



Poznań, 29 października 2024 roku



UNP: 3001-24-162839

Znak sprawy: 3001-IWW1.0921.19.2024

Pan

Arkadiusz Polaszczyk

Naczelnik

Urzędu Skarbowego w Turku

ul. Konińska 1,

62-700 Turek

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Sporządzone na podstawie art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2020, poz. 224).

Nazwa i adres kontrolowanego urzędu

3032 Urząd Skarbowy w Turku
ul. Konińska 1,
62-700 Turek

Naczelnik kontrolowanego urzędu

Pani Edyta Niedźwiecka - do 15 kwietnia 2024 r.

Pan Arkadiusz Polaszczyk - od 16 kwietnia 2024 r.

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli

Nr 24/2024 z 12 kwietnia 2024 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Wpis do książki kontroli

Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 1/2024.

Koordinator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

-

Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

1. Małgorzata Kozłowska – główny ekspert skarbowy

Data rozpoczęcia czynności kontrolnych 15 kwietnia 2024 r.

Data zakończenia czynności kontrolnych 23 lipca 2024 r.

Zakres kontroli

Przedmiot kontroli	Prawidłowość obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r. Badaniem mogły zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
Kontrolowany obszar działalności	
Orzecznictwo.	
Cel kontroli	
Ocena prawidłowości obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty.	
Ocena skontrolowanej działalności	
Pozytywna z nieprawidłowościami.	
DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE	

I. Przedmiot kontroli

Prawidłowość obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty

Kontrolą objęto prawidłowość obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty, poprzez dokonanie oceny podejmowanych działań pod kątem:

- a) kompletności i rzetelności zebranego materiału dowodowego w toku prowadzonego postępowania podatkowego,
- b) kompletności i poprawności formalnej i merytorycznej wezwań o złożenie wniosku,
- c) kompletności i poprawności formalnej i merytorycznej ustaleń przeprowadzanych w toku czynności sprawdzających poprzedzających złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty (w sytuacji złożenia przez podatnika korekty deklaracji/zeznania bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty),
- d) terminowości prowadzenia czynności,
- e) terminowości zwrotu nadpłaty:
 - 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę (art. 77 § 1pkt 2 ustawy O.p.),
 - 2 miesiące od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, lecz nie mniej niż 3 miesiące od dnia złożenia zeznania albo 45 dni od dnia złożenia zeznania za pomocą środków komunikacji elektronicznej w sytuacji zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji (art. 75 § 4 ustawy O.p.),
- f) ewidencjonowania czynności – odpowiednio:
 - w ZISAR Plus (czynności sprawdzające poprzedzające złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty),
 - i PoltaxPlus.

W kontrolowanym okresie (tj. od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r.) Urząd Skarbowy w Turku działał na podstawie 4 Regulaminów organizacyjnych nadanych: Zarządzeniem Nr 24/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 lutego 2023 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Turku (wcześniej Zarządzeniem Nr 210/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Turku; Zarządzeniem Nr 166/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 października 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu

Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Turku; Zarządzeniem Nr 144/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 sierpnia 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Turku) oraz w oparciu o Zarządzenie Nr 52/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 lutego 2022 r. zmieniające Regulamin Organizacyjny Urzędu Skarbowego w Turku.

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, poszczególne zadania mające związek z tematem kontroli realizowane były w Urzędzie Skarbowym w Turku przez osoby pracujące w komórkach funkcjonujących w badanym okresie, zgodnie z Regulaminem organizacyjnym obowiązującym w tym terminie, tj.

- w okresie od 1 września 2021 r. do 1 listopada 2022 r. (Zarządzenie nr 144/2021 DIAS w Poznaniu):
 - 1) SOB - Referat Obsługi Bezpośredniej (plan etatów: 7) kierownik referatu D.B.,
 - 2) SPO – Referat Postępowania Podatkowego (plan etatów: 7) kierownik referatu I.Z.,
 - 3) SER – Referat Rachunkowości (plan etatów: 6) kierownik referatu V.B.,
 - 4) SKA – Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (plan etatów: 10) kierownik działu M.F.,
- w okresie od 1 listopada 2022 r. do 1 stycznia 2023 r. (Zarządzenie nr 166/2022 DIAS w Poznaniu):
 - 1) SOB - Referat Obsługi Bezpośredniej (plan etatów: 7) kierownik referatu D.B.;
 - 2) SPO – Referat Postępowania Podatkowego (plan etatów: 7) kierownik referatu I.Z.;
 - 3) SER – Referat Rachunkowości (plan etatów: 6) kierownik referatu V.B. (absencja chorobowa kierownika od 20 grudnia 2022 r.);
 - 4) SKA – Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (plan etatów: 10) kierownik działu M.F.;
- w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 1 marca 2023 r. (Zarządzenie nr 210/2022 DIAS w Poznaniu):
 - 1) SOB - Referat Obsługi Bezpośredniej (plan etatów: 7) kierownik referatu D.B.;
 - 2) SPO – Referat Postępowania Podatkowego (plan etatów: 7) kierownik referatu I.Z.;
 - 3) SER – Referat Rachunkowości (plan etatów: 6) kierownik referatu V.B. (absencja chorobowa kierownika od 20 grudnia 2022 r.);
 - 4) SKA – Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (plan etatów: 10) kierownik działu M.F.;
- w okresie od 1 marca 2023 r. do 1 stycznia 2024 r. (Zarządzenie nr 24/2023 DIAS w Poznaniu):
 - 1) SOB - Referat Obsługi Bezpośredniej (plan etatów: 7) kierownik referatu D.B.;
 - 2) SKP[1] – Dział Postępowania Podatkowego i Kontroli Podatkowej (plan etatów: 10) kierownik referatu I.Z.;
 - 3) SER – Referat Rachunkowości (plan etatów: 6) kierownik referatu V.B. (absencja chorobowa kierownika od 20 grudnia 2022 r., zastępowanie kierownika od 1 czerwca 2023 r. przez M.W. - kierownika SEW);
 - 4) SKA – Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (plan etatów: 10) kierownik działu M.F.;

Biorąc pod uwagę sytuację kadrową w kontrolowanym okresie – liczne i długotrwałe absencje chorobowe pracowników, odejścia pracowników na emeryturę, zmiany komórek organizacyjnych przez pracowników, przyjęcia nowych pracowników na zastępstwa, odejścia pracowników do innych urzędów skarbowych (tzw. fluktuację kadr) i dynamiczność wskazanego procesu Zastępca Naczelnika w Urzędzie Skarbowym w Turku nie był w stanie przypisać konkretnych osób realizujących zadania z kontrolowanego obszaru do poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu Skarbowego funkcjonujących w okresie od stycznia 2022 r. do grudnia 2023 r.

Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w Turku, w całym kontrolowanym okresie była p. Edyta Niedźwiecka (NUS), którą zastępował p. Marcin Jesiołowski (ZN).

Na podstawie aktualnie obowiązującego Regulaminu Organizacyjnego w Urzędzie Skarbowym w Turku Naczelnik Urzędu Skarbowego sprawuje bezpośredni nadzór nad następującymi komórkami organizacyjnymi:

- 1) Pion Wsparcia (SNUW) – Wieloosobowe Stanowisko Wsparcia (SWW),
- 2) Pion Poboru i Egzekucji (SZNE):
 - a) Wieloosobowe Stanowisko Spraw Wierzycielskich (SEW),
 - b) Referat Egzekucji Administracyjnej (SEE),
 - c) Referat Rachunkowości (SER).

Zastępca Naczelnika sprawuje bezpośredni nadzór nad następującymi komórkami organizacyjnymi:

- 1) Pion Obsługi Podatnika (SZNO) – Referat Obsługi Bezpośredniej (SOB),
- 2) Pion Kontroli i Orzecznictwa (SZNK):
 - a) Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA),
 - b) Dział Postępowania Podatkowego i Kontroli Podatkowej (SKP[1]),
 - c) Wieloosobowe Stanowisko Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI).

W Urzędzie Skarbowym w Turku działania podejmowane w związku z realizacją wniosków o stwierdzenie nadpłaty prowadzone były głównie w oparciu o:

- ✓ Przepisy prawa,
- ✓ Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, Warszawa, luty 2022 r.
- ✓ Katalog dobrych praktyk, dotyczący prowadzonych spraw, mających na celu wyeliminowanie bądź ograniczenie ryzyka przedawniania się zobowiązań podatkowych (Poznań, grudzień 2021 r., październik 2022 r.).
- ✓ Dokument „Obsługa systemu Poltax w Urzędzie Skarbowym. Zasady powiązań dokumentów wymiarowych. Moduł Wymiar”, wydanie 12 ze stycznia 2014 r., opracowane przez Departament Informatyki Ministerstwa Finansów.
- ✓ Dokument „Zasady powiązań dokumentów wymiarowych w systemie PoltaxPlus. Moduł Wymiar” marzec 2023 r., przekazane przez Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów.
- ✓ Standardy dotyczące wyjaśnień i wezwań, Warszawa, czerwiec 2017 r.
- ✓ Uregulowania wewnętrzne, w tym:
 - Wewnętrzną procedurę postępowania nr 3/2019 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku z dnia 3 czerwca 2019 r. w sprawie dokonywania zwrotów w podatku od towarów i usług zmienioną przez Wewnętrzną procedurę postępowania nr 5 /2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku z dnia 15 listopada 2023 r. w sprawie uchylecia wewnętrznej procedury postępowania nr 3/2019 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku z dnia 3 czerwca 2019 r. w sprawie dokonywania zwrotów w podatku od towarów i usług
 - Wewnętrzną procedurę postępowania nr 2/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku z dnia 26 stycznia 2021 r. w sprawie obiegu i przetwarzania dokumentów wpływających do Urzędu Skarbowego w Turku zmienioną Wewnętrzną procedurą postępowania nr 2/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku z dnia 6 kwietnia 2022 r. w sprawie obiegu i przetwarzania dokumentów wpływających do Urzędu Skarbowego w Turku

- o Wewnętrzną procedurę postępowania nr 4/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających przed dokonaniem zwrotu nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych zmienioną przez Wewnętrzną procedurę postępowania nr 1/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku z dnia 15 lutego 2022 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających przed dokonaniem zwrotu nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, zmienione Wewnętrzną procedurą postępowania nr 2/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku z dnia 18 kwietnia 2023 r. w sprawie prowadzenia czynności sprawdzających oraz czynności analityczno-weryfikacyjnych badania zwrotu nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

Ustalenia kontroli

Naczelnik Urzędu Skarbowego zobowiązany jest do terminowego dokonywania zwrotów nadpłat wynikających z deklaracji/zeznań rocznych składanych przez podatnika oraz ich korekt (PIT-36, PIT-36L, PIT-37, PIT-28, PIT-38, DSF-1), na podstawie art. 77 § 1 i 2 ustawy O.p. W sytuacji złożenia przez podatnika korekty po terminie wynikającym z ustawy (tj. po 30 kwietnia następnego roku) pracownik zobowiązany jest przeprowadzić czynności sprawdzające, a od momentu złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty (wraz z korektą deklaracji/zeznania) postępowanie podatkowe, które z kolei może się zakończyć wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę/odmowę stwierdzenia nadpłaty lub zwrotem nadpłaty bez wydania decyzji.

W toku przeprowadzanych czynności kontrolnych Naczelnik Urzędu przekazał do weryfikacji Rejestr postępowań dotyczących wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r. Rejestr zawiera 13 pozycji: 8 z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych, 5 z zakresu podatku od towarów i usług. Zgodnie z oświadczeniem Naczelnika w Urzędzie Skarbowym w Turku w badanym okresie nie rozpatrywano wniosków o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych.

Powyższe ustalenia stały się podstawą do stwierdzenia, iż nie wszystkie nadpłaty, wynikające z korekt deklaracji/zeznań rocznych złożonych po ustawowym terminie do ich złożenia, realizowane były w kontrolowanym organie w oparciu o złożony przez podatnika wniosek. W związku z powyższym sporządzono raport z systemu ZISAR Plus, który wygenerowano wskazując jako parametr wyszukiwania słowa „korekta” i „bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty”. Rejestr ten zawiera 70 pozycji, z czego w ramach próby kontrolnej wytypowano do zbadania 8 spraw – korekt zeznań rocznych i korekt deklaracji VAT-7, w których wykazana nadpłata jest większa od nadpłaty wykazanej w deklaracji pierwotnej.

