



Poznań, 5 grudnia 2024 roku



UNP: 3001-24-176489

Znak sprawy: 3001-IWW1.0921.20.2024

Pan

**Andrzej Jaroszewicz**

Naczelnik

Urzędu Skarbowego w Złotowie

ul. Al. Piasta 25

77-400 Złotów

### 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

**3036 Urząd Skarbowy w Złotowie**  
**ul. Al. Piasta 25,**  
**77-400 Złotów**

#### Naczelnik kontrolowanego urzędu

**Pani Joanna Ciosek do 1 lipca 2024 r.**  
**Pan Andrzej Jaroszewicz od 2 lipca 2024 r.**

#### Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli

Nr 31/2024 z 14 maja 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. Elżbieta Holewińska główny ekspert skarbowy

Data rozpoczęcia czynności kontrolnych 15 maja 2024 r.

Data zakończenia czynności kontrolnych 24 lipca 2024 r.

#### Zakres kontroli

Przedmiot kontroli	Realizacja Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług w części dotyczącej dokonywania zwrotów podatku VAT.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. Badaniem zostały objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, mające związek z przedmiotem kontroli.
<b>Kontrolowany obszar działalności</b>	
Kontrola, Orzecznictwo.	
<b>Cel kontroli</b>	
Weryfikacja i ocena przestrzegania przez Urząd Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług w części dotyczącej dokonywania zwrotów podatku VAT.	
<b>Ocena skontrolowanej działalności</b>	
Pozytywna z nieprawidłowościami.	
<b>DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE</b>	

Oceny dokonano na podstawie próby objętej badaniem, materiałów przedstawionych do kontroli z uwzględnieniem danych zawartych w systemach informatycznych Urzędu oraz w oparciu o udzielone wyjaśnienia. Kontrola w całości była realizowana zdalnie (w siedzibie Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu).

W Urzędzie Skarbowym w Złotowie zasadniczo przestrzegano regulacji dotyczących dokonywania zwrotu podatku VAT, określonych w § 5 Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, Warszawa, luty 2022 rok. W wyniku przeprowadzonej kontroli, w odniesieniu do badanej próby, stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia, przedstawione w dalszej części dokumentu. Dla wszystkich zbadanych zwrotów, sporządzono wymaganą analizę zasadności zwrotu podatku VAT. Korzystając z „Analizy zasadności zwrotu VAT” (zatwierdzona – raport R\_KON\_AN) z Podsystemu KONTROLA. W wymaganych przypadkach, sporządzano każdorazowo „Kartę potwierdzeń zwrotu”.

W większości, sprawy przeprowadzono rzetelnie, wnikliwie, z wykorzystaniem dostępnych informacji z różnych baz danych dostępnych dla Urzędu i przeznaczonych do weryfikacji zwrotów VAT. Wszystkie badane zwroty zrealizowano terminowo. W jednym przypadku zatwierdzenia zwrotu podatku VAT, zamiast Naczelnika dokonała kierownik SKA, co wynikało z nieprawidłowej obsługi sprawy w SZD.

Wezwania do czynności sprawdzających, przekazywane w formie e-mail, nie zawierały wymaganych elementów, sporządzane były z naruszeniem art. 159 § 1, art. 160 w związku z art. 280 ustawy Ordynacja podatkowa. Nieprawidłowość dotyczyła wszystkich wezwań z badanych spraw. Stwierdzono niedostateczną, ogólnikową treść adnotacji służbowych z czynności sprawdzających. Nie sporządzono protokołu z czynności sprawdzającej z ustaleniami. Nieprawidłowości stwierdzono, we wszystkich wezwaniach dot. czynności sprawdzających z badanych spraw. W konsekwencji przeprowadzone czynności na okoliczność weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT, spełniające ustawowe przesłanki uregulowane w Dziale V ustawy Ordynacja podatkowa „Czynności sprawdzające”, nie były rejestrowane w systemie informatycznym ZISAR Plus. Nie podzielono

stanowiska Pani Naczelnik<sup>1</sup>, że przeprowadzone czynności były czynnościami analitycznymi. W sprawie pracownik przeprowadził czynności sprawdzające z udziałem podatnika, w związku z weryfikacją zasadności zwrotu podatku VAT, przed terminem zwrotu.

Stwierdzono istotną nieprawidłowość, polegającą na doręczeniu postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT po upływie ustawowego terminu zwrotu podatku VAT. Pomimo nieskutecznego przedłużenia terminu zwrotu VAT, Organ (poprzedni Naczelnik - 4 postanowienia i obecny Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie - 1 postanowienie) wydawał w sprawie kolejne postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT. Wskutek zwłoki w doręczeniu pierwszego postanowienia, postanowienie to jak i kolejne, nie wywołały rezultatu w postaci skutecznego przedłużenia zwrotu VAT za lipiec 2023 r. Nie jest możliwe przedłużenie terminu, który w rzeczywistości już upłynął. W konsekwencji, stwierdzono brak skutecznego przedłużenia zwrotu podatku VAT, o którym mowa w § 5 pkt VIII Wytycznych.

Pozytywnie oceniono niezwłoczne podjęcie działań przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie, w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości, tj.: przegląd długotrwałych spraw, przeprowadzenie szkolenia dla pracowników, wprowadzenie obowiązku raportowania spraw – przedstawiania harmonogramu procedowania sprawy, poinformowanie pracowników, że podpisywanie postanowień o przedłużeniu terminu spraw należy wyłącznie do kompetencji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie.

## **I. Przedmiot kontroli**

### **Realizacja Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług w części dotyczącej dokonywania zwrotów podatku VAT**

#### **I.1. Uregulowania wewnętrzne Urzędu dotyczące badanych zagadnień**

- a) Procedury wewnętrzne dotyczące kontrolowanych zagadnień
- b) Regulaminy organizacyjne

#### **I.2. Rozwiązania organizacyjne funkcjonujące w Urzędzie w zakresie badanych spraw**

#### **I.3. Weryfikacja zwrotów podatku VAT**

- a) Czynności analityczne, czynności sprawdzające, kontrole podatkowe
- b) Rejestracja czynności sprawdzających
- c) Postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT

#### **I.4 Uprawnienia do systemów informatycznych**

#### **I.5 Upoważnienia pracowników do działania w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie**

#### **I.6 Kontrole funkcjonalne zrealizowane w 2023 r. dotyczące badanego tematu**

#### **I.7 Kontrole zewnętrzne**

#### **I.8 Informacje dotyczące trybu składania skarg i wniosków oraz przyjmowania w sprawie skarg i wniosków**

## **II. Próba objęta kontrolą**

### **II.1. Do próby kontroli wytypowano:**

- A) piętnaście zwrotów VAT i badaniem objęto:
  - piętnaście czynności analitycznych,

---

<sup>1</sup> Wyrażone w wyjaśnieniach z 17 czerwca 2024 r.

- sześć czynności sprawdzających<sup>2</sup>.

Z raportu Urzędu Skarbowego w Złotowie WB.R.4.18.A Zestawienie zwrotów - wystawione – szczegółowo, za okresy od 01.01.2023 do 31.12.2023, typ zwrotu - wszystkie, podatek VAT, zawierającego 3 489 pozycji zwrotów, pobranego z Poltax2BPlus do próby przyjęto:

Sprawa	Poz. raportu	Kwota zwrotu	Termin zwrotu	Okres	Rok	Data zwrotu	Wsk. AZ
Pierwsza	250	10 000,00	23.01.2023	10	2022	18.01.2023	
Druga	500	123 695,00	14.02.2023	10	2022	09.02.2023	
Trzecia	750	20 135,00	20.03.2023	12	2022	13.03.2023	
Czwarta	1000	2 117,00	21.04.2023	1	2023	14.04.2023	
Piąta	1250	140 000,00	22.05.2023	2	2023	15.05.2023	
Szósta	1500	18 053,00	19.06.2023	3	2023	12.06.2023	
Siódma	1750	3 072,00	21.08.2023	5	2023	03.07.2023	APP
Ósma	2000	37,00	31.07.2023	2	2023	24.07.2023	
Dziewiąta	2250	15 000,00	25.08.2023	3	2023	18.08.2023	
Dziesiąta	2500	25 794,00	25.09.2023	6	2023	18.09.2023	
Jedenasta	2750	30 127,00	23.10.2023	7	2023	16.10.2023	
Dwunasta	3000	35 113,00	15.11.2023	8	2023	08.11.2023	
Trzynasta	3250	6 819,00	26.01.2024	10	2023	08.12.2023	APP

APP: Zwrot obsłużony w procesie AUTO\_ZWROT

Z raportu ZISAR<sup>3</sup> czynności sprawdzające: „VATWZZVPT - WERYFIKACJA ZASADNOŚCI ZWROTU VAT PRZED TERMINEM” do próby dobrano:

- Sprawa czternasta: (...) <sup>4</sup>, zwrot VAT za 1/2023 w kwocie 493 036 zł i do przeniesienia na następny okres 500 000 zł.

