (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.) oraz nieobowiązujące już Zarządzenie nr 64 Ministra Finansów z dnia 29 września 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 65).

Na podstawie zakresów czynności oraz informacji przedłożonej przez Kierownika komórki Panią Ewę Łazinek ustalono, iż do obowiązków pracowników Referatu Rachunkowości należy terminowa realizacja zwrotów i nadpłat w poszczególnych tytułach podatkowych.

Osobą wiodącą w zakresie rozliczania korekt deklaracji oraz decyzji w podatku od towarów i usług jest starszy kontroler rozliczeń - Pani Aneta Kalamon.

[dowód: akta kontroli str. 16-24]

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, mimo stwierdzonych uchybień, organizację pracy komórki ds. rachunkowości oceniono **pozytywnie**.

2. Nadpłata/zwrot podatku istniejące na dzień kontroli

2.1 Na podstawie raportu z podsystemu POLTAX2B *Zestawienie oczekujących zwrotów z nadpłat w podatku CIT* stwierdzono 77 pozycji na ogólną kwotę 5 002 778,51 zł. W tym zakresie szczegółową analizą objęto 10 pozycji w kwocie 37 027,90 zł, co stanowi ok. 13% wszystkich spraw. Doboru próby dokonano metodą statystyczną – stała wartość interwału 7.

W 1 przypadku za nieprawidłowe uznano niepodjęcie przez Urząd skutecznych działań w celu określenia i zaliczenia nadpłaty (dok. nr 2017/939/25) na poczet istniejącej zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 rok, objętej tytułem wykonawczym nr 0671-SEW.723.202.2017. Jak wynika z analizy karty kontowej przedmiotowa nadpłata stanowi podatek zapłacony w wysokości większej od należnej, bowiem należność, na poczet której podatnik dokonał wpłaty została tego samego dnia wyegzekwowana przez organ egzekucyjny (dok. nr 2016/308/13). Ponadto z treści dowodu wynika, iż jest to zapłata dokonana w dniu 25 kwietnia 2016 r. na poczet podatku CIT za 12/2015, po upływie terminu płatności zobowiązania CIT-8 za 2015 rok. Z tego powodu, wyjaśnienie Kierownika Referatu Rachunkowości Pani Ewy Łazinek złożone w dniu 7 marca 2018 r. o bezzwłocznym podjęciu próby wyjaśnienia z podatnikiem wpłaty przekazanej przez Urząd Skarbowy w Zamościu, nie wpływa na ustalenia kontroli. Tym bardziej, że Urząd nie wystąpił do Urzędu Skarbowego w Zamościu o potwierdzenie przekazanych przez niego danych zawartych w dokumencie źródłowym.

Również za nieprawidłowe uznano niedokonanie zaliczenia nadpłat w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 rok (dok. nr: 2017/54/67, 2017/253/9) na poczet zobowiązania w podatku od towarów i usług za 12/2017, mimo iż w przypadku 1 nadpłaty (nr dok. 2017/54/67) podatnik przed powstaniem ww. zaległości, złożył pisemną dyspozycję o jej zaliczenie na poczet przyszłych zobowiązań finansowych. Z danych karty kontowej wynika, iż zarówno jedna jak i druga kwota nadpłaty, z uwagi na złożoną korektę, stanowi podatek zapłacony w wysokości większej od należnej. Z kolei z notatek służbowych, sporządzonych przez [redacted], wynika, iż podatnik zobowiązał się złożyć pismo w sprawie zadysponowania nadpłaty, przy czym nie określił, na poczet którego zobowiązania zaliczenie miałyby nastąpić. W efekcie powyższego, zaległość w podatku VAT za 12/2017 została objęta opomnieniem w pełnej wysokości.

W powyższym zakresie Urząd nie zastosował art. 74a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.), w myśl którego w przypadkach niewymienionych w art. 73 § 2 i art. 74 wysokość nadpłaty określa organ podatkowy. Jednocześnie nie dokonał zaliczenia zgodnie z art. 76 § 1 cyt. ustawy, który stanowi, iż nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek

na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Wniesione przez Pana Naczelnika zastrzeżenia w tym zakresie nie zostały uwzględnione, co szczegółowo uzasadniono w stanowisku tut. Izby z dnia 26 czerwca 2018 r. nr 0601-IWW.0921.10.2018.9.

[dowód: akta kontroli str. 25-51]

2.2 Na podstawie raportu sporządzonego z podsystemu POLTAX2B: *Zestawienie oczekujących zwrotów z nadpłat* w podatku VAT stwierdzono 79 pozycji na ogólną kwotę 870 613,83 zł. W tym zakresie szczegółową analizą objęto 10 spraw w kwocie 101 552,67 zł. Doboru próby do kontroli dokonano metodą statystyczną - stała wartość interwału 7.

[dowód: akta kontroli str. 52-55]

Na podstawie analizy kontrolowanych spraw stwierdzono, że Urząd w 1 przypadku nie podjął działań w celu określenia i zaliczenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za 7/2017 (podatek zapłacony nienależnie) na poczet istniejących zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych, objętych tytułami wykonawczymi (NIP) - co uznano za nieprawidłowe. Podatnik dokonał wpłaty tytułem zobowiązania (nr dok.), które wygasło wskutek zaliczenia wcześniejszych wpłat. W tym zakresie Urząd nie zastosował wyżej cyt. art. 74a i art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej.

W dniu 7 marca 2018 r. złożyła stosowne wyjaśnienie, w którym wskazała, iż z uwagi na utrudniony kontakt z podatnikiem zaliczenie z urzędu jakiegokolwiek wpłaty, co do której wyjaśnienia strona nie brała czynnego udziału może być przedwczesne. W notatce wewnętrznej sporządzonej przez w dniu 9 listopada 2017 r. wskazano, że powyższa wpłata pozostaje nadal do zadysponowania przez podmiot lub zaliczenia z urzędu na ewentualne zaległości spółki. Zatem, pomimo posiadanej wiedzy w tym zakresie, Urząd nie dokonał powyższego zaliczenia. Stąd też złożone wyjaśnienia pozostają bez wpływu na ustalenia kontroli.

Natomiast za uchybienie należało uznać fakt, iż w postanowieniu nr 0671-SER.7010.2862.2017 Urząd przy kwocie zaliczanej na podatek od towarów i usług nie określił okresu, którego dotyczy. Wskutek tego podatnik pozyskał niepełną informację o dokonanym zaliczeniu.

[dowód: akta kontroli str. 27-28, 56-60]

Stwierdzono nieprawidłowość polegającą na niedokonaniu zaliczenia wpłaty pozostałej z rozliczenia pierwotnej deklaracji (nr dok. 2018/11/1) na poczet zaległości powstałej w wyniku złożenia korekty za ten sam okres (NIP). W powyższej sprawie, na ww. zaległość Urząd zaliczył wpłatę podatnika dokonaną w terminie późniejszym (nr dok. 2018/111/1). W efekcie, pobrał odsetki za zwłokę w kwocie wyższej, niż gdyby dokonał zaliczenia uprzednio dokonanej wpłaty, figurującej na karcie kontowej w momencie złożenia korekty deklaracji.