W związku z powyższym kontrolą objęto 15 opisanych poniżej spraw: 7 postępowań podatkowych wyłonionych z Rejestru postępowań i 8 czynności sprawdzających wyłonionych z systemu ZISAR Plus, w toku których stwierdzono wzrost wysokości kwoty nadpłaty.

Sprawa nr 1 dot. weryfikacji zasadności złożenia korekty deklaracji/zeznania PIT-37 za 2018 r. (bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty) różnica pomiędzy korektą, a zeznaniem pierwotnym w kwocie 6 255,00 zł podatnik S.K.,

Sprawa nr 2 dot. weryfikacji zasadności złożenia korekty deklaracji/zeznania PIT-37 za 2021 r. (bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty) różnica pomiędzy korektą, a zeznaniem pierwotnym w kwocie 3 114,00 zł podatnicy K. i S.P.,

Sprawa nr 3 dot. weryfikacji korekty deklaracji w podatku od towarów i usług - nadpłata w kwocie 7 619,00 zł; deklaracja VAT-7 za marzec 2022 r., podatnik (...) s.c.,

Sprawa nr 4 dot. weryfikacji korekty deklaracji w podatku od towarów i usług - nadpłata w kwocie 6 137,00 zł, deklaracja VAT-7 za czerwiec 2022 r. podatnik D.B.,

Sprawa nr 5 dot. wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym z tytułu wypłaty wynagrodzenia za czas pozostawania bez pracy w kwocie 2 892,00 zł, podatnik M.M.,

Sprawa nr 6 dot. wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za okres od września 2018 r. do grudnia 2018 r. oraz luty 2019 r. w kwocie 21 568,00 zł podatnik P.K.,

Sprawa nr 7 dot. wniosku o wycofanie błędnie złożonych korekt deklaracji VAT-7/plików JPK za okres od stycznia 2017 r. do lutego 2019 r. oraz stwierdzenie nadpłaty w kwocie 51 910,00 zł w podatku VAT za ww. okresy rozliczeniowe, podatnik M.A.,

Sprawa nr 8 dot. wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym PIT-36L za 2021 r., w kwocie 18 008,00 zł, podatnik B.R.,

Sprawa nr 9 dot. wniosku o weryfikację nadpłaty w podatku VAT-7 w związku z wykonywaniem usług dla usługobiorcy zagranicznego spoza UE, w kwocie 1 693,68 zł, podatnik J.K.,

Sprawa nr 10 dot. wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym PIT-37 za 2020 r. w kwocie 280,84 zł, podatnik A.U.,

Sprawa nr 11 dot. wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym PIT-36L za 2020 r. w kwocie 29 451,00 zł, podatnik B.R.,

Sprawa nr 12 dot. korekty zeznania rocznego PIT-36L za 2022 r., różnica pomiędzy korektą, a zeznaniem pierwotnym w kwocie 19 754,00 zł, podatnik T.W.,

Sprawa nr 13 dot. korekty zeznania rocznego PIT-36L za 2022 r., różnica pomiędzy korektą a zeznaniem pierwotnym w kwocie 5 293,00 zł, podatnik A.N.,

Sprawa nr 14 dot. korekty zeznania rocznego PIT-39 za 2022 r., różnica pomiędzy korektą, a zeznaniem pierwotnym w kwocie 30 400,00 zł, podatnik E.B.,

Sprawa nr 15 dot. korekty deklaracji VAT-7 za czerwiec 2023 r. różnica pomiędzy korektą, a deklaracją pierwotną w kwocie 14 246,00 zł, podatnik P.K..

Weryfikacja spraw o numerach 1-4, 12-15 potwierdziła błędne działanie organu przy realizacji nadpłat wynikających ze złożonych korekt deklaracji/zeznań rocznych polegające na zwrocie nadpłaty pomimo niezłożenia przez podatników wymaganego przepisami prawa wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W toku prowadzonych czynności organ nie wzywał podatników do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

W związku z realizacją nadpłat pracownicy organu stosowali zasadę weryfikacji nadpłat wynikających z korekt zeznań i deklaracji oraz na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty, wg określonych kryteriów przyjętych w Urzędzie Skarbowym w Turku, tzn. zarówno dla podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, jak i w podatku od towarów i usług weryfikacji poddawano nadpłaty powyżej kwoty 5 000,00 zł.

W związku z prośbą o uszczegółowienie wyjaśnień w temacie braku wniosków o stwierdzenie nadpłaty – Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku w piśmie z 28 czerwca 2024 r. ponownie wskazał, że do weryfikacji nadpłat przyjęto progi kwotowe w poszczególnych podatkach, w przypadku złożenia korekt bez wniosków o stwierdzenie nadpłaty - nadpłaty podlegały weryfikacji wyłącznie na podstawie

złożonej korekty zeznania, natomiast w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika - nadpłata weryfikowana była na podstawie wniosku. Wskazał, że brak wezwań ze strony Urzędu do złożenia wniosków o stwierdzenie nadpłaty przez podatników wynikał z wieloletniej praktyki organów podatkowych, ze stanowisk poruszanych na naradach w IAS, gdzie traktowano wnioski o stwierdzenie nadpłaty jako możliwość i uprawnienie podatnika, a nie jako obowiązek, stąd z uwagi na przyjętą wieloletnią praktykę w przypadku braku tego wniosku rozpatrywano nadpłaty w ramach złożonej korekty zeznania. Zastępca Naczelnika zaznaczył, że w Urzędzie Skarbowym w Turku w okresie kontrolowanym nie wydano polecenia do niewzywania podatników do składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty.

Jednak największy wpływ na przyjęcie błędnego sposobu realizacji zwrotów nadpłat wynikających z korekt składanych po ustawowym terminie, zdaniem Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku, miała sytuacja kadrowa w komórce SER, która nie pozostała bez wpływu na realizację zadań w innych komórkach organizacyjnych US, bowiem:

1) W komórce SER:

- brak było osoby kierującej komórką w okresie od 20 grudnia 2022 r. do 13 grudnia 2023 r.,
- brak było osoby zastępującej kierownika w okresach od 1 stycznia 2022 r. do 1 czerwca 2022 r. oraz od 22 marca 2023 r. do 31 grudnia 2023 r.,
- liczne i długotrwałe absencje pozostałych osób w komórce,
- odejście pracownika na emeryturę w styczniu 2023 r. – pracownik, który przejął zadania wymagał dodatkowej uwagi i przeszkolenia.

2) Komórka SKA:

- długotrwałe nieobecności pracowników:
 - 1) od 1 stycznia 2022 r. do 25 sierpnia 2022 r.,
 - 2) od 5 czerwca 2023 r. do dnia dzisiejszego,
 - 3) od 1 lutego 2023 r. – przejście pracownika do WUCS w Poznaniu.

Ww. okoliczności spowodowały, że realizacja podstawowych zadań nałożonych na urząd skarbowy była zagrożona, a Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku organizując pracę Urzędu w kontrolowanym okresie musiał ustalić priorytety działania, w tym za najważniejsze uznał terminowość realizacji zwrotów nadpłat. Tym samym podjął decyzję o:

- przekierowaniu do komórki SKA zadania weryfikacji zeznań ze statusem BZ (błędne zaliczki) i BD (błędne zeznania) w trybie czynności sprawdzających,
- przekierowaniu do komórki SPO/SKP zadania wsparcia przy weryfikacji zeznań ze statusem BD,
- przekierowaniu do komórek SKA, SKP/SPO, SEW, SWW, SKI zadania realizacji poleceń zwrotów nadpłat podatku,
- przekierowaniu do komórki SOB, przy współpracy z komórką SER, zadania odnotowywania dokumentów w systemie POLTAX2BPLUS.

Dodatkowo, Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że w tym temacie Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku związany był również wytycznymi na czas akcji PIT. Przedmiotowe wytyczne nakładały bowiem na organy podatkowe priorytetowość zadań oraz ich wagę. W tym trudnym dla urzędu okresie, biorąc pod uwagę ww. okoliczności oraz szczególną sytuację kadrową w komórce, Naczelnik Urzędu określił jasne priorytety działania nastawione na obsługę klienta zewnętrznego, a przede

wszystkim, terminową realizację nadpłat, co udało się zrealizować biorąc pod uwagę opisane problemy. Należy również zaznaczyć, że w akcję PIT w kontrolowanym organie zaangażowane były wszystkie komórki organizacyjne US, które wykonywały następujące czynności oprócz podstawowych zadań:

- zmienne dyżury przy przyjmowaniu zeznań papierowych,
- rozłożenie na komórki zadania udzielenia informacji telefonicznej,
- wprowadzanie zeznań papierowych do systemu.

Zgodnie z informacją przekazaną przez Naczelnika Urzędu w Turku (pismo z 6 czerwca 2024 r.) od 2024 r. kryteria te uległy zmianie – obecnie weryfikowana jest każda kwota nadpłaty wykazanej w korekcie zeznania/deklaracji, natomiast zgodnie z protokołem (stanowiącym zał. do wskazanego pisma) z narady kierownictwa US w Turku, która miała miejsce 21 lutego 2024 r., do złożenia wniosków o stwierdzenie nadpłaty wzywani są podatnicy wskazujący nadpłatę od 1 000,00 zł. Dodatkowo podkreślono, że w Urzędzie Skarbowym w Turku trwają prace nad stworzeniem procedury regulującej zadania do wykonania w zakresie realizacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty.

1. Kompletność i rzetelność zebranego materiału dowodowego w toku prowadzonego postępowania podatkowego

W toku kontroli przeprowadzono weryfikację pod względem kompletności i poprawności formalnej i merytorycznej ustaleń poczynionych w toku postępowania podatkowego wszczętego na wniosek strony. Badaniu miały zostać poddane wezwania kierowane do podatnika w celu przedłożenia przez niego dokumentów uzasadniających stwierdzenie nadpłaty oraz podstawy do dokonania zwrotu nadpłaty i ich udokumentowanie protokołem/adnotacją.

Ocenę prawidłowości obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty dokonano w oparciu o konkluzje powstałe w związku z weryfikacją poniżej opisanych spraw:

- 1) wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu wypłaty wynagrodzenia za czas pozostawania bez pracy w kwocie 2 892,00 zł, podatniczka M.M. (sprawa nr 5),

Pierwotnie, 17 lipca 2023 r. podatniczka przedłożyła niepełny wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Wniosek został ręcznie uzupełniony o zapis, cyt.: „stwierdzenie nadpłaty za 2023 r. kwiecień 2023, art. 75 ustawy Ordynacja podatkowa, w kwocie 2 892,00 zł w podatku dochodowym od osób fizycznych”. Oprócz wniosku dotyczącego zwrotu nienależnie pobranego podatku dochodowego z tytułu wypłaty wynagrodzenia za czas pozostawania bez pracy przedłożono do wglądu, m.in.:

- Wyroki Sądu Rejonowego w Koninie,
- Wyrok II FSK z 25 listopada 2021 r. (uzasadniający wniosek),
- Uchwałę Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego z dnia 18 czerwca 2009 r. I PZP 2/09 (uzasadniająca złożony wniosek),
- Skierowanie podatniczki M.M. na badania,
- Oświadczenie ww. zgłaszającej gotowość podjęcia pracy z 7 listopada 2022 r.,
- Pismo z 3 listopada 2022 r. kierowane do wnioskodawczyni podatniczki M.M.,
- Pełnomocnictwo udzielone 30 października 2022 r. do reprezentowania podatniczki w sprawie sądowej.

Analiza zgromadzonego materiału dowodowego pozwoliła Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Turku na wydanie 2 sierpnia 2023 r. decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty nr (...), w której określono nadpłatę w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 2 892,00 zł, z tytułu nienależnie pobranego podatku przez płatnika.

Z uwagi na fakt, iż wydawana decyzja w całości uwzględniała wniosek strony, organ prawidłowo odstąpił od informowania podatnika o możliwości wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego (art. 123 § 2 w związku z art. 200 ustawy O.p.).