<sup>2</sup> W sprawie drugiej, piątej, dziewiątej, dziesiątej, czternastej i piętnastej.

<sup>3</sup> Raport sporządzony przez kontrolującą 4 czerwca 2024 r. dla potrzeb kontroli, dla parametrów: temat czynności sprawdzających VATWZZVPT, zakończone czynności od 01.01.2023 r. do 31.12.2023 r., jednostka 303639SKA. Raport zawierał 200 pozycji.

<sup>4</sup> Czynność sprawdzająca negatywna z pierwszego półrocza 2023 r., osoba fizyczna.

- Sprawa piętnasta:(...)<sup>5</sup>, zwrot VAT za 7/2023 w kwocie 600 918 zł.
- B) wydane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie wszystkie (sześć) postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT.
- C) Przeprowadzono także analizę realizacji zaleceń dotyczących próby kontroli zwrotów, objętych procedurą AUTO\_ZWROT, za okresy od stycznia 2023 r. do grudnia 2023 r.

## **2. Uprawnienia do systemów informatycznych**

Badaniem objęto uprawnienia posiadane przez pracowników Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA); kierownika SKA oraz trzech pracowników SKA. Dla potrzeb kontroli skorzystano z Raportu nr 10 z CSU za okres od 01.01.2023 do 31.12.2023 r.

Zweryfikowano uprawnienia do KARTA2 i aplikacji WRO-System. Weryfikacji dokonano na podstawie informacji przekazanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie - Karta aktualnych uprawnień użytkownika we WRO-System<sup>6</sup> dla: (...), (...), (...), oraz Karta aktualnych uprawnień użytkownika KARTA2.

## **3. Upoważnienia i pełnomocnictwa**

Do próby przyjęto upoważnienia do załatwiania spraw w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie, do zatwierdzania zwrotów VAT, obowiązujące w kontrolowanym okresie oraz ich odwołania. Weryfikacją objęto wszystkie upoważnienia<sup>7</sup> oraz rejestr upoważnień.

## **4. Kontrole funkcjonalne**

Badaniem objęto Informację o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej za 2023 r. mającą związek z badanym tematem kontroli. Kontrola przeprowadzona w temacie „Terminowość dokonywania zwrotów VAT”.

## **5. Kontrole zewnętrzne**

Ustaień dokonano w oparciu o skan ewidencji kontroli zewnętrznych prowadzonej przez Urząd Skarbowy w Złotowie i informacje przekazywane z Urzędu do Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

## **6. Informacje dotyczące trybu składania skarg i wniosków oraz przyjmowanie w sprawie skarg i wniosków**

Zagadnienie sprawdzono na podstawie przesłanych zdjęć tablicy ogłoszeń Urzędu.

## **III. Ustalenia**

### **1. Realizacja Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług w części dotyczącej dokonywania zwrotów podatku VAT**

#### **1.1 Regulacje wewnętrzne i rozwiązania organizacyjne dotyczące badanego tematu**

##### **Regulamin organizacyjny**

W kontrolowanym okresie obowiązywał Regulamin Organizacyjny Urzędu Skarbowego w Złotowie, stanowiący załącznik do Zarządzenia nr 240/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2022 r.

Nadzór nad realizacją zadań w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT sprawowali:

---

<sup>5</sup> Czynność sprawdzająca pozytywna z drugiego półrocza 2023 r., osoba prawna.

<sup>6</sup> Uprawnienia w aplikacjach/Karta uprawnień w aplikacji WRO-System, aplikacje: wszystkie, status: aktualne.

<sup>7</sup> Wykaz osób posiadających upoważnienia do akceptacji zwrotów VAT oraz ich skany przekazał Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie 22 maja 2024 r. na prośbę kontrolującej.

- Naczelnik Urzędu Skarbowego Pani Joanna Ciosek (dalej NUS),
- Zastępca Naczelnika Pani Anna Judycka<sup>8</sup>.

W czasie jednoczesnej nieobecności Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie i Zastępcy Naczelnika<sup>9</sup>, do podpisywania pism zastrzeżonych do kompetencji NUS upoważniony był (...) kierownik SER.

- Od 2 lipca 2024 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej powołał Pana Andrzeja Jaroszewicza na stanowisko Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie.

### **Regulacje wewnętrzne obowiązujące w kontrolowanym okresie**

W zakresie dokonywania zwrotów podatku od towarów i usług w kontrolowanym okresie obowiązywała:

- Wewnętrzna procedura postępowania nr (...) Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 31 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z wytycznych do organizacji prac w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług<sup>10</sup>,
- Wewnętrzna procedura postępowania nr 4/2023<sup>11</sup> Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z wytycznych do organizacji prac w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług, zmieniona Wewnętrzną procedurą postępowania nr 17/2023<sup>12</sup> Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 26 czerwca 2023 r.

Dla zwrotów obsługiwanych w procedurze AUTO\_ZWROT w kontrolowanym okresie obowiązywały:

- Zasady określone w § 5 pkt. I „Deklaracje objęte procesem centralnego badania zasadności i automatycznej realizacji AUTO\_ZWROT” oraz określone w § 5 pkt. II „Deklaracje objęte procesem zwrotu 15 dni dla podatnika bezgotówkowego” Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, Warszawa, luty 2022 r.
- Regulacje zawarte w § 6 „AUTO\_ZWROT” Wewnętrznej Procedury Postępowania nr 4/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z Wytycznych dla organizacji pracy w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług.

### **W regulacjach wewnętrznych dotyczących zwrotu VAT stwierdzono, że:**

- w Wewnętrznej procedurze nr 4/2023 i w wewnętrznej procedurze nr 17/2023 z dnia 26 czerwca 2023 r.<sup>13</sup> nie określono sposobu ustalania losowego doboru próby kontrolnej AUTO\_ZWROT, co stanowi naruszenie § 6 ust. 8 Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług.

Wytyczne zobowiązywały Naczelnika Urzędu Skarbowego do określenia w procedurze wewnętrznej sposobu ustalania losowego doboru próby. Procedura Naczelnika nr 4/2023<sup>14</sup> zawiera wyłącznie wskazanie, że „Próba kontrolna wybierana jest za każdy miesiąc losowo, na podstawie danych z przeznaczonego do tego raportu (WB.R.4.18.A) wygenerowanego z systemu Poltax2Bplus przez

<sup>8</sup> Do 30 czerwca 2023 r., od 1 lipca 2023 r. brak Zastępcy US.

<sup>9</sup> Od 1 lipca 2023 r. w czasie nieobecności Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie.

<sup>10</sup> Obowiązywała od 31 grudnia 2020 r. do 19 marca 2023 r.

<sup>11</sup> Od 20 marca 2023 r.

<sup>12</sup> Zmiany weszły w życie od 1 lipca 2023 r.

<sup>13</sup> Wewnętrzna procedura postępowania nr 17/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 26 czerwca 2023 r. zmieniająca Wewnętrzną procedurę postępowania nr 4/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z wytycznych dla organizacji pracy w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług.