W tym zakresie, Urząd naruszył art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, dokonaną wpłatę, z zastrzeżeniem

§ 2, zalicza się na poczet podatku, poczynsz od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty.

Także nieprawidłowym działaniem Urzędu było odstąpienie od wydania postanowienia w sprawie proporcjonalnego zaliczenia wpłaty nr na zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, co skutkowało naruszeniem art. 62 § 4 ww. ustawy. Przepis ten stanowi, że w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie (...). Potwierdzeniem dokonanego ustalenia jest wyjaśnienie złożone przez w piśmie z dnia 7 marca 2018 r.

W trakcie kontroli, Urząd skorygował powyższe księgowanie, dokonując zaliczenia wcześniejszej wpłaty podatnika na zaległość w podatku VAT za 11/2017. Jednakże, nie pobrał należnych odsetek za zwłokę. Stąd też działanie Urzędu należy uznać za niezgodne z art. 53 § 1, który stanowi, że od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę. W tym przypadku, nie ma zastosowania art. 54 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, w myśl którego, 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. Ponieważ należne odsetki za zwłokę od istniejącej zaległości podatkowej przekroczyły ww. próg, stąd też organ podatkowy winien pobrać należne odsetki, mimo iż w wyniku proporcjonalnego zaliczenia powyższej wpłaty na należność główną i odsetki za zwłokę nie przekroczyły one kwoty 8,70 zł.

Osobą odpowiedzialną za powyższe nieprawidłowości jest pracownik który dokonał księgowania wpłat na kartach kontowych podatników. Z pisma przedłożonego w toku kontroli przez Kierownika Referatu Rachunkowości Panią Ewę Łazinek wynika, iż osobą odpowiedzialną za uzgadnianie sald w podatku od towarów i usług wynikających z wpłat dokonywanych przez podatników w okresie objętym kontrolą była Z kolei, bezpośredni nadzór nad realizacją zadań pełni Kierownik Referatu.

[dowód: akta kontroli str. 27-28, 61-68]

Dodatkowo w 1 sprawie stwierdzono uchybienie, dotyczące 2-miesięcznej zwłoki w wysyłce postanowienia w sprawie zaliczenia wpłaty (nr 0671-SER.7010.41.2018). Przedmiotowe postanowienie wystawiono w dniu 5 stycznia 2018 r., zaś skierowano do podatnika dopiero w trakcie kontroli, tj. w dniu 5 marca 2018 r.

Zgodnie z wyrokiem NSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2012 r. sygn. akt II FSK 940/11 (Lex nr 1367123) organ winien wydać postanowienie niezwłocznie po dokonaniu zaliczenia. Podatnik powinien mieć bowiem pewność co do stanu swoich zobowiązań podatkowych i wiedzieć, które z nich wygasło w wyniku zaliczenia. Zatem, istotne jest również skierowanie do podatnika wystawionego postanowienia bez zbędnej zwłoki.

Wniesione przez Pana Naczelnika zastrzeżenia w tym zakresie nie zostały uwzględnione, co szczegółowo uzasadniono w stanowisku tut. Izby z dnia 26 czerwca 2018 r. nr 0601-IWW.0921.10.2018.9.

[dowód: akta kontroli str. 69-70]

2.3 Na podstawie raportu sporządzonego z podsystemu POLTAX2B: *Zestawienie oczekujących zwrotów z odpisów w podatku CIT* stwierdzono 6 wylistowanych pozycji na ogólną kwotę 33 518,00 zł. W tym zakresie szczegółową analizą objęto każdą z pozycji raportu.

[dowód: akta kontroli str. 71-75]

W 1 na 6 zbadanych spraw stwierdzono nieprawidłowość polegającą na częściowo bezpodstawnym dokonaniu zaliczenia z urzędu zwrotu w podatku od towarów i usług za 4/2015 na poczet zaliczki w podatku dochodowym od osób prawnych (NIP ...). Podatnik złożył wniosek o zaliczenie części zwrotu VAT za 1/2015 na poczet zaliczki CIT za 1/2015, jednocześnie wskazując jej wysokość. Z uwagi na postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT za 1/2015, Urząd wydał postanowienie o odmowie zaliczenia. Z tego powodu, podatnik zapłacił ww. zaliczkę (nr dok. 2015/235/15). Zatem, dokonując zaliczenia części zwrotu VAT za 4/2015 (nr dok. 449973/DK) na poczet częściowo uregulowanej przez podatnika zaliczki CIT za 1/2015 organ podatkowy naruszył art. 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 ww. ustawy, zwroty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie zwrotu w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Ponadto, należy stwierdzić, że powyższe bezpodstawne zaliczenie spowodowało, że nie dokonano zwrotu części podatku VAT za 4/2015 w terminie wynikającym ze złożonej deklaracji. Należy wskazać, że termin zwrotu upłynął w dniu 24 lipca 2015 r. Zatem, działanie Urzędu w tym zakresie spowodowało naruszenie art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.).

W myśl art. 87 ust. 2 ww. ustawy, zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazany w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, lub na wskazany przez podatnika rachunek banku mającego siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę kredytu, na podstawie złożonego przez podatnika do naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do złożenia deklaracji podatkowej, pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową udzielających kredytu, do przekazania tego zwrotu. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

W dniu 5 marca 2018 r. [...] łożyła stosowne wyjaśnienie, w którym wskazała, iż z uwagi na prowadzone postępowanie i wydane postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT za 1/2015, zaliczenia dokonano z należnego spółce zwrotu VAT za 4/2015. Jednakże, należy wskazać, że w międzyczasie wydano postanowienie o odmowie zaliczenia, o które wnioskował podatnik. Podkreślić należy, że zgodnie z cyt. wyżej art. 76 § 1 w związku z art. 76b § 1, urząd dokonując zaliczenia zwrotu w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych winien mieć podstawę do jego dokonania, tj. wniosek podatnika. Ponadto [...] wyjaśniła, że deklarowane zaliczki podatnik ujawnił dopiero w złożonym w dniu 31 marca 2016 r. zeznaniu podatkowym CIT-8. Przy czym, podatnik składając wniosek o przeksięgowanie wskazał wysokość należnej zaliczki CIT za 1/2015. Zatem, powyższe wyjaśnienia należy uznać za niezgodne ze stanem faktycznym.

Jak ustalono, osobą odpowiedzialną za stwierdzoną nieprawidłowość jest pracownik komórki rachunkowości c [...], który dokonał bezpodstawnego zaliczenia.