- 2) wniosek z 13 czerwca 2023 r. o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za okres od września 2018 r. do grudnia 2018 r. i luty 2019 r. w kwocie 21 568,00 zł, podatnik P.K. (sprawa nr 6),

W sprawie na wniosek podatnika Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku wydał decyzję odmawiającą stwierdzenia nadpłaty. Podatnik zaskarżył decyzję nr (...) z 27 lipca 2023 r., w efekcie czego organ przekazał akta sprawy do kontroli instancyjnej Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, który z kolei decyzją z 16 listopada 2023 r. nr (...) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 19 marca 2024 r. I SA/Po (...) uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu i poprzedzając ją decyzję organu pierwszoinstancyjnego i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

W ocenie Sądu, skutków uchybień legislacyjnych ustawodawcy krajowego nie można przerzucać na obywateli (podatników). Stosowanie się przez podatnika do obowiązujących krajowych regulacji podatkowych i działanie w zaufaniu do tych unormowań nie może skutkować dla tego podatnika negatywnymi skutkami w dochodzeniu swoich uprawnień [por. wyrok NSA z 23 marca 2023 r., I FSK (...)]. W realiach niniejszej sprawy nie sposób stawiać skarżącemu zarzutu, że był niewystarczająco starannym podatnikiem w zakresie niezachowania terminu określonego do skorzystania z przedmiotowego uprawnienia, skoro działał w przeświadczeniu, co do legalności krajowych regulacji. W związku z wyrokiem WSA w Poznaniu, akta sprawy przekazano organowi pierwszej instancji celem ponownego przeprowadzenia postępowania zgodnie z zaleceniami Sądu. Kontrolująca nie dokonała oceny wyżej opisanego postępowania, z uwagi na dokonaną wcześniej ocenę przez WSA w Poznaniu.

- 3) wniosek z 30 grudnia 2023 r. o wycofanie błędnie złożonych korekt deklaracji VAT-7/plików JPK za okres od stycznia 2017 r. do lutego 2019 r. oraz stwierdzenie nadpłaty w kwocie 51 910,00 zł w podatku VAT za ww. okresy rozliczeniowe, podatnik M.A. (sprawa nr 7),

28 czerwca 2022 r. na podstawie upoważnień nr (...) i nr (...) wszczęto u podatnika kontrolę celno-skarbową. Z uwagi na weryfikację prawidłowości i rzetelności dokumentów mających związek z fakturami wystawionymi przez spółkę (...) podatnik M.A. złożył 11 lipca 2022 r. korekty deklaracji VAT-7 za okres od stycznia 2017 r. do lutego 2019 r. (nieprawidłowości w rozliczeniu podatku VAT polegające na wykazaniu w deklaracjach VAT-7, kwot podatku naliczonego wynikających z faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, wystawionych na rzecz kontrolowanego podmiotu, przez spółkę (...)). Korekty deklaracji VAT-7 zostały złożone w terminie nieprzekraczającym terminu wskazanego w art. 62 ust. 4 ustawy o KAS dopuszczającego złożenie korekt w terminie do 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, w zakresie objętym tą kontrolą. Naczelnik WUCS w Poznaniu 19 września 2022 r. wydał zawiadomienie o uwzględnieniu korekt deklaracji. Uznanie korekt zakończyło kontrolę celno-skarbową (art. 62 ust. 4c ustawy o KAS). Obowiązujące przepisy podatkowe nie przewidują możliwości wycofania korekt deklaracji, a ich

ponowne skorygowanie nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana korekta przewidywałaby cofnięcie ustaleń kontroli celno-skarbowej, poza wyjątkami, które nie znajdują zastosowania w przedmiotowej sytuacji (art. 83 ust. 1 c i ust. 1 d ustawy o KAS), tym samym korekty mają charakter nieodwracalny.

W związku z powyższym stanem faktycznym należało odmówić wszczęcia postępowania – brak przesłanek do wszczęcia, gdy żądanie zostało złożone przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, co wyjaśniono podatnikowi w treści postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego z 16 stycznia 2024 r., nr (...).

4) wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych PIT-36L za 2021 r., w kwocie 18 008,00 zł, podatnik B.R. (sprawa nr 8),

26 lutego 2022 r. podatnik złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty (ulga IP BOX), przedkładając równocześnie:

- ewidencję, w której rejestrowany był projekt, zawierającą faktury kosztowe, przychodowe pozwalające wyodrębnić te dane z innych faktur (tzw. dochód z kwalifikowanego IP koszty związane z wytworzeniem kwalifikowanego IP: koszty bezpośrednie, nabycie wyników prac B+R od podmiotu powiązanego, nabycie wyników prac B+R od podmiotu niepowiązanego, nabycie kwalifikowanego IP),
- umowę o współpracę zawartą 1 sierpnia 2019r. pomiędzy podatnikiem, a firmą, dla której świadczy te usługi (...),
- umowę ramową o podwykonawstwo zawartą 5 listopada 2021 r. pomiędzy (...), a wnioskującym,
- umowę z 16 grudnia 2016 r. zawartą z (...),
- interpretację indywidualną z 4 października 2021 r. nr (...) wskazująca na możliwość preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych prawa własności intelektualnej (IP Box),
- kserokopie faktur wystawionych przez wnioskodawcę.

1 marca 2022 r. podatnik złożył wniosek o anulowanie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W konsekwencji powyższego 7 marca 2022 r. wydano decyzję o umorzeniu postępowania o nr (...). Umorzenie postępowania zasadne z uwagi na fakt, iż nie minął jeszcze termin do złożenia zeznania rocznego za 2021 r. (wniosek podatnika był bezzasadny – odliczenia można było dokonać w składanym za ten rok zeznaniu rocznym, co podatnik później uczynił).

5) wniosek o weryfikację nadpłaty podatku z deklaracji VAT-7 w związku z wykonywaniem usług dla usługobiorcy zagranicznego spoza UE, w kwocie 1 693,68 zł, podatnik J.K. (sprawa nr 9),

18 sierpnia 2022 r. elektronicznie złożono wniosek o treści, cyt.: „Proszę o weryfikację nadpłaty podatku VAT-7 w związku z wykonywaniem usług dla usługobiorcy zagranicznego z poza UE i odwrotnym opodatkowaniem VAT. Proszę również o weryfikację faktycznego stanu nadpłaty w związku z częściowym rozliczeniem nadpłat w ubiegłym roku kalendarzowym”.

24 sierpnia 2022 r. podatnik wycofał wniosek o stwierdzenie nadpłaty składając pismo o treści: „Proszę o wycofanie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w związku z wypełnieniem błędnego wniosku.”

Realizując wniosek o wycofanie wniosku o stwierdzenie nadpłaty Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku wydał 30 sierpnia 2022 r. decyzję o umorzeniu postępowania nr (...).

Zgodnie z art. 208 § 2 ustawy O.p. Organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz nie zagraża to interesowi publicznemu.

- 6) wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych PIT-37 za 2020 r. w kwocie 280,84 zł, podatnik A.U. (sprawa nr 10),

Wniosek z 17 stycznia 2022 r. o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych PIT-37 za 2020 r. Zgodnie z wyjaśnieniem podatnik odnalazł faktury potwierdzające wydatki poniesione w związku z zainstalowaniem słonecznego podgrzewacza wody (odliczenie termomodernizacyjne).

Zbadano uprawnienia do zwrotu nadpłaty zarówno w zakresie odliczenia ulgi z tytułu wychowania trojga dzieci, jak i odliczenia termomodernizacyjnego.

Prawidłowo zrealizowano wniosek podatnika dokonując zwrotu nadpłaty bez wydania decyzji, korzystając z uprawnień wynikających z art. 75 § 4 ustawy O.p., zgodnie z którym jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania/deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne.

- 7) wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych PIT-36L za 2020 r. w kwocie 29 451,00 zł, podatnik B.R. (sprawa nr 11),

Wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2020, z 7 lutego 2022 r., w związku ze zmianą kwalifikacji osiąganego przychodu. Przedłożona interpretacja indywidualna dotycząca preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX), nie pozwala na jakiegokolwiek wątpliwości, co do uzasadnienia rozpatrywanego wniosku.

Ze zgromadzonego materiału dowodowego jasno wynika, że podatnik wykonuje zlecane prace programistyczne prowadzące do powstania innowacyjnych rozwiązań obsługujących dedykowane ustawą obszary działalności – tzn. jest wykonawcą usług programistycznych (usługi inżynierskie w zakresie automatyki przemysłowej). Wnioskodawca wyodrębnia w prowadzonej ewidencji przychody, koszty uzyskania przychodów i dochodu przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej.

Zgodnie z wydaną interpretacją indywidualną:

- prace wykonywane przez podatnika B.R. polegające na tworzeniu oprogramowania spełniają definicję działalności badawczo-rozwojowej w rozumieniu art. 5a pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (działalności badawczo-rozwojowej - oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań),
- autorskie prawo do oprogramowania komputerowego wytwarzane przez wnioskującego w ramach jego działalności gospodarczej jest kwalifikowanym prawem własności intelektualnej w rozumieniu art. 30ca ust. 2 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wnioskodawca jest uprawniony do skorzystania z opodatkowania wynoszącego 5% podstawy opodatkowania wobec dochodu uzyskanego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży usługi, na zasadach określonych w art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Prawidłowość skorygowanego zeznania nie budzi wątpliwości, dlatego organ podatkowy zwrócił nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim bowiem przypadku korekta wywołuje skutki prawne (art. 75 § 4 ustawy O.p.).

Zastosowanie ulgi w związku z preferencyjnym opodatkowaniem dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej, nie budzi wątpliwości. Wątpliwości w tej sprawie budzi jednak

realizacja wniosku przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku, pomimo posiadania przez organ wiedzy o tym, że nie jest właściwą jednostką do jego realizacji. W przekazanych do weryfikacji aktach zamieszczona jest bowiem notatka pracownika prowadzącego sprawę, w której zawarto informację, iż w toku rozmowy telefonicznej podatnik potwierdził, iż wskazany na wniosku adres, jest jego aktualnym adresem zamieszkania (choć zmiana nie została przez podatnika nigdzie zgłoszona). Również w adnotacji z 24 lutego 2022 r. opisującej uzasadnienie zwrotu nadpłaty pracownik wskazuje adres zamieszkania podatnika, nie będący we właściwości miejscowej kontrolowanego organu.

Zgodnie z art. 18a § 1 ustawy O.p., jeżeli po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach dotyczących poprzednich lat podatkowych lub innych okresów rozliczeniowych jest organ właściwy po zaistnieniu tych zdarzeń, z zastrzeżeniem art. 18b. Natomiast, zgodnie z art. 18b § 1 ustawy O.p. organy podatkowe właściwe w dniu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej do określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania pozostają właściwe we wszystkich sprawach związanych z zobowiązaniem podatkowym, które jest przedmiotem postępowania lub kontroli, chociażby w trakcie postępowania lub kontroli nastąpiło zdarzenie powodujące zmianę właściwości.

Jak wynika z wyżej opisanych przepisów generalną zasadą wynikającą z art. 18a § 1 ustawy O.p. jest to, że w sytuacji zmiany właściwości organem właściwym jest nowy urząd. Zgromadzony materiał dowodowy wskazuje, że przedmiotowy wniosek wszczynający postępowanie na wniosek strony, powinien zostać przesłany zgodnie z właściwością miejscową do Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto, który był właściwy do jego rozpatrzenia..

Ocenie poddano adnotacje spisane przez pracowników prowadzących poszczególne sprawy. Weryfikacja adnotacji kończących czynności prowadzone w ramach wszczętego postępowania wykazała, że spisane zostały w każdej sprawie i w każdym przypadku w oparciu o art. 177 § 1 ustawy O.p. Tym samym potwierdzono, że organ podczas realizacji zadań wykorzystuje treść tego artykułu „czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwala się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności”(realizacja zasady pisemności). Wskazać również należy, że spisane adnotacje są czytelne i nie budzą wątpliwości, co do poczynionych ustaleń, dają możliwość dokonania oceny zgromadzonego materiału dowodowego nie tylko przez osoby prowadzące sprawę, ale również osoby je weryfikujące. Każda z adnotacji została podpisana przez pracownika prowadzącego sprawę i zaakceptowana najpierw przez bezpośredniego przełożonego i później przez Zastępcę Naczelnika, bądź Naczelnika Urzędu Skarbowego.

Wraz z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty i korektami deklaracji/zeznań - w uzasadnionych przypadkach - podatnicy przedkładali niezbędne dokumenty potwierdzające słuszność złożonych wniosków, tj. wyroki sądu, postanowienia sądowe, interpretacje indywidualne, prowadzone ewidencje i wystawione przez siebie faktury. W sposób prawidłowy, merytorycznie uzasadniony dokonywano oceny materiału źródłowego zgromadzonego w toku postępowań.