<sup>14</sup> § 6 ust. 4 Wewnętrznej procedury nr 4/2023.

pracownika SER oraz % liczby zwrotów dla danych kwot zwrotów (przedziały) równej minimalnej wielkości próby określonej w Wytycznych<sup>15</sup>,

- nie dostosowano wewnętrznej procedury postępowania Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie w odniesieniu do sposobu rejestracji i zatwierdzania zwrotów podatku VAT, wynikających ze zmian w zatwierdzaniu zwrotu VAT i wdrożenia elektronicznej obsługi spraw zwrotów VAT w SZD,

Była Naczelnik Joanna Ciosek poinformowała, że jest przygotowany nowy projekt procedury VAT, uwzględniający zmiany m.in. procedowania zwrotów VAT w sposób elektroniczny<sup>16</sup> oraz akceptację i zatwierdzanie zwrotów przez upoważnione osoby<sup>17</sup>.

- w Wewnętrznej procedurze postępowania nr 4/2023<sup>18</sup> Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z wytycznych do organizacji prac w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług, w § 10 mylnie wskazano, że traci moc Wewnętrzna procedura postępowania nr 7/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z 31 grudnia 2020 r.<sup>19</sup>

W konsekwencji, niezgodnie ze stanem faktycznym, do dnia kontroli na stronie intranetowej Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, jako obowiązująca widnieje „Wewnętrzna procedura postępowania nr 8/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 31 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z Wytycznych do organizacji prac w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług”<sup>20</sup>.

**Powyższe uchybienie wskazuje na brak należytego okresowego (nie rzadziej niż raz w roku) przeglądu wewnętrznych procedur postępowania.**

Obowiązki dotyczące przeglądu i aktualizacji obowiązujących procedur/decyzji w Urzędzie zostały określone w § 9 Wewnętrznej procedury postępowania nr 1/2020<sup>21</sup> Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie w sprawie zasad opracowywania, ewidencjonowania i nadzorowania wewnętrznych procedur postępowania wydanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie i w § 9 Wewnętrznej procedury postępowania nr 18/2023 z dnia 12 września 2023 r.<sup>22</sup> Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie w sprawie zasad opracowywania, ewidencjonowania i nadzorowania wewnętrznych procedur postępowania wydanych przez Naczelnika Urzędu skarbowego w Złotowie.

W zakresie upoważnień w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w kontrolowanym okresie obowiązywała:

- Wewnętrzna procedura Postępowania nr 1/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 12 stycznia 2022 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień do podejmowania czynności w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie oraz pełnomocnictw przygotowywanych i wydawanych w Urzędzie Skarbowym w Złotowie. Załącznik nr 2 do Wewnętrznej Procedury nr 1/2022 stanowi wzór rejestru upoważnień - pełnomocnictw.

---

<sup>15</sup> § 6 ust. 3 Wytycznych.

<sup>16</sup> Rejestrację spraw zwrotów w SZD w Urzędzie Skarbowym w Złotowie rozpoczęto we wrześniu 2023 r.

<sup>17</sup> Informacja Naczelnika zawarta w piśmie z 17 czerwca 2024 r.

<sup>18</sup> Od 20 marca 2023 r.

<sup>19</sup> Wewnętrzna procedura postępowania nr 7/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 31 grudnia 2020 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji w sprawie wymiany informacji o VAT.

<sup>20</sup> Właściciel procedury SOB.

<sup>21</sup> Obowiązywała do 11 września 2023 r.

<sup>22</sup> Obowiązuje od 12 września 2023 r.

- Wewnętrzna procedura postępowania nr 7/2023<sup>23</sup> Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień do podejmowania czynności w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie oraz pełnomocnictw przygotowywanych i wydawanych w Urzędzie Skarbowym w Złotowie. Załącznik nr 2 do Wewnętrznej procedury stanowi wzór rejestru upoważnień - pełnomocnictw.
- Wewnętrzna procedura postępowania nr 20/2023<sup>24</sup> Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 31 października 2023 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień do podejmowania czynności w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie oraz pełnomocnictw przygotowywanych i wydawanych w Urzędzie Skarbowym w Złotowie. Załącznik nr 2 do Wewnętrznej procedury stanowi wzór rejestru upoważnień - pełnomocnictw.

### **Komórka Urzędu i pracownicy realizujący zadania w zakresie weryfikacji zwrotów VAT:**

Weryfikacja zasadności zwrotów podatku VAT w formie czynności analitycznych i sprawdzających odbywała się w Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (dalej SKA).

W kontrolowanym okresie kierownikiem SKA był Pracownik (...). W czasie nieobecności kierownika, zastępstwo pełnił (...) kontroler skarbowy. W okresie realizacji przedmiotowej kontroli, kierownikiem SKA był (...) <sup>25</sup>, (...) zakończyła pracę w Urzędzie Skarbowym w Złotowie <sup>26</sup>.

### **1.2 Ustalenia w kontrolowanym temacie**

W kontrolowanym okresie podatnicy złożyli łącznie 3 920<sup>27</sup> rozliczeń (JPK\_V7M<sup>28</sup> i JPK\_V7K)<sup>29</sup> z deklarowanym zwrotem, w tym:

- 2 644 ze zwrotem w przedziale od 1 do 10 000 zł,
- 966 ze zwrotem w przedziale od 10 001 zł do 50 000 zł,
- 191 ze zwrotem w przedziale od 50 001 zł do 100 000 zł,
- 116 ze zwrotem w przedziale od 100 001 zł do 500 000 zł,
- 2 ze zwrotem w przedziale od 500 001 zł do 1 000 000 zł,
- 1 ze zwrotem powyżej 1 000 000 zł.

W 2023 roku zwroty podatku VAT do kwoty 20 000 zł były objęte procedurą AUTO\_ZWROT, co przedstawiono w dalszej części dokumentu.

<sup>23</sup> Obowiązuje od 20 marca 2023 r.

<sup>24</sup> Obowiązuje od 31 października 2023 r.

<sup>25</sup> Od 1 marca 2024 r.

<sup>26</sup> Pismem z 3 czerwca 2024 r. wystąpiono do IPK2 o informacje w zakresie zmiany kierownika SKA i zapytanie do kierownika SKA. Informacje w tym zakresie przekazał także kierownik (...).

<sup>27</sup> Dane wg raportu R\_KON\_VAT z Podsystemu KONTROLA „Ilość i efektywność kontroli w zakresie podatku od towarów i usług z podziałem na kwotę zwrotu”. Raport sporządzony 29 maja 2023 r. dla parametrów: kontrole zatwierdzone w okresie od 1 stycznia 2023 do 31 grudnia 2023 r., deklaracje złożone w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r.

<sup>28</sup> [Od 1 lipca 2023 r. przedsiębiorcy byli zobligowani do składania nowej struktury logicznej JPK\\_GV \(ewidencja członka grupy VAT\). Ewidencje JPK podatku VAT w 2023 r. prowadzone muszą być zgodnie z obowiązującą strukturą pliku, a wersja nr 2 była obowiązującą w 2023 roku.](#)

<sup>29</sup> Zgodnie z obowiązującymi przepisami podatnicy VAT stosujący kwartalne rozliczenie składają plik JPK\_V7K, w terminie do 25 dnia kolejnego miesiąca za miesiąc poprzedni. Struktura pliku za 3 miesiące: JPK\_V7K za pierwszy miesiąc kwartału składa się z części ewidencyjnej i zawiera informacje o transakcjach z tego miesiąca, JPK\_V7K za drugi miesiąc kwartału składa się z części ewidencyjnej i zawiera informacje o transakcjach z tego miesiąca, JPK\_V7K za trzeci miesiąc kwartału składa się z części ewidencyjnej dotyczącej tego miesiąca i części deklaracyjnej obejmującej cały kwartał.



## Ustalenia szczegółowe

### Sprawa pierwsza<sup>30</sup>:

Zwrot podatku VAT w kwocie 10 000 zł za 10/2022, nr dokumentu (...), złożony 22 listopada 2022 r. w terminie ustawowym. Termin zwrotu 23 stycznia 2023 r.

Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w kwocie 10 792 zł. Podatnik zadeklarował 792 zł do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy oraz do zwrotu na rachunek bankowy kwotę 10 000 zł. Zwrot został zweryfikowany w formie wymaganych czynności analitycznych. Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT - Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Dla potrzeb czynności analitycznych skorzystał z danych złożonego JPK\_V7M podatnika i danych kontrahentów. Wydruk SKORP – Ocena podatnika VAT (...). W toku czynności analitycznych, pracownik (...)zweryfikował transakcje z kontrahentami. Nie stwierdził nieprawidłowości. W wyniku analizy ustalił, że jeden z kontrahentów nie wykazał NIP-u nabywcy w części ewidencyjnej JPK, przesłano informację do Naczelnika Urzędu Skarbowego wystawcy faktury<sup>31</sup>.