Zatem nieprawidłowym działaniem Urzędu było dokonanie, po złożeniu przez podatnika ww. zeznania CIT-8 za 2015 r., przeksięgowania uprzednio zaliczonej wpłaty podatnika na zaliczkę CIT za 1/2015 na okres CIT za 12/2015. [...] w wyjaśnieniu wskazała, że złożone ww. zeznanie dopiero ujawniło deklarowane zaliczki i mając na względzie figurujące w obrocie prawnym postanowienie o zaliczeniu zwrotu VAT za 4/2015 na poczet zaliczki CIT za 1/2015 utrzymano dokonane z mocy prawa zaliczenie. Wyjaśnienie to nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż działanie Urzędu należy uznać za niezgodne z przepisami prawa, bowiem Urząd korygując księgowanie działał na niekorzyść podatnika. Dokonał wyksięgowania wpłaty podatnika z dnia 30 marca 2015 r. uiszczonej tytułem zaliczki CIT za 1/2015, natomiast pozostawił bezpodstawne zaliczenie części zwrotu VAT za 4/2015 z dnia 25 maja 2015 r., przez co odsetki za zwłokę zostały pobrane w kwocie wyższej od należnej. W związku z tym, Urząd naruszył cyt. wyżej art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej.

Osobą odpowiedzialną za powyższą nieprawidłowość jest pracownik o [...]

Wniesione przez Pana Naczelnika zastrzeżenia w tym zakresie nie zostały uwzględnione, co szczegółowo uzasadniono w stanowisku tut. Izby z dnia 26 czerwca 2018 r. nr 0601-IWW.0921.10.2018.9.

[dowód: akta kontroli str. 76-92]

2.4 Na podstawie raportu z podsystemu POLTAX2B *Zestawienie oczekujących zwrotów z odpisów VAT* stwierdzono 51 pozycji na ogólną kwotę 7 745 668,67 zł. W tym zakresie szczegółową analizą objęto 10 pozycji w kwocie 2 222 007 zł, co stanowi ok. 20% wszystkich spraw. Doboru próby dokonano metodą statystyczną – stała wartość interwału 5.

[dowód: akta kontroli str. 93-94]

W 2 przypadkach ([...]) za uchybienie uznano ewidencjonowanie nadpłaty po stronie Wn konta szczegółowego prowadzonego dla podatku od towarów i usług (NIP [...]). W obu przypadkach nadpłata wynika z nienależnie zapłaconego podatku, nie zaś ze storna deklaracji. Dodatkowo organ podatkowy zaniżył saldo nadpłaty za kwiecień 2013 roku o kwotę odsetek za zwłokę naliczonych od kwoty nienależnej zaległości podatkowej.

Zgodnie bowiem z art. 72 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej na równi z nadpłatą traktuje się część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej.

Na podstawie analizy części zwrotu podatku od towarów i usług zaliczonej na poczet bieżących zobowiązań spółki () stwierdzono, iż organ podatkowy w postanowieniu nr 0671-RP.5010.1529.2016 nie wskazał daty, z którą dokonał zaliczenia. Ponadto w uzasadnieniu tego postanowienia przytoczył art. 76b Ordynacji podatkowej niezgodny z jego brzmieniem. Przy czym w uzasadnieniu faktycznym nie odniósł się do przyczyn zaliczenia zwrotu podatku w kwocie niższej od wnioskowanej przez podatnika. Ponadto zawarł pouczenie o przysługującym podatnikowi prawie do wniesienia zażalenia, nie wskazując przepisów stanowiących podstawę do jego wniesienia. Działanie organu w tym zakresie uznano za uchybienie.

W pozostałych przypadkach stwierdzono zasadność figurowania i prawidłowość ewidencjonowania na kontach szczegółowych kwot zwrotów podatku od towarów i usług.

Wniesione przez Pana Naczelnika zastrzeżenia w tym zakresie nie zostały uwzględnione, co szczegółowo uzasadniono w stanowisku tut. Izby z dnia 26 czerwca 2018 r. nr 0601-IWW.0921.10.2018.9.

[dowód: akta kontroli str. 95-105]

Biorąc pod uwagę fakt, iż w 10 na 36 zbadanych spraw stwierdzono nieprawidłowości bądź uchybienia, co stanowi 27,78% ogółu spraw, działanie Urzędu w zakresie istniejących w okresie objętym kontrolą nadpłat i zwrotów podatku ocenia się **pozytywnie z nieprawidłowościami**.

3. Nadpłata/zwrot podatku zlikwidowane w okresie objętym kontrolą

3.1 Zwrot nadpłaty/podatku – forma bezpośrednia

3.1.1 Na podstawie raportu z podsystemu POLTAX2B *Zestawienie zwrotów przelewem z tytułu podatku CIT* stwierdzono 343 pozycje na łączną kwotę 27 848 828,84 zł. W tym zakresie szczegółową analizą objęto 10 pozycji w kwocie 2 333 998 zł, co stanowi 2,92% wszystkich spraw. Doboru próby dokonano metodą statystyczną z wnioskowaniem niematematycznym.

[dowód: akta kontroli str. 106-107]

Na podstawie kontrolowanych spraw w 2 przypadkach (nr dok. 2017/151/9, 2017/408/41) za nieprawidłowe uznano rozstrzygnięcie w formie postanowienia o kwocie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych, która została zwrócona na rachunek bankowy podatnika (dok. nr: 0671-SER.7010.730.2017, 0671-SER.7010.1521.2017).

Zgodnie bowiem z art. 76a § 1 zdanie pierwsze ustawy – Ordynacja podatkowa, w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Zatem, jak wynika z treści ww. przepisu, organ podatkowy ma prawny obowiązek wydania postanowienia, jedynie co do kwoty zaliczanej, nie zaś w sprawie dokonania zwrotu nadpłaty na rachunek bankowy podatnika.

Jednocześnie na podstawie danych postanowienia nr 0671-SER.7010.730.2017 stwierdzono, że organ podatkowy wskutek zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej z datą złożenia korekty zeznania CIT-8 za 2010 r., pobrał nienależne odsetki za zwłokę.

W rozstrzygnięciu tego postanowienia Urząd nie poinformował podatnika o dacie powstania nadpłaty.

W myśl bowiem art. 73 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej nadpłata w podatku dochodowym od osób prawnych powstaje w dacie złożenia zeznania podatkowego, nie zaś w dacie jego korekty. Także art. 76a § 2 cyt. ustawy stanowi, iż zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem powstania nadpłaty – w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 1 pkt 1-3 i 5 oraz § 2; złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Przy czym złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty warunkuje jedynie możliwość dokonania jej zaliczenia, natomiast nie określa daty, z którą nastąpi jej faktyczne zaliczenie.

Ponadto, w uzasadnieniu obu postanowień organ podatkowy nie wskazał podstawy (stawki odsetek w stosunku rocznym) oraz okresu za jaki odsetki za zwłokę zostały naliczone.