Na organie podatkowym, w toku prowadzonego postępowania ciąży obowiązek zapewnienia stronie udziału w prowadzonym postępowaniu podatkowym (art. 123 ustawy O.p.). Obowiązek ten jest wynikiem realizacji zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 ustawy O.p.) i zasady udzielania przez organ podatkowy informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego (art. 121 § 2 ustawy O.p.). Oznacza to, że zgodnie z art. 123 ustawy O.p. organ ma obowiązek zapewnić stronie

możliwość udziału w postępowaniu na każdym jego etapie, w każdej instancji. W żadnej ze spraw nie doszło do naruszenia powyższych zasad. W 3 przypadkach odstąpiono od zasady czynnego udziału, niemniej miało to miejsce w sprawach, w których w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony powinna zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony - art. 123 § 2 O.p. W sposób prawidłowy i z odpowiednią podstawą prawną wydano rozstrzygnięcia kończące opisane powyżej sprawy.

Potwierdzono należyłą staranność ze strony Organu w zakresie prowadzonych postępowań podatkowych. Niemniej, pomimo zachowania staranności, nie sposób nie odnieść się do zdiagnozowanego błędu formalnego w sprawie zwrotu nadpłaty w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX) polegającego na niezastosowaniu przez organ przepisów dotyczących właściwości miejscowej organu.

W związku z powyższym zalecam ponowną analizę tej sprawy pod względem rejestracyjnym, w celu zweryfikowania, czy podatnik dokonał zgłoszenia zmiany miejsca zamieszkania. Jeżeli składał kolejne wnioski, czy zawierały ten sam, czy inny adres zamieszkania, z jakim adresem składa kolejne zeznania roczne, w celu ustalenia właściwości miejscowej i zapobieżeniu powstania podobnych błędów w przyszłości (we wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym za 2021 r., z 26 lutego 2022 r. podatnik wskazał ponownie uprzedni adres zamieszkania, będący we właściwości miejscowej kontrolowanego organu podatkowego).

2. Kompletność i poprawność formalna i merytoryczna wezwań do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz innych wezwań

Jednym z założeń kontrolującej było sprawdzenie prawidłowości kierowanych do podatników wezwań – pisemnie lub w rozmowie telefonicznej, podczas których podatnik zostałby zobowiązany do złożenia brakującego wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Niemniej w toku kontroli nie zdiagnozowano w próbie kontrolnej wezwań o złożenie wniosków o stwierdzenie nadpłaty, w związku z powyższym brak możliwości dokonania oceny kompletności i poprawności formalnej i merytorycznej wezwań.

W badanej próbie stwierdzono 2 notatki z rozmów przeprowadzonych po złożeniu przez podatników wniosków o stwierdzenie nadpłaty:

1. w sprawie nr 10 - notatkę z rozmowy przeprowadzonej z podatniczką, w której zgodnie z adnotacją poproszono o uzupełnienie dokumentów potwierdzających fakt uprawnienia do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej,
2. w sprawie nr 11 – notatkę, z przeprowadzonej rozmowy telefonicznej, w toku której potwierdzono adres zamieszkania podatnika, niebędący we właściwości miejscowej organu.

W sprawie nr 3, w której nie złożono wniosku o stwierdzenie nadpłaty zdiagnozowano mail informujący o złożeniu materiałów źródłowych przez biuro rachunkowe, z prośbą o przedłożenie ich pracownikowi realizującemu czynności w związku z wpływem korekty deklaracji VAT-7, natomiast w aktach sprawy nie stwierdzono żadnej notatki, adnotacji potwierdzającej okoliczności przeprowadzonej rozmowy.

W związku z powyższym pokreślić należy, że brak takich adnotacji powoduje, że niemożliwe do odtworzenia staje się późniejsze potwierdzenie, wyjaśnienie treści prowadzonej rozmowy, wskazanie rzeczywistego rozmówcy, jakiego rodzaju informacje pozyskał podatnik lub pełnomocnik.

Tym samym przypomnieć należy zasadę pisemności postępowania. Obowiązek nałożony na organ administracji publicznej wymaga, aby sprawy administracyjne były załatwiane w formie pisemnej lub dokumentu elektronicznego (art. 126 § 1 ustawy O.p.). Zasada postępowania wprowadzona

w interesie pewności i jasności stosunków prawnych początkowo ogranicza się do obowiązku utrwalania lub dokonywania czynności poprzez sporządzenie dokumentu w formie papierowej (obecnie możliwe jest załatwianie sprawy w formie elektronicznej). Czynności procesowe podjęte w postępowaniu podatkowym wymagają jednak utrwalenia. Załatwienie sprawy w formie pisemnej odnosi się nie tylko do czynności kończących postępowanie, ale także do ciągu czynności postępowania. Zasada pisemności dopracowuje precyzję utrwalania czynności procesowych. Gdy w postępowaniu przemawia za tym interes strony, a przepis prawa nie stoi temu na przeszkodzie, dopuszcza się odstępstwo od zasady pisemności i sprawy mogą zostać załatwione ustnie, ale treść oraz istotne motywy takiego załatwienia powinny być utrwalone w aktach w formie protokołu lub podpisanej adnotacji (powyższe znajduje również zastosowanie do czynności sprawdzających – poprzez odesłanie wynikające z art. 280 ustawy O.p. do działu IV ustawy O.p.).

W związku z zastanym stanem, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu wyjaśnia:

Przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. O.p. przewidują dwa odrębne tryby korygowania zeznań podatkowych, z których wynika nadpłata, określone przepisami:

- art. 75,

- art. 81.

Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację, poprzez złożenie korygującej deklaracji w trybie przepisu art. 81 ustawy O.p. Korekta zeznania złożona w tym trybie nie skutkuje wszczęciem postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty.

Wszczęcie takiego postępowania następuje wskutek złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 ustawy O.p., a korekta deklaracji/zeznania rocznego jest jedynie dopełnieniem tego wniosku.

W sytuacji złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w trybie art. 75 ustawy O.p. wraz z korektą deklaracji/zeznania, składaną niekoniecznie w tym samym momencie, której prawidłowość wymaga zweryfikowania przez organ podatkowy, powinno być prowadzone postępowanie podatkowe wszczęte wnioskiem podatnika w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku, mogące skutkować określeniem w decyzji wysokości zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego, a w zakresie w jakim jest niezasadny, odmową stwierdzenia nadpłaty. W tym przypadku korekta, złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, nie wywołuje skutków prawnych, o czym należy poinformować podatnika w uzasadnieniu decyzji. Jeżeli prawidłowość skorygowanego dokumentu złożonego wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne (art. 75 § 4 ustawy O.p.). Podatnik może wycofać złożony do organu wniosek o stwierdzenie nadpłaty, co skutkuje koniecznością umorzenia wszczętego tym wnioskiem postępowania, a korekta złożona wraz z wnioskiem staje się bezskuteczna, na co organ podatkowy powinien zwrócić uwagę w uzasadnieniu decyzji.

Powyższe wynika nie tylko z przepisów prawa zawartych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, ale również z pism Ministerstwa Finansów.

W piśmie z 27 listopada 2020 r., nr DOP8/DPP10.8012.45.2020 Ministerstwo Finansów zajęło stanowisko potwierdzające zastosowanie ww. przepisów wskazując, cyt.:

„Złożenie korekty deklaracji, z której wynika nadpłata, bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty powoduje wątpliwości co do jej prawidłowości, przez co nie może stanowić podstawy do zwrotu nadpłaty lub zaliczenia jej na poczet zaległości podatkowych. Wyjaśnienie wątpliwości co do poprawności złożonej korekty deklaracji, odbywa się w ramach czynności sprawdzających w oparciu o art. 274a § 2 ustawy Ordynacji podatkowej. Powyższy przepis stanowi, że w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. W ramach wezwania, o którym mowa w art. 274a § 2 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy, działając na podstawie art. 121 § 2 w zw. z art. 280 tej ustawy, powinien jednocześnie poinformować podatnika, że w celu stwierdzenia nadpłaty konieczne jest złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Zgodnie z art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Powołany przepis, na mocy odesłania zawartego w art. 280 Ordynacji podatkowej, stosuje się także do czynności sprawdzających. Obowiązek przestrzegania przez organ podatkowy zasady informowania nie może być uzależniany od kryterium wysokości kwoty nadpłaty, będącej wynikiem korekty deklaracji.”

(Wytyczne do zasad/formy zwrotu nadpłaty/stwierdzenia nadpłaty Ministerstwo Finansów zawarło w pismach o numerach:

- DPP10.8022.44.2019 z 17 stycznia 2020 r.,
- DPP2.861.12.2020.1 z 2 czerwca 2020 r.,
- DOP8/DPP0.8012.45.2020 z 27 listopada 2020 r. (stanowiące odpowiedź na zapytanie złożone przez IAS w Łodzi w ramach Rekomendacji, nr 1001-IOD-3.033.33.2020.1 z 6 lipca 2020 r.),
- DOP8.8022.8.2021 z 22 marca 2022 r. (cyt. „...informuję, że aktualne jest stanowisko Ministerstwa Finansów (...), zgodnie z którym dokonanie zwrotu nadpłaty wynikającej z korekty deklaracji, bez składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest możliwe wyłącznie w przypadku korygowania deklaracji (zeznania) przed upływem ustawowego terminu do jej złożenia. W pozostałych przypadkach wymagane jest złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty.”).

3. Kompletność i poprawność formalna i merytoryczna ustaleń przeprowadzanych w toku czynności sprawdzających poprzedzających złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty (w sytuacji złożenia przez podatnika korekty deklaracji/zeznania bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty)

W związku z niewielką ilością złożonych wniosków o stwierdzenie nadpłaty zarówno weryfikacji, jak i ocenie poddano zwroty nadpłat mające związek ze złożoną korektą zeznania lub deklaracji, po ustawowym terminie do ich złożenia, a z których wynika nadpłata w kwocie wyższej, niż w pierwotnym zeznaniu lub deklaracji.

Czynności podejmowane podczas weryfikacji zasadności uprawnień do zwrotu nadpłat, w sprawach nieszablonowych, wynikających ze złożonych korekt deklaracji/zeznań, zostały opisane poniżej:

W sprawie nr 1 korekta zeznania rocznego PIT-37 za 2018 r. złożona 28 kwietnia 2022 r. powstała z uwagi na niewykazanie przez podatnika w zeznaniu pierwotnym odliczenia od podatku ulgi uczniowskiej w kwocie 6 179,01 zł. W korekcie wybrano preferencyjny sposób opodatkowania wraz z małżonką, zmarłą w 2020 r.

Pierwotne zeznanie PIT-37 za 2018 r. zostało złożone przez podatnika wspólnie z małżonką 17 kwietnia 2019 r., wykazano kwotę do zwrotu 58,00 zł. W złożonej 28 kwietnia 2022 r. korekcie zeznania PIT-37 za 2018 r., podatnik wykazał nadpłatę w wysokości 6 255,00 zł. Zwrot nadpłaty pozostałemu przy życiu małżonkowi w pełnej kwocie mógłby budzić wątpliwość, gdyby nie konieczność zastosowania w tym przypadku przepisów art. 92 § 3 i 3a ustawy O.p., co potwierdziły wyjaśnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku złożone 6 czerwca 2024 r.

Zgodnie z wyrokiem I SA /Bk (...) „(...) zastosowany przepis art. 92 § 3a O.p. jest więc wyjątkiem od zasady sukcesji, o której mowa w 97 § 1 i art. 98 O.p. (...) zgodnie z Nowelizacją nie budzi wątpliwości, że ustawodawca uznał, iż nie ma w takiej sytuacji potrzeby wprowadzania do tej procedury spadkobierców, skoro wolą małżonków było złożenie wspólnego zeznania. Ponadto dopuszczenie spadkobierców do spraw podatkowych żyjącego podatnika małżonka wiązałoby się z pośmiertnym rozdzieleniem wspólnego zeznania, co mogłoby budzić poważne wątpliwości z zakresu ochrony tajemnicy skarbowej.(...) Z dniem 1 stycznia 2016 r. przepis art. 92 § 3 został zmieniony, a ponadto dodany został § 3a. Zgodnie z nowym brzmieniem tych przepisów, małżonkowie opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów na podstawie odrębnych przepisów ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku od sumy dochodów małżonków, z zastrzeżeniem § 3a (§ 3). W razie śmierci jednego z małżonków, o których mowa w § 3, drugi z małżonków ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługuje mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku (§ 3a).” Podsumowując, wyłącznym podmiotem nabywającym uprawnienie do zwrotu nadpłaty, ale i odpowiedzialnym z tytułu podatku dochodowego przy łącznym rozliczeniu małżonków, jest żyjący małżonek (L. Etel red., Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, Lex/el 2021).