Czynności analityczne wskazały na zatwierdzenie zwrotu VAT. Zatwierdzenia zwrotu dokonała kierownik Referatu SKA (...), stosownie do pisemnego upoważnienia udzielonego przez Naczelnika Urzędu. Zwrot podatku VAT za 10/2022 w kwocie 10 000 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 18 stycznia 2023 r. Kwota do przeniesienia 792 zł.

### Sprawa druga<sup>32</sup>:

Zwrot podatku VAT w kwocie 123 695 zł za 10/2022, nr dokumentu (...), złożony 16 grudnia 2022 r. Termin zwrotu 14 lutego 2023 r.

Zwrot został zweryfikowany w formie wymaganych czynności analitycznych, a następnie w formie czynności sprawdzających.

Czynności analityczne:

Sporządzono Analizę zasadności zwrotu VAT-Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. W toku czynności analitycznych pracownik (...) skorzystał z danych złożonego JPK\_V7M podatnika i danych kontrahentów, wydruku SKORP – Ocena podatnika VAT (...), ryzyko bankowe STIR (...), zweryfikował transakcje z kontrahentami. W wyniku kontroli krzyżowej pracownik nie stwierdził nieprawidłowości. Zwrot podatku VAT zasadniczo wynikał z nabyć towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych. Sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu nr (...).

Przeprowadzone czynności wskazały na dokonanie czynności sprawdzających, a nie analitycznych.

**Na Analizie brak wskazania przełożonego (zwrot w gestii Naczelnika Urzędu), w jakim zakresie pracownik ma przeprowadzić czynności sprawdzające dla zweryfikowania zasadności zwrotu VAT, co stanowi naruszenie wymogu określonego w Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, Warszawa, luty 2022 r.**

W myśl § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych, na podstawie przeprowadzonych czynności analitycznych, naczelnik urzędu skarbowego lub osoba przez niego upoważniona podejmuje odpowiednio decyzję o rozpoczęciu czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, wszczęciu postępowania podatkowego lub sporządzenia wniosku o wszczęcie kontroli celno-skarbowej. Znaczenie i waga wystąpienia

---

<sup>30</sup> Działalność w zakresie upraw rolnych połączonych z chowem i hodowlą zwierząt.

<sup>31</sup> Pismo z 17 stycznia 2023 r. UNP (...), w piśmie zawarto prośbę „przypadku ustaleń mogących mieć wpływ na powstanie zobowiązania podatkowego naszego podatnika prosimy o informację zwrotną”.

<sup>32</sup> Gospodarstwo Rolno-Nasienne.

okoliczności dla podjęcia określonych czynności, należy do oceny naczelnika urzędu skarbowego, bądź pracowników przez niego upoważnionych do dokonania analizy. Według wyjaśnienia Pani Naczelnik, decydentami w tej sprawie byli odpowiednio Naczelnik, Zastępca i kierownik SKA, co nie znajduje odzwierciedlenia w dokumentacji zwrotu. Czynności sprawdzające podejmowane są w celu wyjaśnienia wątpliwości dotyczących prawidłowości i rzetelności sporządzania deklaracji.<sup>33</sup>

Czynności sprawdzające:

Na wydruku Analizy zasadności zwrotu VAT z 30 stycznia 2023 r. odnotowano, że zweryfikowano środki trwałe (...). W dokumentach stwierdzono skan faktury VAT tytułem nabycia (...) na kwotę netto 437 189,60 zł, VAT 100 553,61 zł oraz fakturę na kwotę netto 127 344,60 zł, VAT 29 289,26 zł, tytułem nabycia (...).

W aktach stwierdzono brak wezwania i brak rejestracji czynności sprawdzającej w systemie ZISAR Plus. Pani Naczelnik<sup>34</sup> wyjaśniła, że pracownik (...) młodszy kontroler skarbowy 30 stycznia 2023 r. wezwał podatnika drogą elektroniczną (e-mail) na skrzynkę wskazaną przez podatnika w JPK\_VAT, do przesłania faktur dokumentujących nabycia środków trwałych. Treść wezwania pracownika ograniczała się wyłącznie do zwrotu „**proszę o środki trwałe za 10/2022**”.

**Wezwanie<sup>35</sup> do przedłożenia dokumentów<sup>36</sup> nie spełniało wymogów ustawy Ordynacja podatkowa<sup>37</sup>.** Wezwanie (e-mail) nie zawierało: nazwy organu podatkowego, wskazania osoby wzywanej, w jakiej sprawie jest wezwanie, w jakiej formie należy spełnić żądanie; terminu, do którego żądanie powinno być spełnione; podstawy prawnej wezwania; pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania; informacji o możliwości działania przez pełnomocnika. Ponadto, Pracownik wysyłając wezwanie (e-mail) **nie ustalił, kto był jego odbiorcą i czy odbiorca e-mail był osobą upoważnioną do udziału w czynnościach sprawdzających.**

Powyższe stanowi **naruszenie art. 155 i art. 159, w związku z art. 160 i art. 280 ustawy Ordynacja podatkowa.** Skutki prawne wywołuje wezwanie, gdy nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści i w odpowiednim terminie<sup>38</sup>.

W wyniku przeprowadzonych czynności, pracownik nie stwierdził nieprawidłowości.

**Powyższe czynności były sprawdzającymi, które nie zostały zarejestrowane w ZISAR Plus. W opinii Naczelnika Urzędu Pani Joanny Ciosek, były to czynności analityczne i dlatego nie były rejestrowane w systemie ZISAR Plus, gdyż „była to tylko weryfikacja środków trwałych”.** Wyjaśnienie Pani Naczelnik stoi w sprzeczności z przepisami Działu V Ordynacji podatkowej „Czynności sprawdzające”.

<sup>33</sup> § 5 pkt V Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług.

<sup>34</sup> Odpowiedź Naczelnika z 17 czerwca 2024 r. na zapytanie kontrolującej z 6 czerwca 2024 r. i uzupełnienie z 17 lipca 2024 r.

<sup>35</sup> E-mail z 30 stycznia 2023 r.

<sup>36</sup> Art. 155 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa: Organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Art. 155 § 1a O.p.: Organ podatkowy obowiązany jest dążyć do starania, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe. Art. 160 O.p.: W sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga, wezwania można dokonać telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1 i 1b.

<sup>37</sup> Art. 159, w związku z art. 280 ustawy Ordynacja podatkowa.

<sup>38</sup> Art. 160 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.

Zwrot został zaakceptowany 30 stycznia 2023 r. przez kierownika referatu SKA (...) oraz przez kierownika Działu SER, zatwierdzony 2 lutego 2023 r. przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Panią Joannę Ciosek. Zwrot odblokowano 2 lutego 2023 r.

Zwrot podatku VAT z korekty za 10/2022 w kwocie 123 695 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 9 lutego 2023 r.