Za uchybienie uznano także cytowanie w uzasadnieniu ww. postanowień treści przepisu bez podania nazwy artykułu (76a § 2 Ordynacji podatkowej), którego ten przepis dotyczy. Dodatkowo w akapicie drugim uzasadnienia Urząd przytoczył art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej (w związku z art. 62 § 1 i art. 55 § 2 i art. 76 ww. ustawy) niezgodny z jego brzmieniem. Cytowana treść przepisu odnosiła się bowiem do treści art. 62 § 1 ww. ustawy.

Ponadto w pouczeniu postanowienia nr 0671-SER.7010.1521.2017 organ podatkowy nieprawidłowo podał nazwę organu odwoławczego, właściwego w sprawie rozpoznania zażalenia na postanowienie, tj. Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie, mimo iż z dniem 1 marca 2017 r. organem właściwym w tym zakresie jest Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie.

Jednocześnie w pouczeniu ww. postanowień o przysługującym podatnikowi prawie do wniesienia zażalenia na postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty zawarł błędną podstawę prawną (dok. nr: 0671-SER.7010.730.2017, 0671-SER.7010.1521.2017), wskazując przepis art. 62 § 4 Ordynacji podatkowej zamiast art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej, jako podstawę do wniesienia zażalenia na postanowienie w sprawie zaliczenia wpłaty, nie zaś w sprawie zaliczenia nadpłaty.

Za uchybienie uznano zwłokę w przysyłaniu przedmiotowych postanowień do podatników, która wyniosła ponad 5 i 8 miesięcy. Powyższe oznacza, iż strona w tym czasie nie mogła skutecznie kwestionować sposobu zaliczenia nadpłaty, a więc złożyć zażalenie na postanowienie. Zgodnie bowiem z art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

Niezależnie od powyższych ustaleń stwierdzono, iż realizacja zwrotów nadpłat w podatku dochodowym od osób prawnych dokonywana była terminowo i w prawidłowej wysokości, stąd też badany obszar oceniono pozytywnie z uchybieniami. Jednocześnie ustalono, iż przed dokonaniem zwrotu nadpłaty organ podatkowy uzgadniał wysokość wpłaconych zaliczek na podatek z zaliczkami wykazanymi w zeznaniu podatkowym.

[dowód: akta kontroli str. 108-127]

3.1.2 W raporcie *Zestawienie zwrotów przelewem* w podatku VAT stwierdzono 2 792 pozycje na ogólną kwotę 699 507 449,40 zł. Analizą objęto 10 pozycji w kwocie 4 317 184,86 zł. Doboru próby do kontroli dokonano metodą statystyczną z wnioskowaniem niematematycznym.

[dowód: akta kontroli str. 128-132]

Na podstawie dokumentów źródłowych wytypowanych spraw nie stwierdzono nieprawidłowości w postaci zwrotów dokonanych po terminie. Ustalono, iż zwroty dokonywane były na rachunki bankowe podatników odnotowane w systemie POLTAX.

Na 10 skontrolowanych spraw w 3 przypadkach stwierdzono nieprawidłowość polegającą na wystawieniu postanowienia w sprawie zaliczenia zwrotu z uwzględnieniem w rozstrzygnięciu kwoty zwróconej na rachunek bankowy (dok. nr: 0671-SER.7010.2945.2017, 0671-SER.7010.3065.2017, 0671-SER.7010.196.2017). W tym zakresie, Urząd dokonał naruszenia art. 76a § 1 w związku z art. 76b § 1 oraz art. 217 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 76a § 1 w związku z art. 76b § 1 ww. ustawy, w sprawach zaliczenia zwrotu na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Za uchybienie w powyższych przypadkach uznano zwłokę w wysyłce ww. postanowień w sprawie zaliczenia zwrotu. Postanowienia wystawiono w dniach: 12 września 2017 r., 21 września 2017 r. oraz 15 marca 2017 r., natomiast zostały skierowane do podatnika w trakcie kontroli w dniu 2 marca 2018 r. Zatem, zwłoka w wysyłce wyniosła ponad 5 miesięcy w 2 sprawach i niemalże 12 miesięcy w pozostałej.

[dowód: akta kontroli str. 133-138]

3.2 Forma pośrednia - zaliczenie nadpłaty/zwrotu podatku na zaległe i bieżące zobowiązania podatkowe

3.2.1 Na podstawie raportu z podsystemu POLTAX2B *Zestawienie przebiegowań z podatku CIT na podatek CIT* stwierdzono 321 pozycji na ogólną kwotę 16 988 846,40 zł. W tym zakresie szczegółową analizą objęto 10 pozycji w kwocie 407 262,48 zł, co stanowi 3,12% wszystkich spraw. Doboru próby dokonano metodą statystyczną – stała wartość interwału 32.

[dowód: akta kontroli str. 139-140]

Za uchybienie uznano powołanie w rozstrzygnięciu postanowienia nr 0671-SER.7010.271.2017 błędnego publikatora ustawy – Ordynacja podatkowa. Natomiast w uzasadnieniu postanowień nr: 0671-SER.7010.385.2017, 0671-SER.7010.1320.2017, 0671-SER.7010.1338.2017, 0671-SER.7010.404.2017 przywołano art. 62 § 1 zamiast art. 62 § 2 Ordynacji podatkowej, jako właściwego w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaliczki na podatek dochodowy.

Zgodnie bowiem z art. 62 § 2 ww. ustawy, jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaliczki, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności. Z tego względu, art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, dokonaną wpłatę, z zastrzeżeniem § 2, zalicza się na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty – nie ma zastosowania w sprawie niniejszych zaliczeń.

Ponadto stwierdzono, iż żadne z 6 kontrolowanych postanowień nie zawiera pełnego uzasadnienia prawnego i faktycznego. Szczególnie w odniesieniu do postanowienia nr 0671-SER.7010.271.2017, w którym organ podatkowy nie wskazał przyczyn zaliczenia zwrotu na poczet zobowiązań w kwocie niższej od kwoty wnioskowanej przez podatnika.

Działanie Urzędu w powyższym zakresie jest niezgodne z art. 217 § 2 Ordynacji podatkowej, który stanowi, iż postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne,

jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie.

W 3 na 6 wydanych postanowień w sprawie ww. zaliczeń stwierdzono zwłokę w ich wysłaniu (dok. nr: 0671-SER.7010.404.2017, 0671-SER.7010.271.2017, 0671-SER.7010.25.2018), która wynosiła od 2 do 8 miesięcy. Jednocześnie ustalono, iż postanowienie nr 0671-SER.7010.271.2017 zawiera błędne oznaczenie organu odwoławczego, właściwego do rozpoznania zażalenia. Dodatkowo w pouczeniu tego postanowienia Urząd nie powołał przepisów, stanowiących podstawę prawną do wniesienia zażalenia.

W 1 sprawie organ podatkowy nie wydał postanowienia w sprawie zaliczenia zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na poczet zaliczki uproszczonej w podatku CIT za 3/2017 (dok. nr 2017/353/35), co uznano za nieprawidłowe w myśl wyżej cyt. art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej.