W innej weryfikowanej sprawie (sprawa nr 2) pracownicy przeprowadzili czynności sprawdzające, które nie potwierdziły uprawnień podatnika do prawa skorzystania z odliczenia ulgi prorodzinnej. Korekta została złożona w związku z niewykazaniem przez podatnika w indywidualnym zeznaniu pierwotnym złożonym 2 maja 2022 r. odliczenia od podatku ulgi z tytułu ulgi prorodzinnej w kwocie 1 112,04 zł. (istotne jest, iż z uwagi na wysokość osiągniętego dochodu - 133 481,76 zł, podatnik 24 maja 2022 r. dokonał dopłaty w kwocie 2 138,00 zł). W złożonej 1 czerwca 2022 r. korekcie zeznania PIT-37 za 2021 r. podatnik skorzystał z preferencyjnego opodatkowania z małżonką wykazując równocześnie ulgę z tytułu wychowywania dziecka. W związku z przekroczeniem kryterium dochodowego do zastosowania odliczenia na 1 dziecko (łączny dochód w kwocie 156 244,72 zł; nadpłata 4 226,00 zł) podatnicy 5 lipca 2022 r. złożyli ponowną korektę i tym razem wykazali umniejszoną kwotę nadpłaty w wysokości 3 114,00 zł.

W toku kolejnej sprawy dot. nadpłaty w podatku od towarów i usług wynikającej z korekty deklaracji VAT-7 za marzec 2022 r., nadpłata w kwocie 7 619,00 zł; (sprawa nr 3) - stwierdzono uprawnienie podatnika do zwrotu wnioskowanej nadpłaty, potwierdzone danymi wynikającymi z przedłożonej korekty faktury i wydruku Ewidencji (najpierw przychód z tytułu sprzedaży samochodu, później zwrot

towaru), co spowodowało zmianę w obliczeniu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w poprzedniej deklaracji o kwotę 7 619,00 zł.

Kontrola wewnętrzna wykazała brak pełnomocnictwa do reprezentowania podatnika (...) s.c. oraz brak zgłoszenia w systemach informatycznych faktu prowadzenia dokumentacji rachunkowej przez kancelarię, która przedkładała dokumenty.

W zakresie braku pełnomocnictwa/zgłoszenia biura rachunkowego Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku wyjaśnił w piśmie z 6 czerwca 2024 r., że rozmowa telefoniczna została przeprowadzona z podatnikiem, a dokumenty zostały przesłane przez biuro/kancelarię podatkową na adres mailowy US (jak już wcześniej wskazano, w toku kontroli stwierdzono brak notatki dokumentującej przeprowadzenie rozmowy). Dodatkowo organ wskazał, że z uwagi na brak obowiązku zgłaszania /informowania US o podpisanej umowie z biurem, niewynikający wprost z ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy w bazie Poltax nie ma takich informacji lub są one nieaktualne.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nie zgadza się ze stanowiskiem Naczelnika w kwestii powodów nieposiadania przez organ informacji z zakresu prowadzenia dokumentacji rachunkowej, i wyjaśnia, że ustawa z 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy nie reguluje wprost obowiązku zgłaszania /informowania US o podpisanej umowie z biurem, niemniej zapisy regulujące tę kwestię zostały zawarte w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, i to na jej podstawie należy wzywać podatników do uaktualnienia danych.

Z Rozdziału 2 Postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej ww. ustawy wynika bowiem:

Art. 5. 1. Podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 2a, są obowiązani do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego albo organu właściwego na podstawie odrębnych przepisów. Zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się jednokrotnie, bez względu na rodzaj oraz liczbę opłacanych przez podatnika podatków, formę opodatkowania, liczbę oraz rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej oraz liczbę prowadzonych przedsiębiorstw.

2. Zgłoszenie identyfikacyjne osób fizycznych zawiera nazwisko, imię (imiona), imiona rodziców, datę i miejsce urodzenia, płeć, nazwisko rodowe, obywatelstwo lub obywatelstwa, adres miejsca zamieszkania, rodzaj, serię i numer dokumentu tożsamości oraz numer PESEL, jeżeli został nadany.

(...)

4. Zgłoszenie identyfikacyjne podatników będących osobami fizycznymi wykonujących działalność gospodarczą zawiera dane, o których mowa w ust. 2, nazwę (firmę), adres stałego miejsca wykonywania działalności, o ile takie miejsce posiada, adresy dodatkowych miejsc wykonywania działalności, o ile takie miejsca posiada, numer identyfikacyjny REGON, o ile został nadany, organ ewidencyjny, wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych.

4a. W przypadku dokonywania zgłoszenia identyfikacyjnego przez pełnomocnika lub kuratora sądowego do zgłoszenia dołącza się uwierzytelnioną lub poświadczoną urzędowo kopię pełnomocnictwa lub postanowienia sądu. W przypadku udzielenia pełnomocnictwa wyłącznie do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego do zgłoszenia dołącza się oryginał pełnomocnictwa. Przepisy

rozdziału 3a działu IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760) stosuje się odpowiednio.

5a. Do zgłoszeń identyfikacyjnych oraz zgłoszeń aktualizacyjnych podatników będących osobami fizycznymi wykonującymi działalność gospodarczą stosuje się formularz wniosku o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, zgodnie z ustawą z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. z 2022 r. poz. 541).

Odnosząc się do merytoryki badanych spraw należy dokonać pozytywnej oceny pracy Organu, bowiem w żadnej z badanych spraw nie doszło do naruszenia prawa materialnego poprzez błędną jego wykładnię. Nie stwierdzono również niewłaściwego zastosowania przepisów w odniesieniu do rozstrzyganego stanu faktycznego.

Niemniej, należy zwrócić uwagę na błędne stosowanie przez Organ przepisów dotyczących właściwości miejscowej, co zdiagnozowano w sprawie zwrotu nadpłaty w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX).

Za błędne uznaje się również stanowisko organu dotyczące kwestii posiadania lub nie posiadania przez organ informacji z zakresu prowadzenia dokumentacji rachunkowej u podatnika, co jest konsekwencją niewykorzystywania zapisów regulujących tę kwestię, a które zostały zawarte w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Rozdział 2 Postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej).

Za podstawową nieprawidłowość, rzutuącą na ocenę pracy organu, należy uznać niewzywanie podatników do złożenia wniosków o stwierdzenie nadpłaty, co jest niezgodnie nie tylko z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, ale również z jednolitym stanowiskiem Ministerstwa Finansów wyrażanym wielokrotnie m.in. w pismach:

- DPP10.8022.44.2019 z 17 stycznia 2020 r.
- DPP2.861.12.2020.1 z 2 czerwca 2020 r.
- DOP8/DPP0.8012.45.2020 z 27 listopada 2020 r. (stanowiące odpowiedź na zapytanie złożone przez IAS w Łodzi w ramach Rekomendacji, nr 1001-IOD-3.033.33.2020.1 z 6 lipca 2020 r.)
- DOP8.8022.8.2021 z 22 marca 2022 r.

W związku z powyższym, podejmowane działania w zakresie realizowania wniosków o stwierdzenie nadpłaty oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami. Pomimo zachowania przez Organ staranności podczas gromadzenia materiału dowodowego w toku prowadzonych postępowań podatkowych oraz, co do zasady, prawidłowego stosowania przepisów prawa materialnego, prawidłowej weryfikacji posiadanych danych i otrzymanych od podatników informacji, eliminowania ryzyka prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości zdiagnozowana skala nieprawidłowości w zakresie wykorzystywania przepisów prawa podczas realizowania wniosków o stwierdzenie nadpłaty nie daje podstaw do podwyższenia oceny.

Winni zaistniałej sytuacji są pracownicy realizujący poddawane ocenie zadania w latach 2022 i 2023, w tym pracownicy S.B., K.K., P.S., V.R., N.W. oraz w ramach sprawowanego nadzoru przełożeni akceptujący ten stan rzeczy: kierownik działu M.F., zastępująca kierownika V.R., kierownik referatu V.B., Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku p. Marcin Jesiołowski, ówczesny Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku p. Edyta Niedźwiecka.

4. Terminy

Terminowość zwrotu nadpłat i terminowość podejmowania czynności

W opisanym na wstępie dualizmie procedur (art. 75 i art. 81 ustawy O.p.) umożliwiającym skorygowanie samoobliczenia podatku świadczy również treść przepisów ustawy O.p. dotyczących terminu zwrotu nadpłaty wynikającej ze skorygowanej deklaracji oraz należnego podatnikowi oprocentowania, w sytuacji naruszenia przez organ podatkowy tego terminu.

Przepis art. 77 § 1 pkt 6 ustawy O.p. ustanawia bowiem terminy zwrotu nadpłaty w przypadku jej otrzymania w trybie procedury stwierdzenia nadpłaty, zaś art. 77 § 2 ustawy O.p. określa ten termin w sytuacji powstania nadpłaty wskutek skorygowania zeznania/deklaracji na podstawie art. 81 ustawy O.p.

Dalej, przepis art. 78 § 3 pkt 3 ustawy O.p. reguluje oprocentowanie nadpłat zaistniałych w procedurze składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem, zaś przepis art. 78 § 3 pkt 4 i 4a ustawy O.p. dotyczy oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku skorygowania zeznania w trybie art. 81 ustawy O.p.

Pojęcie nadpłaty podatku zostało uregulowane w art. 72 i następnych ustawy O.p. Ustawodawca nie zdecydował się zdefiniować tego pojęcia, posłużył się jedynie przykładami sytuacji, kiedy owa nadpłata powstaje. Ustawa wskazuje przy tym, że omawiana instytucja może powstać zarówno w stosunku do podatnika, jak i inkasenta, osoby trzeciej i spadkobiercy.

W najprostszy sposób ujmując, nadpłata podatku to nadwyżka wpłaconej do urzędu skarbowego lub pobranej kwoty nad kwotą podatku rzeczywiście należnego.

Przypadki, kiedy możemy mówić o powstaniu nadpłaty, ustawodawca usytuował w art. 72 ustawy O.p. Zgodnie z § 1 tego przepisu za nadpłatę uważa się kwotę:

1. nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku – nadpłata podatku powstaje wówczas, gdy świadczenie podatkowe nie powinno w ogóle mieć miejsca lub opiewa ono na wyższą wartość, niż wynika to z treści przepisów prawa podatkowego,
2. podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
3. zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
4. zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie, lub w wysokości większej od należnej.

Dodatkowo na równi z nadpłatą traktuje się kwotę stanowiącą różnicę określoną w deklaracji podatku dochodowego od osób fizycznych od kwot realnie wpłaconych jako zaliczki. W zeznaniu rocznym podatnikowi przysługuje bowiem szereg ulg (np. ulga na dziecko, ulga dla młodych, czy ulga dla seniorów), dzięki którym końcowa kwota podatku należnego może się znacząco różnić od sumy już uiszczonych.

Jak wskazuje art. 72 § 2 ustawy O.p., na równi z nadpłatą traktuje się także:

1. część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej,
2. nienależnie zapłacone:
 - a. zaległości podlegające zwrotowi na podstawie art. 52 i 52a ustawy O.p.,
 - b. odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek,
 - c. opłatę prolongacyjną.

Wprowadzenie powyższego uregulowania jest skutkiem wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który przed nowelizacją ustawy wskazywał, że przepis art. 72 § 1 pkt 1 ustawy O.p. był niekonstytucyjny w zakresie, w jakim nienależnie zapłacone odsetki za zwłokę nie podlegały oprocentowaniu od kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej (por. wyrok TK z 21 lipca 2010 roku, sygn. akt: SK (...)). Na równi z nadpłatą traktowane są również nienależnie zapłacone odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek oraz opłatę prolongacyjną.

Za nienależnie zapłacone odsetki uznaje się także świadczenie uiszczone na podstawie decyzji określającej obowiązek zwrotu nienależnych otrzymanych nadpłat i zwrotów podatków, jak również decyzji określających wynagrodzenie płatników i inkasentów otrzymanych nienależnie lub w wysokości większej od należnej. Po uchyleniu takich decyzji kwota zapłacona przez podatnika uznawana jest za nadpłatę.

Moment, z którym ustawa wiąże powstanie nadpłaty, został wskazany w art. 73 ustawy O.p. Zasadą generalną jest, że dniem powstania nadpłaty jest dzień faktycznego uszczuplenia majątku podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy, będącego przyczyną powstania nadpłaty. Nadpłata podatku może powstać również z dniem złożenia zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego, deklaracji podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego oraz deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych. Tutaj nie będzie miał znaczenia moment faktycznego uszczuplenia majątku podatnika (płatnika, inkasenta, spadkobiercy lub osób trzecich), liczy się jedynie dzień złożenia deklaracji.