Podsumowując, w sprawie stwierdzono:

- Brak wskazania przełożonego (zwrot w gestii Naczelnika Urzędu), w jakim zakresie pracownik ma przeprowadzić czynności sprawdzające dla zweryfikowania zasadności zwrotu VAT, co stanowi naruszenie wymogu określonego w § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych.
- Nieprawidłową kwalifikację prowadzonych czynności, które spełniały przesłanki ustawowe czynności sprawdzającej, uregulowane w Dziale V ustawy Ordynacja podatkowa. Tym samym nie podzielono stanowiska Pani Naczelnik<sup>39</sup>, że przeprowadzone czynności były czynnościami analitycznymi. W sprawie pracownik przeprowadził czynności sprawdzające z udziałem podatnika, w związku z weryfikacją zasadności zwrotu podatku VAT. Wezwał (e-mail) podatnika do przekazania faktur, które otrzymał i je zweryfikował.
- Niezgodne z wymogami ustawy Ordynacja podatkowa sporządzenie i przekazanie wezwania (e-mail), co stanowi naruszenie art. 155, art. 159, w związku z art. 160<sup>40</sup> i 280 ustawy Ordynacja podatkowa. Nie weryfikowano, czy adresatem faktycznie jest podatnik lub osoba umocowana do czynności sprawdzającej.
- Ogólnikową adnotację służbową z przeprowadzonych czynności, ograniczającą się wyłącznie do zapisu w Analizie zwrotu „zweryfikowałem środki trwałe” i wymienienia nazwy dwóch maszyn. Nie wynika z adnotacji, jakiej czynności dokonał pracownik, jakie dokumenty zbadał i co ustalił. Zgodnie z art. 177 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa z czynności, z której nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.<sup>41</sup>
- Brak rejestracji w systemie ZISAR Plus, moduł czynności sprawdzające, przeprowadzonej czynności sprawdzającej z udziałem podatnika, przed zwrotem podatku VAT.  
W konsekwencji dane roczne w ZISAR Plus za 2023 r. w zakresie ilości przeprowadzonych czynności sprawdzających w Urzędzie Skarbowym w Złotowie są niepełne. Nieprawidłowość wpływa na kompletność danych wykazywanych w sprawozdaniu rocznym MF 9Ps.

Osobą odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości jest pracownik realizujący czynność sprawdzającą, (...).

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA, (...)
- Naczelnik Urzędu Skarbowego Pani Joanna Ciosek.

---

<sup>39</sup> Wyrażone w wyjaśnieniach z 17 czerwca 2024 r.

<sup>40</sup> W myśl art. 160 ustawy Ordynacja podatkowa wezwania można dokonać, gdy stan sprawy tego wymaga, w formie telegraficznej, telefonicznej albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1 O.p. Wezwanie przekazane w powyższy sposób powoduje skutki prawne tylko wtedy, nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści. W konsekwencji nieprawidłowo sporządzone wezwanie (treść) może nie wywierać skutku prawnego, co może wpływać na termin weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT.

<sup>41</sup> Adnotacja może zostać sporządzona w formie dokumentu elektronicznego (art. 177 § 2 O.p.).

### **Sprawa trzecia<sup>42</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 20 135 zł i kwota do przeniesienia na następny okres 18 527 zł za 12/2022, nr dokumentu (...), złożony 18 stycznia 2023r., w terminie ustawowym. Termin zwrotu 20 marca 2023 r.

Rozliczenie podatku VAT za 12/2022 zostało zweryfikowane w formie wymaganych czynności analitycznych. Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT- Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Dla potrzeb czynności analitycznych skorzystał z danych złożonego JPK\_V7M i danych kontrahentów, wydruk SKORP – Ocena podatnika VAT (podmiot o akceptowalnym poziomie ryzyka). W toku czynności analitycznych zweryfikowano transakcje z kontrahentami. W wyniku kontroli krzyżowej pracownik (...) młodszy kontroler skarbowy nie stwierdził nieprawidłowości po stronie nabywcy. Ponadto, przeprowadzone czynności weryfikacyjne za wcześniejszy okres zwrotu (9/2022) nie wykazały nieprawidłowości. Sporządzono Kartę potwierzeń zwrotu nr (...).

Zwrot został zaakceptowany 28 lutego 2023 r. przez kierownika Referatu SKA (...), zatwierdzony 3 marca 2023 r. przez Zastępcę Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie Panią Annę Judycką, na podstawie pisemnego upoważnienia udzielonego przez Naczelnika Urzędu. Zwrot odblokowano 3 marca 2023 r. Zwrot podatku VAT za 12/2022 w kwocie 20 135 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 13 marca 2023 r. Kwota 18 527 zł do przeniesienia na następny okres.

### **Sprawa czwarta<sup>43</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 2 117 zł za 1/2023, nr dokumentu (...), złożonego 20 lutego 2023 r., w terminie ustawowym. Termin zwrotu 21 kwietnia 2023 r.

Zwrot został zweryfikowany w formie wymaganych czynności analitycznych. Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT-Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Dla potrzeb czynności analitycznych skorzystał z danych złożonego JPK\_V7M podatnika i danych kontrahentów, wydruku SKORP – Ocena podatnika VAT (...), ryzyko bankowe STIR (...). W toku czynności analitycznych zweryfikowano transakcje z kontrahentami. Analiza plików JPK\_V7 za 1/2023 w zakresie pozostałych nabyć wykazała, że kontrahenci wykazali transakcje w swoich JPK\_V7. Stwierdzono, że podatnik prowadził działalność rolniczą – sprzedaż opodatkowana wg stawki 0%. Zwrot podatku VAT wynikał z przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej.

Ponadto, wobec podatnika prowadzono czynności weryfikacyjne zwrotu VAT za wcześniejsze okresy zwrotu VAT: za 11/2022, 6/2022, 9/2022, które nie wykazały nieprawidłowości.

Czynności analityczne za 1/2023 wskazały na zatwierdzenie zwrotu VAT. Zwrot został zatwierdzony 11 kwietnia 2023 r. z upoważnienia Naczelnika przez pracownika SKA (...) kontrolera skarbowego, w zastępstwie kierownika SKA<sup>44</sup>. Zwrot podatku VAT za 1/2023 w kwocie 2 117 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 14 kwietnia 2023 r.

### **Sprawa piąta<sup>45</sup>:**

---

<sup>42</sup> Działalność gospodarcza w zakresie usług ogólnobudowlanych.

<sup>43</sup> Działalność gospodarcza w zakresie upraw rolnych połączonych z hodowlą zwierząt.

<sup>44</sup> W tym dniu kierownik, wg informacji Kadr IAS, była nieobecna w pracy.

<sup>45</sup> Działalność podmiotu – kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek.

Zwrot podatku VAT w kwocie 140 000 zł za 2/2023 i kwota do przeniesienia 8 192 zł, nr dokumentu (...), złożony 23 marca 2023 r. w terminie ustawowym. Termin zwrotu 22 maja 2023 r.

Zwrot został zweryfikowany w formie czynności analitycznych, a następnie w formie czynności sprawdzających.

Czynności analityczne:

Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT-Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Dla potrzeb czynności analitycznych skorzystał z danych JPK-V7 podatnika i danych kontrahenta, wydruk SKORP – Ocena podatnika VAT (...), ryzyko bankowe STIR (...). Analiza w zakresie pozostałych nabyć nie wykazała niezgodności. Sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu nr (...).

Czynności analityczne za 2/2023 wskazały na przeprowadzenie czynności sprawdzających. **Na wydruku Analizy zasadności zwrotu VAT brak wskazania przełożonego, w jakim zakresie pracownik ma przeprowadzić czynności sprawdzające, co stanowi naruszenie § 5 pkt IV. 8 Wytycznych.**

Czynności sprawdzające:

Pracownik (...) młodszy kontroler skarbowy, 27 kwietnia 2023 r. wysłał e-mail z prośbą o fakturę. Treść wezwania zawierała wyłącznie zdanie „**proszę o przesłanie faktury zakupowej od kontrahenta (...), ujętej za 2/2023 r.**”, co stanowi naruszenie wymogów art. 159 ustawy Ordynacja podatkowa. W toku czynności sprawdzających, pracownik badał fakturę z 22 lutego 2023 r. wystawioną przez sprzedawcę gruntu (...). Pracownik stwierdził, że podatnik dokonał nabycia - wykupu działki pod budowę, a kontrahent wykazał transakcję w swoim pliku JPK\_V7, po stronie sprzedaży. W wyniku kontroli instytucjonalnej stwierdzono, że **pracownik w toku czynności sprawdzających nie badał aktu notarialnego tytułem zakupu gruntu i ewentualnych zapisów elektronicznej księgi wieczystej<sup>46</sup>**, weryfikował wyłącznie fakturę VAT. Nie badał także warunków i źródła finansowania zakupu gruntu. Ponadto, pracownik nie ustalił, w toku czynności, czy nabycie gruntu będzie wiązać się wyłącznie ze sprzedażą opodatkowaną<sup>47</sup>(lokale z gruntem na sprzedaż), czy część lokali nie będzie przez podatnika wynajmowana na cele mieszkalne<sup>48</sup>(czy u podatnika, w związku z nabyciem gruntu nie wystąpią transakcje spełniające warunki do zastosowania zwolnienia).