Niezależnie od powyższego stwierdzono, iż przedmiotowych zaliczeń wpłat oraz zwrotów na poczet zaległych bądź bieżących zobowiązań podatkowych z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych dokonano prawidłowo z uwzględnieniem terminu płatności poszczególnych zaliczek.

[dowód: akta kontroli str. 141-181]

3.2.2 Na podstawie raportu sporządzonego z podsystemu POLTAX2B: *Zestawienie przeksięgowania z podatku CIT na podatek VAT* w kwocie powyżej 10 000 zł stwierdzono 6 wylistowanych pozycji na ogólną kwotę 132 542,89 zł. W tym zakresie szczegółową analizą objęto każdą z pozycji raportu.

[dowód: akta kontroli str. 182-184]

Na podstawie analizy kontrolowanych spraw w 1 przypadku stwierdzono uchybienie związane ze zwłoką w wysyłce postanowienia w sprawie zaliczenia nadpłaty (dok. nr 0671-SER.7010.1699.2017). Postanowienie wystawiono w dniu 29 maja 2017 r., natomiast zostało skierowane do podatnika w dniu 2 listopada 2017 r. Zatem, zwłoka w wysyłce wyniosła ponad 5 miesięcy.

[dowód: akta kontroli str. 185-187]

Również w 1 sprawie jako uchybienie uznano realizację zwrotu podatku VAT za 12/2016 (dok. nr 529219/DK) bez wcześniejszego uzgodnienia z podatnikiem, który we wniosku z dnia 20 stycznia 2017 r. wystąpił o jego przeksięgowanie na poczet zaliczki CIT za 12/2016 (nr dok. 529219/DK). Podatnik złożył wnioski o zaliczenie zwrotu VAT za 11/2016, jak i za 12/2016, na poczet zaliczki CIT za 12/2016, przy czym realizacja jednego powodowała zaspokojenie należnej zaliczki. Wobec tego, Urząd skorygował księgowanie i dokonał zwrotu podatku VAT za 12/2016. W dniu 7 marca 2018 r. złożyła stosowne wyjaśnienie, w którym wskazała, iż powyższe nie wymagało uzgadniania z podatnikiem. Jednakże, należy stwierdzić, że Urząd nie jest uprawniony do zmiany dyspozycji zawartej w piśmie podatnika. Zatem, wniosek o zaliczenie zwrotu VAT za 12/2016 na poczet zaliczki CIT za 12/2016 nie został rozpatrzony.

[dowód: akta kontroli str. 27-28, 188-193]

3.2.3 Na podstawie raportu sporządzonego z podsystemu POLTAX2B: *Zestawienie przeksięgowania z podatku VAT na podatek CIT* w kwocie powyżej 10 000 zł stwierdzono 360 wylistowanych pozycji na ogólną kwotę 106 735 682,07 zł. W tym zakresie szczegółową

analizą objęto 10 spraw w kwocie 3 712 835,00 zł. Doboru próby do kontroli dokonano metodą statystyczną z wnioskowaniem niematematycznym.

[dowód: akta kontroli str. 194-201]

W 1 ze zbadanych spraw stwierdzono nieprawidłowość polegającą na dokonaniu zaliczenia zwrotu podatku VAT za 2/2013 (nr dok. 572319/DC) na poczet zaliczki CIT za 2/2013 (nr dok. 2017/808/12) po złożeniu zeznania podatkowego CIT-8 za 2013 r. Wnioskiem z dnia 19 marca 2013 r. podatnik wystąpił o dokonanie powyższego zaliczenia. Postanowieniem z dnia 17 kwietnia 2013 r. Urząd przedłużył termin do rozpatrzenia wniosku do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatku od towarów i usług VAT za 2/2013. Natomiast, podatnik w korekcie zeznania CIT-8 za 2013 r. złożonej w dniu 3 listopada 2014 r., uwzględnił wnioskowaną o przeksięgowanie kwotę jako wpłaconą zaliczkę, mimo iż faktycznie na dzień złożenia ww. korekty Urząd nie dokonał przedmiotowego zaliczenia.

Z uwagi na powyższe, organ podatkowy winien zweryfikować ww. zeznanie ze względu na niezgodność poz. 94 z sumą faktycznie wpłaconych przez podatnika zaliczek, nie zaś uznać złożoną korektę CIT-8 za 2013 r. za prawidłową. Ponadto, Urząd winien wydać postanowienie o odmowie dokonania wnioskowanego zaliczenia, gdyż zwrot VAT nie został zweryfikowany do momentu uprawnającego organ podatkowy do dokonania zaliczenia.

Działanie Urzędu w powyższym zakresie było niezgodne z cyt. wyżej art. 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej.

Osobą odpowiedzialną za stwierdzoną nieprawidłowość jest pracownik komórki rachunkowości o loginie który dokonał powyższego zaliczenia.

Wniesione przez Pana Naczelnika zastrzeżenia w tym zakresie nie zostały uwzględnione, co szczegółowo uzasadniono w stanowisku tut. Izby z dnia 26 czerwca 2018 r. nr 0601-IWW.0921.10.2018.9.

[dowód: akta kontroli str. 202-209]

Za nieprawidłowość uznano również fakt, iż nie wysłano postanowienia w sprawie zaliczenia zwrotu, co skutkuje brakiem informacji podatnika w tym zakresie (i). W dniu 1 marca 2018 r. złożyła stosowne wyjaśnienie, w którym wskazała, iż postanowienie zostało wystawione w momencie przerachowania, ale jeszcze nie skierowane do podatnika. Wyjaśnić należy, że zgodnie z art. 76a § 1 w związku z art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej postanowienie w sprawie zaliczenia zwrotu wydaje się w momencie faktycznego zaliczenia zwrotu, samo zaś przekazanie zwrotu na poczet innego zobowiązania nie rodzi obowiązku wydania postanowienia. Z karty kontowej prowadzonej dla podatku od towarów i usług wynika, że zaliczenia dokonano w dniu 25 września 2017 r. Zatem, zwłoka w wysłaniu postanowienia do dnia złożenia wyjaśnień wyniosła już niemalże 6 miesięcy. W związku z tym, Urząd dokonał naruszenia wyżej wymienionego art. 76a § 1 w związku z art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej.

[dowód: akta kontroli str. 210-212]

Ponadto na podstawie analizy kontrolowanych spraw w 1 przypadku za uchybienie uznano brak wskazania w rozstrzygnięciu postanowienia w sprawie zaliczenia zwrotu (nr 0671-SER.7010.4043.2017), czy zaliczenia dokonano na należność główną, czy na odsetki za zwłokę. W przedmiotowym postanowieniu wyszczególniono jedynie rodzaj zobowiązania, okres oraz kwotę.