Jak potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w swoich licznych wyrokach „jeżeli nadpłata została wykazana dopiero w skorygowanym zeznaniu rocznym, datą powstania nadpłaty jest dzień złożenia skorygowanego zeznania rocznego. Z chwilą złożenia korekty zeznania podatkowego wzruszeniu ulega domniemanie prawidłowości rozliczenia wynikającego z pierwotnie złożonego zeznania, które traci byt prawny i zostaje zastąpione przez zeznanie skorygowane, w związku z czym dniem powstania nadpłaty jest dzień złożenia skorygowanego zeznania rocznego” (por. wyrok NSA z 3 listopada 2020 roku, sygn. akt II FSK (...)).

W zależności m.in. od rodzaju podatku i okoliczności powstania nadwyżki przepisy przewidują różne terminy, w jakich powinien nastąpić zwrot. W konsekwencji okres, za jaki przysługują odsetki, jest liczony w sposób niejednolity.

Nadpłata podatku powstaje zasadniczo z dniem zapłaty lub złożenia przez podatnika zeznania podatkowego (deklaracji podatkowej). To nic innego zatem jak podatek zapłacony nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, tzw. nadpłacony, od którego organ podatkowy powinien obliczyć i wypłacić podatnikowi odsetki w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Z reguły odsetki z tytułu nadpłaty przysługują do dnia zwrotu nadpłaty, zaliczenia jej na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Wyjątek stanowią nadpłaty, których wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, a podatnik nie wskazał numeru rachunku bankowego, na który ma zostać zwrócona kwota nadpłaty.

Zwrot nadpłaty podatku może być wynikiem określenia jej przez organ podatkowy lub wymagać złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją) przez podatnika. W zależności od rodzaju podatku, którego dotyczy nadpłata, okoliczności jej powstania

i zasad zwrotu (z urzędu lub na wniosek), ustawa O.p. w art. 77 ust. 1 przewiduje różne terminy, w jakich zwrot powinien zostać dokonany. W konsekwencji okres, za jaki przysługują odsetki od nadpłaty podatku jest liczony w sposób niejednolity.

Na podstawie art. 78 § 3 ustawy O.p. można wyróżnić trzy momenty, od kiedy można ubiegać się o odsetki, tj. od dnia:

- powstania nadpłaty,
- wydania decyzji zmieniającej bądź uchylającej lub
- złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem lub deklaracją.

Zgodnie z przepisami odsetki przysługują, jeżeli organ podatkowy nie zwróci nadpłaty podatku w terminie:

- 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty lub
- 2 miesiące od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją) lub skorygowanym zeznaniem (deklaracją) i z umową spółki cywilnej aktualną na dzień rozwiązania spółki – w przypadku występowania o nadpłatę przez osobę będącą współnikiem w momencie jej rozwiązania.

Termin 2-miesięczny nie jest wiążący, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent. Przepisy wskazują, że nadpłata podlega zwrotowi nie wcześniej niż w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia zeznania rocznego, deklaracji rocznej dla podatników specjalnego podatku węglowodorowego, deklaracji podatku akcyzowego, deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych.

W przypadku, gdy organ podatkowy nie zwróci w terminie trzech miesięcy nadpłaty podatku, odsetki są liczone od dnia powstania nadpłaty, tzn. złożenia ww. zeznań lub deklaracji lub dnia skorygowania zeznania lub deklaracji w wyniku stwierdzenia błędów w deklaracji podatkowej lub udzielania dalszych wyjaśnień. Błędy w deklaracji podatkowej mogą zostać wykryte przez podatnika lub organ podatkowy. Termin 3-miesięczny liczony jest od dnia skorygowania deklaracji przez podatnika. Natomiast jeżeli do wykrycia błędów przyczynił się organ podatkowy, to termin ten liczony jest od upływu terminu do wniesienia sprzeciwu.

W toku prowadzonych czynności kontrolnych dokonano weryfikacji terminów zwrotów nadpłat wynikających z wniosków o stwierdzenie nadpłaty, jak i zwrotów dokonanych po złożeniu korekt zeznań rocznych /deklaracji. Nieprawidłowości w tym zakresie nie stwierdzono. Nie zdiagnozowano ani jednego przypadku dokonania zwrotu nadpłaty po terminie.

Zwroty dokonywane były terminowo, z uwzględnieniem ewentualnych dyspozycji podatników np. w sprawie nr 3 podatnik 24 maja 2022 r. złożył wniosek o prześięgowanie części kwoty z nadpłaty wskazanej w korekcie deklaracji VAT-7 za marzec 2022 r. na należność za inny okres rozrachunkowy, tj. VAT-7 za czerwiec 2022 r., co również zostało zrealizowane terminowo. Pozostała część nadpłaty została zwrócona na konto podatnika. Również w przypadku sprawy nr 4 dyspozycja podatnika dotycząca prześięgowania nadpłaty wynikającej z korekty deklaracji VAT-7 za maj 2022 r., na zobowiązanie wynikające z deklaracji VAT-7 za czerwiec 2023 r., została zrealizowana terminowo. W kolejnej sprawie (nr 5), w której wydano decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu nienależnie pobranego podatku przez płatnika wniosek podatnika zrealizowano w terminie, tj. 17 sierpnia 2023 r. (wniosek z 17 lipca 2023 r., decyzja z 2 sierpnia 2023 r.). W sprawie nr 6 prowadzonej na wniosek podatnika złożony 15 czerwca 2023 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku wydał 27 lipca 2023 r. decyzję w sprawie odmowy stwierdzenia

nadpłaty nr (...), od której podatnik złożył odwołanie. W efekcie czego organ pierwszoinstancyjny przekazał akta sprawy do kontroli instancyjnej Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, który decyzją z 16 listopada 2023 r. nr (...) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 19 marca 2024 r. I SA/Po (...) uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu i poprzedzając ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Z uwagi na prawomocny wyrok WSA wraz z należnym oprocentowaniem 28 maja 2024 r. zwrócono podatnikowi dokonane przez niego wpłaty.

Odnosząc się do terminów należy zwrócić uwagę na nieprawidłowe działania podejmowane przez pracowników w sprawach nr 10 i nr 14:

1. W sprawie nr 10 - dot. wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych PIT-37 za 2020 r. W tym przypadku nadpłata została zwrócona 31 stycznia 2022 r., chociaż adnotacja potwierdzająca prawa do zastosowania ulgi i prawidłowość sporządzonej korekty, spisana została przez pracownika M.N. i zatwierdzona przez Naczelnika Urzędu p. Edytę Niedźwiecką dopiero 3 lutego 2022 r. Powyższe Zastępca Naczelnika wyjaśnił niezajomością procedur przez nowozatrudnionego pracownika, który nie zaewidencjonował w tym terminie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, co w efekcie skutkowało przedwczesnym zwrotem nadpłaty przez pracownika komórki rachunkowości urzędu.

2. W sprawie nr 14 - podczas weryfikacji korekty zeznania rocznego PIT-39 za 2022 r. stwierdzono, że pierwotne zeznanie PIT-39 za 2022 r. zostało złożone 26 kwietnia 2023 r. Podatniczka wskazała podstawę opodatkowania w wysokości 160 000,00 zł i należny podatek do zapłaty w kwocie 30 400,00 zł. W związku z niedokonaniem przez podatniczkę wpłaty ww. kwoty, 2 sierpnia 2023 r. wystawiono upomnienie (doręczone 8 sierpnia 2023 r.) nr (...) na łączną kwotę 31 628,00 zł. Po otrzymaniu upomnienia podatniczka złożyła korektę zeznania PIT-39 za 2022 r., z której wynika brak zobowiązania do wpłaty.

Jakkolwiek w przypadku braku wpłaty, nie można mówić o nadpłacie, niemniej w toku kontroli zwrócono uwagę na przeszło 3 miesięczny termin upływający pomiędzy złożeniem pierwotnego zeznania, a datą wystawienia upomnienia. Wyjaśniając powyższe zdarzenie Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku wskazał, że pracownik odpowiedzialny za wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych, ze względu na trudną sytuację kadrową w komórce rachunkowości, wykonywał dodatkowe zadania, co spowodowało niedopatrzenie przy terminowej weryfikacji braku wpłaty (pismo Zastępcy Naczelnika z 21 czerwca 2024 r. cyt. „Pracownik komórki wierzycielskiej odpowiedzialny za wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych w okresie maja-czerwca 2023 r., ze względu na trudną sytuację kadrową w komórce rachunkowości wykonywał dodatkowe zadanie tj. zlecał zwroty z zeznań rocznych PIT-37, następnie w miesiącach lipiec i sierpień 2023 r., wykonywał dodatkowe zadanie - pomoc pracownikowi komórki rachunkowości w wyjaśnieniu błędnych zaliczek w zeznaniach PIT-28, wykonywanie dodatkowych zadań spowodowało niedopatrzenie pracownika przy terminowej weryfikacji braku wpłaty”).

Terminowość zwrotu nadpłat oceniono pozytywnie z uchybieniami. Wpływ na ocenę miała sytuacja opisana powyżej. Zbyt późne wysłanie upomnienia i zwrot nadpłaty przed momentem zatwierdzenia prawa do jej dokonania przez Naczelnika Urzędu w Turku wskazuje na brak nadzoru w tym obszarze, co jednak zostało wytłumaczone sytuacją kadrową w komórce rachunkowości kontrolowanego organu.

5. Ewidencjonowanie czynności

W zależności od sposobu realizacji zwrotu nadpłaty (na wniosek podatnika o zwrot nadpłaty podatku lub wyłącznie na podstawie korekty, bez wniosku) podejmowane czynności w sprawie rejestrowano odpowiednio w systemach PoltaxPlus lub ZISAR Plus.

W zakresie wniosków o stwierdzenie nadpłaty objętym kontrolą stwierdzić należy, że:

We wszystkich przypadkach zarejestrowano wnioski na dokumencie NAD-ZN, w danych szczegółowych dokumentu poprawnie wpisując treść wniosku. W każdym przypadku wypełniono wymagane pola, używając właściwych symboli odnotowano sposób realizacji wniosku, przypisano treść wniosku.

W sprawie nr 5 prawidłowo zarejestrowano wydaną decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty używając dokumentu o symbolu NAD-PY - decyzja określająca nadpłatę. Prawidłowo wskazano przedmiot decyzji, uzupełniono dokument o podstawę prawną i uzasadnienie jej wydania, przytoczono rozstrzygnięcie i pouczenie. Decyzja wprowadzona do systemu następnego dnia po jej wydaniu (rejestracja 3 sierpnia 2023 r., decyzja z dnia 2 sierpnia 2023 r.).

W sprawie nr 6 prawidłowo zarejestrowano decyzję w sprawie odmowy stwierdzenia nadpłaty używając dokumentu o symbolu ZOB-O. Również w tym przypadku prawidłowo zarejestrowano podstawę prawną, rozstrzygnięcie, uzasadnienie i pouczenie. Z uwagi na fakt, iż w sprawie dotyczącej zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług zarejestrowano 6 wniosków NAD-ZN (odrębnie za każdy okres rozliczeniowy), należało zarejestrować również 6 decyzji i każdą powiązać z wnioskiem za odpowiedni okres, co prawidłowo uczyniono. Decyzję zarejestrowano w dniu jej wydania tj. 27 lipca 2023 r. Informacje dotyczące postępowania prowadzonego w II instancji i w postępowaniu sądowym zostały zarejestrowane przez pracownika Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu i nie są poddawane ocenie.

W sprawie nr 7 wniosek z 30 grudnia 2023 r. o wycofanie błędnie złożonych korekt deklaracji VAT-7/ plików JPK za okres od stycznia 2017 r. do lutego 2019 r. oraz stwierdzenie nadpłaty w podatku VAT za ww. okresy rozliczeniowe zrealizowano rejestrując terminowo w systemie PoltaxPlus po 26 sztuk dokumentów NAD-ZN i ZOB-PO (postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego wprowadzono następnego dnia po jego wydaniu).

Z kolei, w sprawie nr 8 wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2021 Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku zrealizował poprzez wydanie 7 marca 2022 r. decyzji umarzającej postępowanie, po wycofaniu 1 marca 2023 r. wniosku przez podatnika. Rejestracji wniosku dokonano 4 marca 2023 r. (wpływ 26 lutego 2023 r.), który następnie powiązано z dokumentem POS-WU zarejestrowanym 8 marca 2023 r. (tj. następnego dnia po wydaniu decyzji). Podczas rejestracji dokumentu POS-WU prawidłowo wskazano powód postępowania (1), powód umorzenia (3) wprowadzono podstawę prawną, rozstrzygnięcie i uzasadnienie.