Dla udokumentowania nabycia gruntu konieczna jest umowa przeniesienia własności nieruchomości, zawarta w wymaganej formie. Dokumentem prawnym, który formalizuje proces przeniesienia własności nieruchomości jest umowa sporządzona w formie aktu notarialnego i podpisana przez wszystkie strony uczestniczące w transakcji. Jest to nieodzowny krok w procesie nabycia lub zbycia nieruchomości, aby umowa była prawnie ważna. W umowie przeniesienia własności zawarte są istotne informacje, takie jak dane sprzedającego, nabywcy, opis nieruchomości oraz cena transakcji. Ponadto, umowa może zawierać różne zapisy dotyczące warunków transakcji oraz wszelkie inne ustalenia między stronami<sup>49</sup>. W konsekwencji, pracownik nie zbadał okoliczności sprawy i nie ustalił faktycznego

**13/41**

<sup>46</sup> Księga wieczysta jest publicznym rejestrem, który potwierdza prawną własność nieruchomości.

<sup>47</sup> Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje przede wszystkim w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych - art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT.

<sup>48</sup> Okoliczność do zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT zwolnione z podatku VAT są usługi w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe. Nie jest tu istotne, kto dokonuje wynajmu mieszkania, lecz, na jakie cele (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu 22 stycznia 2016 r., sygn. (...).

<sup>49</sup> Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy gruntu, lokalu, budynku lub budowli nie powstanie, jeśli w akcie notarialnym wydanie nieruchomości uzależnione zostało od zapłaty ceny, a cena nie została zapłacona.

momentu dokonania dostawy gruntu – momentu powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy i w konsekwencji warunku powstania prawa do odliczenia u nabywcy.

**Powyższe wskazuje na niedostateczne zweryfikowanie zasadności zwrotu podatku VAT za badany okres.**

Udokumentowanie czynności sprawdzającej:

Adnotacja z czynności sprawdzającej pracownika (...) młodszego kontrolera skarbowego ograniczała się do stwierdzenia<sup>50</sup> „Zweryfikowałem duży zakup od kontrahenta (...), wykup działki nr (...) przy ul. (...) na prowadzoną inwestycję w tamtych okolicach”.

**Duża ogólnikowość dokumentu:** lakoniczne informacje, brak wskazania, że przeprowadzono czynności sprawdzające i na jaką okoliczność, brak wskazania weryfikowanych dokumentów, ustaleń. Niedostateczny zakres weryfikacji.

Zwrot został zaopiniowany 9 maja 2023 r. przez kierownika SKA (...) i zaakceptowany 10 maja 2023 r. przez Zastępcę Naczelnika Panią Annę Judycką. Zwrot zatwierdziła Naczelnika Urzędu Skarbowego Pani Joanna Ciosek oraz zaakceptowała (...) Kierownik Działu SER. Zwrot odblokowano 10 maja 2023 r. Zwrot podatku VAT 2/2023 w kwocie 140 000 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 15 maja 2023 r. Kwota do przeniesienia 8 192 zł.

Rejestracja czynności sprawdzającej:

**Stwierdzono brak rejestracji czynności sprawdzającej w ZISAR Plus.**

Zdaniem Pani Joanny Ciosek Naczelnik Urzędu Skarbowego<sup>51</sup>, „czynności przeprowadzone przez pracownika to czynności analityczne i dlatego nie były rejestrowane w systemie ZISAR Plus, gdyż była to weryfikacja największego zakupu”. Wyjaśnienie Pani Naczelnik Ciosek stoi w sprzeczności z przepisami Działu V Ordynacji podatkowej „Czynności sprawdzające”. Pracownik, przed terminem zwrotu przeprowadził czynność sprawdzającą z udziałem podatnika, w związku z weryfikacją zasadności zwrotu podatku VAT. Tym samym nie podzielono stanowiska Pani Naczelnik<sup>52</sup>, że przeprowadzone czynności były czynnościami analitycznymi.

Reasumując w sprawie stwierdzono:

- Brak wskazania przełożonego, w jakim zakresie należy przeprowadzić czynności sprawdzające, co stanowi naruszenie § 5 pkt IV. 8 Wytycznych.
- Niezgodne z wymogami ustawy Ordynacja podatkowa wezwanie (e-mail), co stanowi naruszenie art. 159, w związku z art. 160<sup>53</sup> i 280 ustawy Ordynacja podatkowa.

14/11

Sporządzenie (podpisanie) aktu notarialnego ma z punktu widzenia istnienia prawa do odliczenia o tyle istotne znaczenie, że najczęściej wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy. To z kolei stanowi warunek powstania prawa do odliczenia u nabywcy. Do przeniesienia prawa własności nieruchomości konieczne jest sporządzenie aktu notarialnego. Jednak do dokonania dostawy gruntu niekoniecznie dochodzi z chwilą sporządzenia aktu notarialnego przenoszącego własność nieruchomości. Strony umowy mogą określić, że przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel gruntem (w konsekwencji dokonanie ich dostawy) następuje później). Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy gruntu nie powstanie, gdy w akcie notarialnym wydanie nieruchomości uzależnione zostało od zapłaty ceny, a cena nie została zapłacona.

<sup>50</sup> Zapis w druku Analizy Zasadności Zwrotu VAT z 8 maja 2023 r.

<sup>51</sup> Stanowisko Pani Joanny Ciosek wyrażone w odpowiedzi udzielonej w toku kontroli, na zapytanie kontrolującej z 6 czerwca 2024 r.

<sup>52</sup> Wyrażone w wyjaśnieniach z 17 czerwca 2024 r.

<sup>53</sup> W myśl art. 160 ustawy Ordynacja podatkowa wezwania można dokonać, gdy stan sprawy tego wymaga, w formie telegraficznej, telefonicznej albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1 O.p. Wezwanie przekazane w powyższy sposób powoduje skutki prawne tylko wtedy, nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści. W konsekwencji nieprawidłowo sporządzone wezwanie (treść) może nie wywierać skutku prawnego, co może wpływać na termin weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT.

- Niedostateczną weryfikację zasadności zwrotu VAT w związku z niepełną weryfikacją transakcji zakupu nieruchomości gruntowej (brak weryfikacji aktu notarialnego tytułem nabycia nieruchomości gruntowej i badania elektronicznej księgi wieczystej dla przedmiotowej nieruchomości).
- Nieprawidłową kwalifikację przeprowadzonych czynności w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT, które spełniały przesłanki ustawowe czynności sprawdzającej, uregulowane w Dziale V ustawy Ordynacja podatkowa i stanowiły czynności sprawdzające z udziałem podatnika.
- Zbyt ogólne informacje zawarte w adnotacji z przeprowadzonej czynności sprawdzającej<sup>54</sup> - brak wskazania badanych dokumentów, wyniku weryfikacji, odliczonych kwot VAT i innych niezbędnych informacji mających znaczenie dla weryfikowanej sprawy.
- Brak rejestracji czynności sprawdzającej z udziałem podatnika, przeprowadzonej przed zwrotem podatku VAT, w systemie ZISAR Plus, moduł czynności sprawdzające. W konsekwencji, dane roczne za 2023 r. w zakresie ilości przeprowadzonych czynności sprawdzających w Urzędzie Skarbowym w Złotowie są niepełne. Nieprawidłowość wpływa na kompletność danych wykazywanych w sprawozdaniu rocznym MF 9Ps.

Osobą odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości jest pracownik przeprowadzający czynności sprawdzające, (...).

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA (...)
- Naczelnik Urzędu Skarbowego Pani Joanna Ciosek.

#### **Sprawa szósta<sup>55</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 22 299 zł, z tego do zaliczenia na poczet przyszłych zobowiązań 4 246 zł i do zwrotu na rachunek bankowy podatnika 18 053 zł za 1K/2023, nr dokumentu (...), złożony 19 kwietnia 2023 r., w terminie ustawowym. Termin zwrotu 19 czerwca 2023 r.