W związku z powyższym, Urząd dokonał naruszenia art. 55 § 2 w związku z art. 76a § 1 i art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej w myśl którego, jeżeli zwrot nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, zwrot ten zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu powstania zwrotu, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę.

[dowód: akta kontroli str. 213]

Dodatkowo w 8 na 10 analizowanych spraw jako uchybienie uznano zwłokę w wysyłce postanowienia w sprawie zaliczenia zwrotu (dok. nr: 0671-SER.7010.4043.2017, 0671-SER.7010.1915.2017, 0671-SER.7010.213.2018, 0671-SER.7010.815.2017, 0671-SER.7010.2252.2017, 0671-SER.7010.4127.2017, 0671-SER.7010.2957.2017, 0671-SER.7010.530.2017). Postanowienia wystawiono w następujących dniach: 27 marca 2017 r., 13 kwietnia 2017 r., 12 czerwca 2017 r., 12 lipca 2017 r., 12 września 2017 r., 12 grudnia 2017 r., 21 grudnia 2017 r., 29 stycznia 2018 r., natomiast zostały skierowane do podatnika w trakcie kontroli w dniu 5 marca 2018 r. Zatem, zwłoka w wysłaniu postanowień wyniosła od 2 do 12 miesięcy.

[dowód: akta kontroli str. 213-220]

Osobą odpowiedzialną za stwierdzone powyżej nieprawidłowości jest

[dowód: akta kontroli str. 221-242]

3.2.4 Na podstawie raportu z podsystemu POLTAX2B *Zestawienie przebiegowań z podatku VAT na podatek VAT z kwotą powyżej 10 000 zł* analizą objęto 10 pozycji w kwocie 1 608 468,96 zł. Doboru próby dokonano metodą statystyczną z wnioskowaniem niematematycznym.

[dowód: akta kontroli str. 243-244]

W 2 przypadkach organ podatkowy w rozstrzygnięciu postanowienia nr 0671-SER.7010.598.2017 w sprawie zaliczenia nadpłaty wykazanej w korekcie deklaracji VAT-7D oraz postanowienia nr 0671-SER.7010.54.2018 w sprawie zaliczenia nadpłaty, pominął art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej, stanowiący podstawę dokonania zaliczenia oraz nie wskazał daty powstania nadpłaty. W uzasadnieniu postanowienia nr 0671-SER.7010.598.2017 wprowadził podatnika w błąd, informując go, iż „Zaliczenie zwrotu następuje z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku”, podczas gdy nadpłata, zgodnie z art. 73 § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej, powstała z dniem złożenia deklaracji kwartalnej dla podatku od towarów i usług – dla podatników podatku od towarów i usług dokonujących wpłat zaliczki na ten podatek.

Ponadto w 5 na 8 wydanych postanowień za nieprawidłowe uznano rozstrzygnięcie o kwocie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, która została zwrócona na rachunek bankowy podatnika (dok. nr: 0671-SER.7010.2915.2017, 0671-SER.7010.3194.2017, 0671-SER.7010.163.2017, 0671-SER.7010.3902.2017, 0671-SER.7010.3689.2017).

W 1 przypadku w rozstrzygnięciu postanowienia 0671-SER.7010.163.2017 organ podatkowy nieprawidłowo wskazał datę powstania zwrotu, tj. późniejszą od daty wydania postanowienia. Z kolei w uzasadnieniu postanowienia nr 0671-SER.7010.3037.2017 organ podatkowy nie wskazał podstawy (stawki odsetek w stosunku rocznym) oraz okresu za jaki odsetki za zwłokę zostały naliczone.

Jednocześnie w 7 postanowieniach nr: 0671-SER.7010.598.2017, 0671-SER.7010.2915.2017, 0671-SER.7010.3194.2017, 0671-SER.7010.163.2017, 0671-SER.7010.3902.2017, 0671-SER.7010.3037.2017, 0671-SER.7010.3689.2017 stwierdzono błędne oznaczenie organu odwoławczego, właściwego do rozpoznania zażalenia. Dodatkowo w pouczeniu nieprawidłowo wskazano art. 64 § 2 zamiast art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej, jako podstawę do wniesienia zażalenia.

Stwierdzono także, iż postanowienia o nr: 0671-SER.7010.598.2017, 0671-SER.7010.2915.2017, 0671-SER.7010.3194.2017, 0671-SER.7010.163.2017, 0671-SER.7010.3902.2017, 0671-SER.7010.3037.2017 oraz 0671-SER.7010.3689.2017 zostały przesłane do podatnika po upływie od 4 do niemalże 12 miesięcy od daty ich wydania.

[dowód: akta kontroli str. 245-271]

Mając na względzie stwierdzone nieprawidłowości i uchybienia badany obszar w zakresie nadpłat i zwrotów zlikwidowanych w okresie objętym kontrolą oceniono **pozytywnie z nieprawidłowościami**.

4. Terminowość i prawidłowość wydawanych postanowień

4.1 Terminowość wydawanych postanowień w sprawie zaliczeń na podstawie wniosków podatników dotyczących zaliczeń

Na podstawie ewidencji pism podatników w sprawie zaliczenia nadpłat lub zwrotów podatku na poczet zaległych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych do kontroli wytypowano 10 spraw na łączną kwotę 211 592,15 zł.

[dowód: akta kontroli str. 272-273]

W tym zakresie w 9 na 10 zbadanych spraw stwierdzono, że organ podatkowy nie wydał stosownych postanowień w sprawie zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych, co uznano za nieprawidłowość (

– pismo z dnia 28.04.2017 r.;	– pismo z dnia 19.04.2017 r.;
– pismo z dnia 13.06.2017 r.;	– pismo z dnia 20.03.2017 r.;
– pismo z dnia 22.03.2017 r.;	– pismo z dnia 31.03.2017 r.;
– pismo z dnia 20.03.2017 r.;	– pismo z dnia 19.05.2017 r.;
– pismo z dnia 18.05.2017 r.).	

Na tę okoliczność Kierownik Referatu Rachunkowości Pani Ewa Łazinek złożyła wyjaśnienie, w którym wskazała, iż postanowienia w kontrolowanych sprawach, stanowiące czynność materialno-techniczną, w każdym przypadku zostały wystawione i figurują w podsystemie POLTAX2b, mimo iż nie zostały skierowane do podatników. Jednocześnie podkreśliła, iż przedmiotowych zaliczeń dokonano zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku. Natomiast w myśl uprzednio obowiązującego § 2 ust. 2 pkt 4 Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania

są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. MF z 2015 r. poz. 94) do udokumentowania wygaśnięcia zobowiązania służą w szczególności postanowienia o zaliczeniu nadpłaty lub zwrotu podatku, na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań.

Ponieważ organ podatkowy, zgodnie z art. 76a § 1 ww. ustawy, nie przesłał ww. postanowień do podatników, tym samym pozbawił ich możliwości kwestionowania sposobu zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Z tego względu powyższe stanowi nieprawidłowość, a złożone wyjaśnienie nie wpływa na ustalenia kontroli.