W sprawie nr 9 złożony elektronicznie 18 sierpnia 2022 r. i wycofany 24 sierpnia 2022 r. wniosek zrealizowano poprzez wydanie decyzji o umorzeniu postępowania nr (...) z 30 sierpnia 2022 r. (doręczona 2 września 2022 r.). Wniosek NAD-ZN powiązany z decyzją o umorzeniu postępowania POS-WU (oba dokumenty wprowadzono 31 sierpnia 2022 r.).

W 2 przypadkach zarejestrowano wnioski podatników, ale z uwagi na zwrot nadpłaty bez wydania decyzji nie dokonano dodatkowej rejestracji w systemie PoltaxPlus (sprawy zrealizowane w 2022 r., stąd nie zarejestrowano zwrotu dokumentem NAD-WE).

Kontrola potwierdziła ewidencjonowanie wniosków nadpłat w oparciu o:

✓ Dokument „Obsługa systemu Poltax w Urzędzie Skarbowym. Zasady powiązań dokumentów

wymiarowych. Moduł Wymiar”, wydanie 12 ze stycznia 2014 r., opracowane przez Departament Informatyki Ministerstwa Finansów.

- ✓ Dokument „Zasady powiązań dokumentów wymiarowych w systemie PoltaxPlus. Moduł Wymiar” marzec 2023 r., przekazane przez Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów.
- ✓ pismo Ministerstwa Finansów Zastępcy Szefa KAS Anny Chałupy z 3 lipca 2023 r. nr DOP8. 8020.15.2021 – Objaśnienia do formularzy w systemie PoltaxPlus (wraz z załącznikami: (1) Objaśnienia do formularza NAD-WE oraz poradnik dotyczący wypełniania formularza NAD-WE wraz z omówieniem zasad jego wiązania z innymi dokumentami w systemie PoltaxPlus oraz (2) Objaśnienia do zaktualizowanej części formularza ZOB-O wprowadzanego w systemie PoltaxPlus).

Błędów w rejestracji wniosków o stwierdzenie nadpłaty dopatrzono się w sprawie nr 7, gdzie w każdym wniosku za odrębny okres rozliczeniowy wprowadzono łączną kwotę nadpłaty, o którą wnioskował podatnik.

Stwierdzono przypadek rejestracji wniosku po 2 latach od wpływu (w sprawie nr 10). Powyższe miało miejsce w sprawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych PIT-37 za 2020 r. złożonym 17 stycznia 2022 r. – rejestracji dokonano 24 kwietnia 2024 r. Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił powyższe faktem realizacji zadania przez nowego pracownika, nieświadomego obowiązku zarejestrowania wniosku.

W 15 kontrolowanych sprawach dot. zwrotu nadpłaty, w 8 przypadkach weryfikacji poddano czynności sprawdzające. W 1 przypadku - sprawa nr 14 – czynności nie zostały odnotowane w żadnym systemie. W 7 przypadkach przeprowadzone czynności sprawdzające zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR Plus, pod numerami:

- ✓ sprawa nr 1 - KCS/303239/(...)/2022,
- ✓ sprawa nr 2 - KCS/303239/(...)/2022,
- ✓ sprawa nr 3 – KCS/303239/(...)/2022,
- ✓ sprawa nr 4 - KCS/303239/(...)/2023,
- ✓ sprawa nr 12 - KCS/303239/(...)/2023,
- ✓ sprawa nr 13 – KCS/303239/(...)/2023,
- ✓ sprawa nr 15 - KCS/303239/(...)/2023.

W 7 sprawach zarejestrowanych w systemie ZISAR Plus stwierdzono błędne zarejestrowanie w module Czynności Sprawdzających w systemie ZISAR Plus rezultatów przeprowadzonych czynności w ramach weryfikacji prawidłowości formalnej poprawności złożonych korekt deklaracji/zeznań z wykazaną nadpłatą. Zgodnie z przepisami prawa należało wezwać podatników do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i wówczas rejestrować wnioski i kończące postępowanie podatkowe rozstrzygnięcie w systemie PoltaxPlus. W badanych sprawach, w systemie ZISAR Plus miały prawo zostać zarejestrowane wyłącznie czynności sprawdzające mające związek z weryfikacją złożonej korekty deklaracji lub zeznania poza przypadkami, w których została wykazana nadpłata w kwocie wyższej niż w pierwotnym dokumencie (w korektach złożonych po ustawowym terminie do złożenia zeznania lub deklaracji). Również weryfikacja korekt deklaracji (zeznania podatkowego) złożonych przed upływem ustawowego terminu do jej złożenia daje podstawy do zaewidencjonowania w systemie ZISAR Plus (bo nie wymaga złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, nawet w sytuacji jej wystąpienia).

Odnosząc się do sposobu i terminowości ewidencjonowania należy dokonać oceny pozytywnej z uchybieniami, z uwagi na rejestrację wniosku o stwierdzenie nadpłaty po upływie 2 lat od jego wpływu (wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych PIT-37 za 2020 r. złożony 17 stycznia 2022 r.).

II. Uprawnienia do systemów informatycznych Urzędu

Typowanie do kontroli metodą niestatystyczną wg osądu kontrolującego na podstawie danych zawartych w Centralnym Systemie Zarządzania Uprawnieniami i Uwierzytelnianiem Użytkowników. Badaniem objęto zakresy uprawnień pracowników w dostępie do systemów informatycznych Urzędu. Kontroli poddano ww. informacje, w efekcie czego stwierdzono, że:

- uprawnienia nadawane i odbierane są zgodnie z przepisami prawa wewnętrznego,
- uprawnienia nadawane są zgodnie z zakresem obowiązków pracownika.

W toku kontroli zweryfikowano zakres uprawnień pracowników w dostępie do systemów informatycznych Urzędu – nie stwierdzono nadużyć w tym zakresie. Nadane uprawnienia są zgodne z realizowanymi zadaniami. Ze względu na charakter pracy m.in. prowadzenie analiz, pracownikom nadano uprawnienia do różnych systemów (różnym pracownikom w różnym zakresie). Poza Poltax Plus, są to uprawnienia do WRO-SYSTEM, ZISAR Plus, SeRCe, BPS, SZD, SSP, EUREKA, JPK_LUNETKA, KARTA2, NBE, 11/13 VAT REFUND, VIES, e-ORUS, RWDW (WIS). Od końca maja 2022 r. pracownicy KAS w Centralnym Systemie Zarządzania Uprawnieniami i Uwierzytelniania Użytkowników mają przyznawane tzw. role, w związku z wykonywanymi obowiązkami.

W zakresie realizacji procesu zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych funkcjonujących w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych urzędach konieczne jest przeprowadzanie kontroli (minimum raz na pół roku) przez kierujących komórkami w zakresie przydzielania uprawnień do systemów informatycznych i nadanych upoważnień. Powyższe wynika z § 10 Zarządzenia nr 127/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 września 2018 r. w sprawie wykorzystania systemu Qasystent do realizacji procesu zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych funkcjonujących w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych urzędach zmienionego Zarządzeniem nr 58/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 27 maja 2019 r. w sprawie wykorzystania systemu Qasystent do realizacji procesu zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych funkcjonujących w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych urzędach. Przekazane do zweryfikowania informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej potwierdziły fakt przeprowadzania kontroli funkcjonalnej w tym zakresie w terminach wymaganych zarządzeniem, a nawet częściej – 1 raz w kwartale.

Kontrolę przeprowadzono w oparciu o Zarządzenie Nr 250/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 30 grudnia 2022 r. w sprawie Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji i polityk bezpieczeństwa w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz Zasady bezpieczeństwa informacji (dot. nadawania uprawnień) i stwierdzono zastosowanie:

- ✓ zasady wiedzy koniecznej (ograniczonego dostępu do informacji), pracownicy posiadają dostęp tylko do tych informacji, które są konieczne do realizacji powierzonych im zadań (różne zadania oznaczają różną wiedzę konieczną do ich wykonania, a tym samym inny profil dostępu),
- ✓ zasady potrzeby koniecznej, pracownicy mają zapewniony dostęp tylko do środków przetwarzania informacji (urządzeń teleinformatycznych, systemów, aplikacji), które są im konieczne do wykonania powierzonych im zadań.

III. Weryfikacja aktualności upoważnień i pełnomocnictw w Urzędzie Skarbowym w Turku

W toku kontroli instytucjonalnej sprawdzono czy nadane upoważnienia są aktualne i czy osoby upoważnione lub posiadające stosowne pełnomocnictwa wykorzystują je ściśle z zakresem wskazanym na upoważnieniu/pełnomocnictwie.

Zgodnie z Zarządzeniem nr 100/2021 (Załącznik Nr 6) Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 7 czerwca 2021 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień i pełnomocnictw wydawanych w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz podległych Urzędach woj. wielkopolskiego oraz uchylającym go Zarządzeniem Nr 119/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 23 października 2023 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień i pełnomocnictw wydawanych w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz podległych Urzędach woj. wielkopolskiego Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku na bieżąco monitoruje aktualność upoważnień do podpisywania dokumentów z up. Naczelnika, pełnomocnictw podległych pracowników. W toku kontroli potwierdzono, że prawidłowo upoważnienia pracowników i kierowników komórek organizacyjnych zostały wydane na podstawie art. 143 § 1, § 2 pkt 1 i § 3 ustawy O.p. oraz w oparciu o przepisy nadające Naczelnikowi uprawnienie do nadawania upoważnień wskazane w obowiązującym w tym czasie Regulaminie Organizacyjnym Urzędu Skarbowego. Dodatkowo pracownicy komórki wierzycielskiej i komórki rachunkowości mają uzupełnione upoważnienie o art. 268a ustawy Kodeks Postępowania Administracyjnego. Jeden z pracowników Wieloosobowego Stanowiska Spraw Wierzycielskich posiada upoważnienie do dokonywania rocznego rozliczenia i sporządzania informacji w związku z oprocentowaniem kwot na rachunku sum depozytowych oraz podpisywania (w tym do podpisywania podpisem elektronicznym) i przesyłania informacji podatkowych składanych w formie dokumentu elektronicznego za pomocą systemu e-deklaracje nadane na podstawie art. 80 a § 1 i § 2a ustawy O.p. Przedłożone dokumenty wskazują, że zgodnie z posiadanymi upoważnieniami kierownicy komórek i Zastępca Naczelnika podpisywali i zatwierdzali dokumenty w toku przeprowadzanego postępowania podatkowego, względnie zatwierdzali ustalenia z obszaru kontroli wynikające z notatek, adnotacji służbowych spisywanych w związku z uwzględnieniem praw do stwierdzenia nadpłaty. Prawo do podpisywania korespondencji, pism, wezwań i dokumentów w toku prowadzonych czynności sprawdzających posiadają pracownicy realizujący zadania z tego obszaru.

Przeprowadzona weryfikacja upoważnień wskazała na prawidłowość udzielonych upoważnień w zakresie: podstawy prawnej (jej aktualność na dzień udzielenia upoważnienia), upoważnienie zostało podpisane przez uprawnioną osobę (w tym przypadku ówczesnego Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku p. Edytę Niedźwiecką), sposób potwierdzenia przez pracownika odbioru (upoważnienia zawierają datę i podpis pracownika).

IV. Kontrola funkcjonalna

W toku kontroli ustalono, że zarówno w 2022 r., jak i w 2023 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku potwierdził, iż w kontrolowanym organie został osiągnięty wymagany poziom wartości wskaźników dokumentujących realizację celów wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS za lata 2022 i 2023 z obszaru czasu trwania postępowań podatkowych wszczętych na wnioski podatnika. Organ miał skaskadowany miernik na poziomie do 17 dni, a we wszystkich kwartałach 2022 r. i 2023 r. osiągnął miernik na poziomie 14 dni (wyznaczona przez Ministerstwo Finansów mediana dla wszystkich Izb Administracji Skarbowych nie powinna przekroczyć 24 dni). Zweryfikowano terminy

wszczęcia i zakończenia spraw i określono czasookres ich prowadzenia. W 1 przypadku stwierdzono zakończenie postępowania po upływie 42 dni od złożenia wniosku (sprawa nr 7 - dotycząca nadpłaty w podatku od towarów i usług za okres od września 2018 r. do grudnia 2018 r. i luty 2019 r.). W pozostałych przypadkach termin realizacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty zamyka się w przedziale 12-17 dni. Wziąć pod uwagę należy, iż wpływ na wysokość tego wskaźnika mają również postępowania ratalne prowadzone przez pracowników komórki wierzycielskiej, stąd niemożliwe staje się dokonanie oceny, które z postępowań bezpośrednio miały wpływ na wartość miernika (mediana).