Zwrot został zweryfikowany w formie wymaganych czynności analitycznych:

Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT-Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Dla potrzeb czynności analitycznych pracownik (...) korzystał z danych złożonych plików JPK podatnika i kontrahentów. W wyniku kontroli krzyżowej nie stwierdził nieprawidłowości. Zakupy związane z profilem prowadzonej działalności gospodarczej. SKORP – Ocena podatnika VAT (...). STIR – Ocena ryzyka podatkowego podmiotu – (...). Zakupy i zwrot VAT związane z profilem działalności. Przeprowadzone czynności analityczne wskazały na zatwierdzenie zwrotu VAT.

Sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu nr (...).

Akceptacji zwrotu 31 maja 2023 r. dokonała Kierownik SKA (...). Zatwierdzenia zwrotu VAT dokonała 7 czerwca 2023 r. z upoważnienia Naczelnika pani Anna Judycka Zastępca Naczelnika. Zwrot podatku VAT za 1 kwartał 2023 r. w kwocie 22 299 zł, zgodnie z wnioskiem Podatnika zaliczono na PPE i w kwocie 18 053 zł przelano na rachunek bankowy podatnika.

#### **Sprawa siódma<sup>56</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 3 072 zł za 5/2023, nr dokumentu (...), złożony 21 czerwca 2023 r, w

---

<sup>54</sup> Adnotacja służbowa z przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji zwrotu VAT o wartości przekraczającej 100 000 zł.

<sup>55</sup> Działalność podmiotu – Gospodarstwo rolne. Uprawy rolne połączone z hodowlą zwierząt.

<sup>56</sup> Gospodarstwo rolne.

terminie ustawowym. Termin zwrotu 21 sierpnia 2023 r. (znacznik APP).

Zwrot obsługiwany w procedurze AUTO\_ZWROT. Do sprawy<sup>57</sup>, Naczelnik Urzędu przedłożyła raport WB.R.4.18.A Zestawienie zwrotów – wystawione szczegółowo, za okres od 1 lipca 2023 do 31 lipca 2023. Dla parametrów: podatek VAT, kwota od 2001 do 5000, wskaźnik AZ APP. Dane pobrane z systemu Poltax2BPlus Urzędu Skarbowego w Złotowie. Zwrot Podatnika na kwotę 3 072 zł znajdował się w pozycji 4 raportu i zgodnie z adnotacją Pracownika i akceptacją kierownika SKA (...) zwrot nie był objęty próbą kontrolną.<sup>58</sup> Zwrot podatku VAT za 5/2023 w kwocie 3 072 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 3 lipca 2023 r., operator – SYSTEM.

#### **Sprawa ósma<sup>59</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 37 zł z korekty za 2/2023<sup>60</sup>, nr dokumentu 683237662, złożony 5 lipca 2023 r. Zwrot w terminie 25 dni. Termin zwrotu 31 lipca 2023 r.

Zwrot został zweryfikowany w formie czynności analitycznych. Czynności analityczne przeprowadzone przez pracownika (...) Sporządzono Analizę zasadności zwrotu VAT-Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. W toku czynności dokonano analizy danych pliku JPK\_V7 za 2/2023 podatnika i kontrahentów. W pierwotnym rozliczeniu VAT za 2/2023<sup>61</sup>, podatnik wykazał podatek do zwrotu w kwocie 1 813 zł, w terminie 25 dni. W wyniku korekty złożonej 5 lipca 2023 r. za 2/2023 r. zwiększyła się kwota do zwrotu o 37 zł.

W uzupełnieniu<sup>62</sup>Pani Naczelnik wskazała, że pierwotne rozliczenie VAT za 2/2023 zostało zakwalifikowane do AUTO\_ZWROTÓW, natomiast zostało wyłączone ze zwrotów APP ze względu na znacznik APN, po weryfikacji, która wykazała zasadność zwrotu w mechanizmie AUTO\_ZWROT, zwrot z pierwotnego rozliczenia został zrealizowany. Dodatkowych wyjaśnień, na okoliczność nałożenia znacznika APN na badany podmiot z raportu WB.R.4.116, udzieliła kierownik SER<sup>63</sup>. Zwrot został odrzucony w procesie AUTO\_ZWROT (AZ) z powodu zajęcia wierzytelności. Zajęcie zweryfikowano u komornika, jako nieaktualne i manualnie nadano zwrot 4 kwietnia 2023 r.<sup>64</sup>

5 lipca 2023 r. podatnik złożył korektę. Zwrot odblokowano 13 lipca 2023 r. i 24 lipca 2023 r. nadano różnicę w kwocie 37 zł. Zwrot zatwierdzony przez kierownika SKA (...), zgodnie z upoważnieniem Naczelnika Urzędu Skarbowego. Przyjęto wyjaśnienie Pani Naczelnik. Zwrot podatku VAT z pierwotnego zliczenia za 2/2023 w kwocie 1 813 zł został zrealizowany na rachunek bankowy podatnika 4 kwietnia 2023 r. oraz 24 lipca 2023 r. z korekty za 2/2023 w kwocie 37 zł (łącznie zwrot 1850 zł).

#### **Sprawa dziewiąta<sup>65</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 15 000 zł i kwota do przeniesienia 2 098 zł z korekty (wersja 3) za 3/2023,

<sup>57</sup> Poz. 1750 wykazu zwrotów VAT Urzędu Skarbowego w Złotowie za kontrolowany okres.

<sup>58</sup> Raport WB.R.4.18.A za lipiec 2023 r. kwot zwrotu VAT od 2001 do 5000 obejmował łącznie 50 zwrotów, stosownie do wymogu MF do próby kontrolnej w Urzędzie Skarbowym w Złotowie 16 sierpnia 2023 r. wytypowano 8 % zwrotów tj. 4 sprawy oznaczone na wydruku raportu.

<sup>59</sup> Działalność podmiotu – działalność usługowa wspomagająca produkcję roślinną.

<sup>60</sup> Podatek VAT do zwrotu z korekty rozliczenia za 2/2023 1 850 zł, zwrócony z pierwotnego rozliczenia 1 813 zł, do zwrotu z korekty 37 zł.

<sup>61</sup> Nr dokumentu 621869454, złożono 24 marca 2023 r.

<sup>62</sup> Pismo Pani Naczelnik z 17 czerwca 2024 r.

<sup>63</sup> E-mail z 26 maja 2026 r. przekazany przez Naczelnika US w Złotowie.

<sup>64</sup> Wyjaśnienia znajdują potwierdzenie w danych z systemu informatycznego.

<sup>65</sup> Działalność podmiotu – działalność usługowa związana z zagospodarowaniem terenów zielonych. Gospodarstwo rolne oraz przygotowanie terenu pod budowę.



nr dokumentu 682047156, złożony 26 czerwca 2023 r. Termin zwrotu 25 sierpnia 2023 r.

Zasadność zwrotu za 3/2023 została zweryfikowana w formie wymaganych czynności analitycznych i czynności sprawdzających.

Czynności analityczne:

Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT-Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Dla potrzeb czynności analitycznych pracownik korzystał z danych złożonych plików JPK<sup>66</sup> podatnika i kontrahentów. SKORP – Ocena podatnika VAT (...). STIR – Ocena ryzyka podatkowego podmiotu – (...).

Przeprowadzone czynności, wskazały na przeprowadzenie czynności sprawdzających, a nie analitycznych. **Na wydruku Analizy brak wskazania przełożonego, w jakim zakresie pracownik ma przeprowadzić czynności sprawdzające dla zweryfikowania zasadności zwrotu VAT, co stanowi naruszenie wymogu określonych w § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych.**

Czynności sprawdzające:

Czynnościami sprawdzającymi pracownik objął rozliczenie JPK\_V7M za 3/2023, nr systemowy (...) wersja 2), złożone 15 maja 2023 r., z wykazaniem zwrotem w kwocie 20 000 zł<sup>67</sup> i kwotą do przeniesienia 1 937 zł (nadwyżka podatku naliczonego nad należnym 21 937 zł) oraz rozliczenia za okresy od 4/2022 – 2/2023 i od 4/2023 do 5/2023. Pracownik zbadał prawidłowość odliczeń podatku naliczonego z faktur wystawionych przez firmę leasingową.