W 2 przypadkach (– pismo z dnia 19.04.2017 r.; – pismo z dnia 20.03.2017 r.) organ podatkowy dokonał zaliczenia zwrotu podatku w innej kwocie niż kwota wnioskowana oraz zaliczenia na poczet innej należności niż wynika to z wniosku podatnika – pismo z dnia 19.04.2017 r.). O powyższym podatnik nie został poinformowany stosownym postanowieniem.

W postanowieniu nr 0671-SER.7010.1220.2017 organ podatkowy nie wskazał tytułu nadpłaty oraz daty z jaką dokonał zaliczenia. Nadpłata rozstrzygana niniejszym postanowieniem została zaliczona na poczet zaliczek na podatek za 1-2/2017 z różną datą powstania nadpłaty CIT-8 za 2016 r. W efekcie powyższego organ podatkowy naliczył odsetki za zwłokę od zaliczki za 2/2017 w nieprawidłowej wysokości.

Z kolei w uzasadnieniu ww. postanowienia zamiast art. 62 § 2 Ordynacji podatkowej powołał wyłącznie art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej. Nie wskazał także podstawy naliczania odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek oraz stopy procentowej. Również w pouczeniu niniejszego postanowienia powołano nieprawidłową nazwę organu odwoławczego, właściwego do rozpoznania zażalenia, a także podstawę prawną do wniesienia zażalenia. Przedmiotowe postanowienie zostało wysłane do podatnika niemalże po 6 miesiącach od daty jego wydania.

[dowód: akta kontroli str. 274-328]

4.2 Prawdliwość wydawanych postanowień w sprawie zaliczeń nadpłat i zwrotów

Na podstawie *Ewidencji postanowień* z podsystemu POLTAX2b szczegółową analizą objęto 20 pozycji. Doboru próby do kontroli dokonano metodą statystyczną z wnioskowaniem niematematycznym.

[dowód: akta kontroli str. 319, 343-345]

W 11 na 20 zbadanych spraw stwierdzono nieprawidłowość polegającą na ujęciu w rozstrzygnięciu postanowienia kwoty zwróconej na rachunek bankowy (nr: 0671-SER.7010.935.2017, 0671-SER.7010.1059.2017, 0671-SER.7010.1089.2017, 0671-SER.7010.1856.2017, 0671-RP.5010.285.2017, 0671-RP.5010.615.2017, 0671-SER.7010.2064.2017, 0671-SER.7010.2171.2017, 0671-SER.7010.3034.2017, 0671-SER.7010.3081.2017) oraz kwoty przekazanej na poczet zajęcia wierzytelności (nr: 0671-SER.7010.2064.2017, 0671-SER.7010.2960.2017). Przy czym postanowieniem nr 0671-SER.7010.2171.2017 organ podatkowy rozstrzygał wyłącznie o kwocie zwróconej na rachunek bankowy.

Z uwagi na to, iż realizacja ww. czynności, polegających na przekazaniu kwot z powstałego zwrotu na zajęcie wierzytelności i rachunek bankowy nie mogą być przedmiotem postanowienia, działanie Urzędu w tym zakresie było niezgodne z wyżej cyt. art. 76 § 1 oraz art. 217 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej.

Ponadto, za nieprawidłowe uznano rozstrzygnięcie w formie postanowienia o kwocie nadpłaty, która została zmniejszona w wyniku złożonej korekty zeznania podatkowego (nr 0671-SER.7010.3081.2017). Powyższe jest jedynie zapisem technicznym ujmowanym na karcie kontowej podatnika i nie może być przedmiotem zaliczenia. Bowiem na dzień wydania postanowienia ww. nadpłata nie istniała.

Z kolei, w 9 przypadkach za nieprawidłowe uznano brak wskazania w rozstrzygnięciu postanowienia czy zaliczenia dokonano na należność główną czy odsetki za zwłokę (nr 0671-SER.7010.1059.2017, 0671-SER.7010.1089.2017, 0671-RP.5010.285.2017, 0671-RP.5010.615.2017, 0671-RP.5010.757.2017, 0671-RP.5010.823.2017, 0671-SER.7010.2130.2017, 0671-SER.7010.2141.2017, 0671-SER.7010.3118.2017).

Natomiast, w 12 sprawach jako uchybienie uznano brak wskazania w rozstrzygnięciu postanowienia daty powstania nadpłaty (nr 0671-SER.7010.935.2017, 0671-SER.7010.1059.2017, 0671-SER.7010.1158.2017, 0671-SER.7010.1856.2017, 0671-RP.5010.757.2017, 0671-RP.5010.823.2017, 0671-SER.7010.2167.2017, 0671-SER.7010.2171.2017, 0671-SER.7010.3034.2017, 0671-SER.7010.3081.2017, 0671-SER.7010.3118.2017, 0671-SER.7010.3156.2017).

Ponadto, w 1 rozstrzygnięciu z analizowanych postanowień stwierdzono uchybienie związane z błędnym wskazaniem kodu podatku (nr 0671-RP.5010.615.2017). W postanowieniu przy kwocie zaliczonej na podatek dochodowy od osób fizycznych zamiast kodu podatku PIT wskazano podatek VAT.

Należy również wskazać, że w 1 z kontrolowanych postanowień stwierdzono uchybienie polegające na błędnym określeniu sposobu zaliczenia nadpłaty (nr 0671-SER.7010.1856.2017). Z postanowienia wynika, że zaliczenia dokonano wyłącznie na należność główną. Natomiast, na podstawie karty kontowej prowadzonej dla podatku od towarów i usług stwierdzono, że kwotę 110,96 zł zaliczono na odsetki za zwłokę (nr dok. 2017/428/6).

Dodatkowo na podstawie analizowanych spraw stwierdzono, iż żadne z kontrolowanych postanowień nie zawiera pełnego uzasadnienia prawnego i faktycznego, przede wszystkim wskazania z jakiego dokumentu wynika nadpłata/zwrot. Brak informacji w tym zakresie utrudnia podatnikowi weryfikację dokonanego zaliczenia.

W 11 sprawach w akapicie drugim uzasadnienia postanowienia Urząd przytoczył art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej (w związku z art. 62 § 1 i art. 55 § 2 i art. 76 ww. ustawy) niezgodny z jego brzmieniem, cytowana treść przepisu odnosiła się bowiem do treści art. 62 § 1 ww. ustawy (nr: 0671-SER.7010.935.2017, 0671-SER.7010.1059.2017, 0671-SER.7010.1158.2017, 0671-SER.7010.1856.2017, 0671-RP.5010.757.2017, 0671-SER.7010.2167.2017, 0671-SER.7010.2171.2017, 0671-SER.7010.3034.2017, 0671-SER.7010.3081.2017, 0671-SER.7010.3118.2017, 0671-SER.7010.3156.2017).