Dokonując oceny tego obszaru, po raz kolejny należy podkreślić, jak ważna jest właściwa realizacja nadpłat, mająca bezpośredni wpływ na prawidłową rejestrację ustaleń w systemach informatycznych. Należy uzmysłowić sobie, że niezgodna z przepisami prawa realizacja zadania dotyczącego realizacji spraw wszczętych na wniosek strony przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku miała wpływ nie tylko na przekazywanie do Ministerstwa Finansów nierzeczywistych danych, które w żaden sposób nie odzwierciedlają stanu wysokości miernika, ale również nie dają podstawy dokonania wiarygodnej oceny Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku w tym zakresie.

Dalej, w ramach analizy ryzyka – zarówno w 2022 r., jak i w 2023 r. zidentyfikowano ryzyka, dla których wartość ryzyka byłaby powyżej akceptowalnego poziomu, na poziomie 8-12. Stwierdzono, że w Urzędzie Skarbowym w Turku mogą zaistnieć ryzyka:

- ✓ Przedłużenie postępowania z uwagi na konieczność uzupełnienia materiału dowodowego niezbędnego dla rozstrzygnięcia wniosku, również w sytuacji biernej postawy strony tego postępowania lub braku jej dobrej woli: 3 (skutek) x 3 (prawdopodobieństwo) – daje 9 (poziom ryzyka) – kontrolowanie i ograniczanie ryzyka przez bieżący nadzór kierownika nad prowadzonymi postępowaniami, kontakt z podatnikiem, narady szkoleniowe
- ✓ Przedłużenie postępowania w związku ze wzrostem obciążenia pracą pracowników prowadzących postępowania: 3 (skutek) x 4 (prawdopodobieństwo) – daje 12 (poziom ryzyka) – kontrolowanie i ograniczanie ryzyka przez monitorowanie ilości spraw prowadzonych przez poszczególnych pracowników.

Dodatkowo, sprawdzeniu poddano przestrzeganie przepisów Zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 15 grudnia 2018 r. poprzez zbadanie, czy w temacie „Prawidłowość obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty” przeprowadzana była kontrola funkcjonalna zgodnie z Zarządzeniem nr 167/2018 w sprawie wprowadzenia kontroli funkcjonalnej (zmienionym Zarządzeniem Dyrektora nr 59/2019; Zarządzeniem nr 24/2019; Zarządzeniem nr 63/2020; Zarządzeniem nr 211/2021; Zarządzeniem nr 247/2022). Stosownie do ww. Zarządzenia kierownictwo Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu określiło priorytety kontroli funkcjonalnej do uwzględnienia w ramach wykonywania tej kontroli przez osoby zobowiązane w Izbie, Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu oraz w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego.

Na 2022 r. kierownictwo Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu ustaliło 10 pozycji, które dotyczą tematów obarczonych ryzykiem. Poniżej wymieniono priorytety, mogące mieć związek z przedmiotem kontroli:

- ✓ Terminowość i poprawność prowadzonych postępowań w podatkach dochodowych, podatku VAT, podatkach majątkowych i opłatach sektorowych.
- ✓ Prawidłowość i bezzwłoczność działań w zakresie rozliczania wpłat i nadpłat.

Na 2023 r. kierownictwo Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu ustaliło 18 pozycji, które dotyczą tematów obarczonych ryzykiem. Poniżej wymieniono priorytety, mogące mieć związek z przedmiotem kontroli:

- ✓ Prawidłowość podejmowanych czynności sprawdzających w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych.
- ✓ Terminowość podejmowanych czynności dotyczących obsługi raportów udostępnianych w aplikacji WRO-System w zakresie jednolitego pliku kontrolnego JPK_VAT.
- ✓ Prawidłowość i bezwzględność działań w zakresie rozliczania wpłat i nadpłat.

Weryfikacja potwierdziła uwzględnienie wybranych priorytetowych tematów przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku w Planie kontroli funkcjonalnej Urzędu na 2022 r. i 2023 r. oraz przeprowadzenie kontroli w zakresie:

W 2022 r. – w temacie „Terminowa realizacja zwrotów podatków i nadpłat w I kwartale 2022 r.”

Wyznaczony termin przeprowadzenia kontroli funkcjonalnej na III kwartał 2022 r. został zachowany, bowiem kontrolę przeprowadzono w terminie od 25 października 2022 r. do 28 listopada 2022 r. Badaniu poddano 54 zwroty – w 18 przypadkach wraz ze zwrotem terminowej nadpłaty wskazywanej w zeznaniu rocznym za 2021 r. dokonano zwrotu nadpłat za lata wcześniejsze, które zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa nie zostały zwrócone, gdyż nie przekraczały dwukrotności kosztów upomnienia. Nie stwierdzono uchybień i nieprawidłowości.

W 2023 r. – w temacie „Terminowość i poprawność prowadzonych postępowań podatkowych w podatkach dochodowych, podatku VAT, podatkach majątkowych, podatkach i opłatach sektorowych”. Badaniu poddano 3 postępowania spośród 45 postępowań prowadzonych w tym okresie (w tym 32 dot. podatków majątkowych). Nieprawidłowości nie stwierdzono.

Kontrolę funkcjonalną zaplanowaną na III kwartał 2023 r. przeprowadzono 5 i 6 grudnia 2023 r., obejmując jej zakresem czas procedowania od 1 stycznia do 15 listopada 2023 r. Nieprawidłowości nie stwierdzono.

Zbadano przeprowadzone kontrole funkcjonalne, a w szczególności ich tematykę, dokonane ustalenia i podjęte w ich wyniku działania. W przedłożonych do oceny dokumentach potwierdzających fakt przeprowadzenia kontroli funkcjonalnej (Informacjach o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej) nie zidentyfikowano spraw z próby kontrolnej.

Na przedłożonych do oceny dokumentach *Informacjach o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej* figuruje numer sprawy i/lub nr systemowy dokumentu w SZD.

Sprawdzeniu poddano przestrzeganie zapisów załącznika do Zarządzenia nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 15 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej. Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku nie przeprowadzano kontroli funkcjonalnej w zakresie „Prawidłowość obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty”.

Z uwagi na względnie małe ryzyko nieprawidłowości w tym zakresie, biorąc pod uwagę ilość składanych wniosków o stwierdzenie nadpłaty, plan kontroli funkcjonalnych nie zawiera takiego tematu, co wskazuje, iż Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku źle oszacował ryzyko.

Z uwagi na zakres tematyczny badany obszar nie znalazł odzwierciedlenia ani w priorytetach kierownictwa Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, ani w Planie ryzyk Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku, czy Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

V. Informacje dotyczące kontroli zewnętrznych oraz informacje przesyłane do wiadomości Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

Na podstawie książki kontroli nie stwierdzono kontroli zewnętrznych z zakresu „Prawidłowość obsługi wniosków o stwierdzenie nadpłaty”

VI. Informacja dotycząca trybu składania petycji, skarg i wniosków oraz informacja dotycząca przyjmowania obywateli w sprawach skarg i wniosków

W kontrolowanym Urzędzie Skarbowym w Turku na tablicy ogłoszeń znajduje się informacja dotycząca trybu składania petycji, skarg i wniosków oraz informacja dotycząca przyjmowania obywateli w sprawach skarg i wniosków, co zostało potwierdzone zdjęciem tablicy ogłoszeń.

[dowód: akta kontroli poz. 24 w SZD]

W skontrolowanym zakresie stwierdzono:

Uchybienia:

1. Zbyt późna weryfikacja braku dokonanych wpłat (upomnienie po upływie 3 miesięcy) oraz przedwczesny zwrot nadpłaty (niezatwierdzony przez Naczelnika).
2. Incydentalna rejestracja wniosku o stwierdzenie nadpłaty po upływie 2 lat od jego wpływu, co miało bezpośrednie przełożenie na dokonany zwrot nadpłaty przed terminem zatwierdzenia przez Naczelnika.

Nieprawidłowości:

3. Błędna praktyka realizowania zwrotu nadpłat wynikających ze złożonych, po upływie ustawowego terminu do złożenia, korekt deklaracji/zeznań z wykazaną nadpłatą - bez podjęcia działań mających na celu złożenie przez podatników wniosków o stwierdzenie nadpłaty, czyli na podstawie procedur niezgodnych z przepisami wynikającymi z ustawy Ordynacja podatkowa.
4. Przekazywanie do Ministerstwa Finansów nieprawidłowych danych nie tylko w zakresie ilości i czasu trwania postępowań prowadzonych na wniosek strony, ale również ilości przeprowadzonych czynności sprawdzających i poczynionych w ich toku ustaleń błędnie zaewidencjonowanych w systemie ZISAR Plus.
5. Brak utrwalania w aktach w formie adnotacji (notatki służbowej) przeprowadzonych czynności mających znaczenie dla sprawy lub toku postępowania z uwzględnieniem zapisów art. 177 § 1 Ordynacji podatkowej (brak wezwań i notatek z rozmów telefonicznych).
6. Przypadki nawiązywania kontaktu telefonicznego lub mailowego z osobą, która nie legitymizowała się stosownym pełnomocnictwem do działania w imieniu podatnika.
7. Realizacja wniosku o stwierdzenie nadpłaty pomimo braku uprawnienia do przeprowadzenia postępowania podatkowego (inna właściwość miejscowa).
8. Błędne oszacowanie ryzyka powstania nieprawidłowości w obszarze realizacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty.

Osobami odpowiedzialnymi za stwierdzone nieprawidłowości są pracownicy realizujący poddawane ocenie zadania w latach 2022 i 2023, w tym pracownicy S.B., K.K., P.S., V.R., N.W. oraz w ramach sprawowanego nadzoru przełożeni akceptujący ten stan rzeczy: kierownik działu SKA - M.F.,

zastępująca kierownika V.R., kierownik referatu SER - V.B., Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Turku p. Marcin Jesiołowski, ówczesny Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku p. Edyta Niedźwiecka.

Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Turku nie wniósł zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.
Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca: <ol style="list-style-type: none">1. Przeprowadzać na bieżąco analizę kart kontowych w zakresie braku wpłat, celem terminowego wystawiania upomnień.2. Rejestrować na bieżąco wnioski o stwierdzenie nadpłaty.3. Realizować zwroty nadpłat, wynikające ze złożonych, po upływie ustawowego terminu do złożenia, korekt deklaracji/zeznań z wykazaną nadpłatą, zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa – tzn. po złożeniu przez podatników wniosków o stwierdzenie nadpłaty.4. Weryfikować dane przekazywane do Ministerstwa Finansów/pobierane przez Ministerstwo Finansów z zakresu ilości i czasu trwania postępowań prowadzonych na wniosek strony, jak i ilości przeprowadzonych czynności sprawdzających.5. Utrwalać w aktach w formie adnotacji (notatki służbowej) przeprowadzone czynności mające znaczenie dla sprawy lub toku postępowania z uwzględnieniem zapisów art. 177 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.6. Kontaktować się telefonicznie lub mailowo wyłącznie z osobą, która posiada stosowne pełnomocnictwo do działania w imieniu podatnika.7. Realizować wnioski o stwierdzenie nadpłaty zgodnie z właściwością miejscową.8. Szacować prawidłowo ryzyko powstania nieprawidłowości w obszarze realizacji wniosków o stwierdzenie nadpłaty.9. Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 9 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych oraz zobowiązuje Naczelnika Urzędu do przekazania informacji o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych.
Ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości
-
Pouczenie
Stosownie do przepisu art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2020, poz. 224) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.
Termin złożenia informacji
W przypadku stwierdzonych uchybień bądź nieprawidłowości w terminie 30 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego należy poinformować Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, uchybień.

PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Z-ca Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej
w Poznaniu

Dariusz Strugliński
(podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym)

Kwalifikowany podpis elektroniczny ma skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu (art. 25 ust. 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE).

Korespondencję otrzymują

1. Adresat - elektronicznie
2. aa

Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną

1. Z-ca DIAS – Arkadiusz Radziejewski
2. Z-ca DIAS – Robert Stangret
3. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
4. Referat Nadzoru nad Orzecnictwem (ION)
5. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)