Natomiast, w uzasadnieniu 1 ze zbadanych postanowień nie określono za jaki okres zostały naliczone odsetki oraz jaką zastosowano stopę procentową (nr 0671-SER.7010.935.2017).

Stwierdzono, że w 12 z analizowanych spraw w pouczeniu postanowienia Urząd błędnie wskazał organ, do którego służy zażalenie (nr 0671-SER.7010.935.2017, 0671-SER.7010.1089.2017, 0671-SER.7010.1158.2017, 0671-SER.7010.1856.2017, 0671-SER.7010.2064.2017, 0671-SER.7010.2141.2017, 0671-SER.7010.2167.2017, 0671-SER.7010.2171.2017, 0671-

SER.7010.2960.2017, 0671-SER.7010.3034.2017, 0671-SER.7010.3081.2017, 0671-SER.7010.3156.2017). W postanowieniach tych określono, że organem odwoławczym jest Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie, natomiast w dniu ich wystawienia funkcję tę pełnił Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie. Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej organem KAS jest dyrektor izby administracji skarbowej, do zadań którego, w myśl art. 25 ust. 1 pkt 2) ww. ustawy, należy rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych.

Jednocześnie we wszystkich kontrolowanych postanowieniach w sprawie zaliczenia nadpłaty/zwrotu w pouczeniu nieprawidłowo wskazano art. 64 § 4 zamiast art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej, jako podstawę do wniesienia zażalenia lub w ogóle nie wskazano podstawy prawnej.

Dodatkowo, w 10 na 20 analizowanych przypadków stwierdzono uchybienie związane ze zwłoką w wysyłce postanowienia w sprawie dokonywanych zaliczeń. Zwłoka w skierowaniu ww. postanowień do podatnika wyniosła od 3 do 8 miesięcy.

Osobami odpowiedzialnymi za ww. nieprawidłowości są

[dowód: akta kontroli str. 330-342, 346-355]

Mając na uwadze szereg nieprawidłowości i uchybień, a także ich skalę w kwestii terminowości wydawanych postanowień w sprawie zaliczeń na podstawie wniosków podatników oraz w zakresie prawidłowości wydawanych postanowień w sprawie zaliczeń nadpłat i zwrotów, badany obszar oceniono **negatywnie**.

Reasumując, działalność Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie w zakresie prawidłowości obsługi i realizacji nadpłat/zwrotów przez pracowników rachunkowości należy **ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami**.

Wpływ na ww. ocenę miała waga stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w zakresie nadpłat i zwrotów podatku istniejących i zlikwidowanych na dzień kontroli, jak również w zakresie terminowości i prawidłowości wydawanych postanowień. Ocenę pozytywną przyznano w 1 obszarze, tj. w zakresie organizacji pracy komórki ds. rachunkowości, ocenę pozytywną z nieprawidłowościami przyznano w zakresie nadpłat i zwrotów istniejących na dzień kontroli oraz w zakresie nadpłat i zwrotów zlikwidowanych w okresie objętym kontrolą, natomiast ocenę negatywną przyznano w obszarze dotyczącym terminowości i prawidłowości wydawanych postanowień. Tym samym wskazać należy, że Urząd nie wdrożył właściwych mechanizmów kontrolnych w celu skutecznej realizacji zadań w zakresie prawidłowości obsługi i realizacji nadpłat i zwrotów podatku.

Stosownie do art. 46 ust. 1 powołanej na wstępie ustawy o kontroli w administracji rządowej, pismem z dnia 8 czerwca 2018 r. nr 0671-SER.0920-1/2018 (błędna data sporządzenia pisma), Pan Naczelnik w dniu 6 czerwca 2018 r. wniósł zastrzeżenia do projektu wystąpienia pokontrolnego z dnia 25 czerwca 2018 r. nr 0601-IWW.0921.10.2018.6, które zostały oddalone, o czym został Pan poinformowany pismem z dnia 26 czerwca 2018 r. nr 0601-IWW.0921.10.2018.9.

Uwzględniając powyższe, w celu wyeliminowania stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości i uchybień – ***zalecam***:

1. Prawidłowe ewidencjonowanie nadpłat w podsystemie POLTAX2B na kartach kontowych, ich bieżące monitorowanie oraz podejmowanie skutecznych działań w celu ich likwidacji, a w szczególności zaliczanie na poczet zaległości podatkowych.
2. Zaliczanie wpłat podatników na poczet zaległości podatkowych i odsetek za zwłokę z uwzględnieniem kolejności ich dokonywania. Pobieranie odsetek za zwłokę od istniejącej zaległości podatkowej, jeżeli przekroczą próg, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 5 ustawy - Ordynacja podatkowa, mimo iż w wyniku proporcjonalnego zaliczenia częściowej wpłaty są niższe od kwoty 8,70 zł.
3. W przypadku złożenia przez podatnika wniosku o zaliczenie wpłaty, nadpłaty czy zwrotu, każdorazowe rozpatrywanie ich poprzez dokonanie przedmiotowego zaliczenia i wystawienie postanowienia w tej sprawie lub wydanie postanowienia o odmowie zaliczenia.
4. Dokonywanie zaliczeń nadpłat i zwrotów na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych zgodnie z wnioskiem podatnika, o którym mowa w art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej.
5. Uzgadnianie kwot zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych wpłaconych i zaewidencjonowanych w podsystemie POLTAX2B z kwotami zaliczek wykazanymi w zeznaniu podatkowym, zgodnie z art. 62 § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa.
6. Bieżące wydawanie i niezwłoczne wysyłanie postanowień w sprawie zaliczeń wpłat, nadpłat i zwrotów na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych, aby umożliwić podatnikom kontrolę prawidłowości tej czynności, w tym przez zainicjowanie postępowania zażaleniowego. W tym zakresie należy mieć na uwadze art. 62 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa.
7. Wydawanie postanowień w sprawie zaliczeń zgodnie z art. 217 Ordynacji podatkowej, tak aby podatnik uzyskał pełną informację w tym zakresie. W pouczeniu postanowienia prawidłowe wskazywanie organu, do którego służy zażalenie.
8. Wyeliminowanie z bieżącej pracy Urzędu przypadków rozstrzygania w drodze postanowienia o kwocie zwróconej na rachunek bankowy oraz przekazanej na zajęcie wierzytelności.

Przekazując powyższe zalecenia wyznaczam termin na złożenie informacji o ich wykonaniu, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich ewentualnego niepodjęcia na dzień **31 sierpnia 2018 r.**

Jednocześnie w związku z poleceniem Ministerstwa Finansów zawartym w piśmie z dnia 4 września 2014 r. nr CP12/012/1/TBC/14/80252RD przekazany przy piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 16 września 2014 r. nr KW/070-0020/14/27806 polecam przekazać do tut. Izby informację o rezultatach wdrożonych zaleceń w terminie do dnia **1 czerwca 2019 r.**


Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie
mgr inż. Andrzej Zieliński