W związku z prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi, pracownik sporządził 3 wezwania w formie e-mail, które przestał do biura rachunkowego. W wezwaniu z 22 czerwca 2023 r., pracownik ograniczył się do zwrotu „proszę o przestanie faktur odliczonych od (...), wykazanych w 2022 r.”. Treść wezwania była niezgodna z wymogami art. 159 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Nie zawierała wymaganych elementów, co stanowi naruszenie art. 160 w związku z art. 280 O.p.

W kolejnych wiadomościach e-mail,<sup>68</sup>pracownik poprosił o informację (...) potwierdzającej możliwość odliczenia w 100% podatku VAT”.

**Treść wezwań była niezgodna z wymogami art. 159 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Nie zawierała wymaganych elementów, co stanowi naruszenie art. 159 § 1 w zw. z art. 160 i art. 280 O.p.**

**Ponadto, pracownik nie weryfikował, kto odbiera wezwania, czy odbiorca wezwań jest umocowany do udziału w imieniu podatnika w czynności sprawdzającej.**

W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających pracownik stwierdził, błędnie rozliczony podatek VAT z leasingu samochodu. Biuro rachunkowe potwierdziło, „że leasingowany samochód (...) nie spełnia kryteriów do odliczenia 100% VAT, ponieważ jest jednak samochodem osobowym”. W wyniku ustaleń czynności sprawdzających, 26 czerwca 2023 r. podatnik złożył korekty JPK-V7 za okres od 4/2022 do 5/2023<sup>69</sup>, w tym za 3/2023 (wersja 3), w której zadeklarował zwrot w kwocie 15 000 zł i kwotę do przeniesienia 2 098 zł. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających ustalono łącznie WUSZ w kwocie 13 642 zł, kwota do wpłaty 8 106 zł.

---

<sup>66</sup> Zestawienie zakupów z podziałem na kontrahentów, Struktura zakupów pozostałych ze względu na poziom ryzyka kontrahentów. 17/41

<sup>67</sup> Termin zwrotu 14 lipca 2023 r.

<sup>68</sup> E-mail z 23 czerwca 2023 r. i z 23 czerwca 2023 r.

<sup>69</sup> Przepisy Ordynacji podatkowej przyzwalają na korygowanie deklaracji w trakcie czynności sprawdzających, bowiem jest to procedura odrębna od postępowania podatkowego czy kontroli.

**Pracownik nie sporządził protokołu z czynności sprawdzających, czym naruszył art. 172, art.173 § 1 w związku z art. 280 ustawy Ordynacja podatkowa.** W Analizie zasadności zwrotu VAT, pracownik jedynie odnotował „Podatnik błędnie rozliczył leasing od nabycia samochodu osobowego (...) za okres: 4/2022-5/2023 – samochód nie spełnia kryteriów do odliczenia 100% VAT, ponieważ jest samochodem osobowym, podatnik skorygował rozliczenie za 50 %. WUSZ za cały okres 13 642 zł”.

Zatwierdzenia zwrotu podatku VAT za 3/2023, dokonała, stosownie do posiadanego upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego, kierownik Referatu SKA (...). Zwrot podatku VAT w kwocie 15 000 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 18 sierpnia 2023 r.

Rejestracja czynności w ZISAR Plus:

Czynność sprawdzającą zarejestrowano w ZISAR Plus Nr (...). **W Karcie ustaleń czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowe i niepełne dane.** Pracownik nieprawidłowo określił typ czynności „uproszczona” zamiast „rozszerzona”<sup>70</sup>. W Karcie czynności sprawdzającej określono ryzyko i wpisano kwotę błędu, przy czym za 3/2023 wpisano kwotę błędu w nieprawidłowej wysokości<sup>71</sup>. W przebiegu czynności, stwierdzono brak wskazania treści dotyczącej zdarzenia (w polu treść wpisano wyłącznie „e-mail”) nie załączono także dokumentu.

Zgodnie z Wytycznymi w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR II Ministerstwa Finansów Departament Nadzoru nad Kontrolami, z 9 grudnia 2021 r. czynności rozszerzone mają miejsce, wówczas, gdy weryfikacji podlega dokumentacja złożona przez podatnika<sup>72</sup> (ewidencje, dokumenty źródłowe, struktury JPK, itp.). Prawidłowe zaznaczenie trybu czynności „rozszerzone” skutkowałoby, dodaniem na karcie czynności szczegółowych ustaleń np. w odniesieniu do poszczególnych pozycji przedmiotu czynności.

Reasumując w sprawie stwierdzono:

- W Karcie ustaleń czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowe i niepełne dane.
- Pracownik nie sporządził protokołu z czynności sprawdzających, czym naruszył art. 172, art. 173 § 1 w związku z art. 280 ustawy Ordynacja podatkowa.
- Treść wezwań niezgodna z wymogami art. 159 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Nie zawierała wymaganych elementów, co stanowi naruszenie art. 159 § 1 w zw. z art. 160 i art. 280 O.p.
- Pracownik nie weryfikował, kto odbiera wezwania, czy odbiorca wezwań jest umocowany do udziału w imieniu podatnika w czynności sprawdzającej.
- Na wydruku Analizy brak wskazania przełożonego, w jakim zakresie pracownik ma przeprowadzić czynności sprawdzające dla zweryfikowania zasadności zwrotu VAT, co stanowi naruszenie wymogu określonych w § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych.

Osobą odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości jest pracownik przeprowadzający czynności sprawdzające, (...)....

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA, (...)
- Naczelnik Urzędu Skarbowego Pani Joanna Ciosek.

---

<sup>70</sup> Pracownik wzywał podatnika o dokumenty, o udzielenie informacji i weryfikował je oraz zbadał dokumenty.

<sup>71</sup>Obszar ryzyka 15.3 Odliczenie podatku naliczonego, ryzyko 15.3.1 Odliczenie podatku naliczonego w błędnej wysokości 8 735 zł, winno być 4 210 zł.

<sup>72</sup> Czynności uproszczone są przewidziane dla zdarzeń masowych, w toku, których nie jest weryfikowana dokumentacja źródłowa (np. niezłożenie deklaracji, błędy rachunkowe, niezgodność raportów).

### Sprawa dziesiąta<sup>73</sup>:

Zwrot podatku VAT w kwocie 25 794 zł za 6/2023, nr dokumentu (...), złożony 25 lipca 2023 r., w terminie ustawowym. Termin zwrotu 25 września 2023 r.

Zwrot został zweryfikowany w formie czynności analitycznych i następnie czynności sprawdzających.

Czynności analityczne:

Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT-Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Pracownik przeprowadził analizę plików JPK\_V7 podatnika i kontrahentów za 6/2023. W kontroli krzyżowej nie stwierdził nieprawidłowości. SKORP – Ocena Podatnika VAT – (...). Sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu nr (...).

Przeprowadzone czynności analityczne, wg pracownika wskazały na przeprowadzenie czynności sprawdzających. **Brak wskazania przełożonego, w jakim zakresie pracownik ma przeprowadzić czynności sprawdzające dla zweryfikowania zasadności zwrotu VAT, co stanowi naruszenie wymogu określonych w § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych.**

Czynności sprawdzające:

Pracownik (...) młodszy kontroler skarbowy, 7 września 2023 r. wysłał e-mail do biura rachunkowego „proszę o przesłanie środka trwałego za 6/2023”. W temacie e-mail „...”. **Treść wezwania była niezgodna z wymogami art. 159 § 1 ustawy O.p. Nie zawierała wymaganych elementów, co stanowi naruszenie art. 160 w związku z art. 280 O.p.**

Pracownik (...) zweryfikował nabycie środka trwałego (...). W wyniku czynności pracownik stwierdził, że kontrahent (sprzedawca) ujął fakturę w ewidencji sprzedaży w plikach JPK\_V7. W dokumentach do kontroli – skan. **Czynność udokumentował lakoniczną adnotacją służbową,** zamieszczoną na wydruku Analizy zasadności zwrotu podatku VAT.

Sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu nr (...). Zwrot został zatwierdzony 7 września 2023 r. przez kierownika Referatu SKA (...), zgodnie z posiadanym upoważnieniem Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie. Zwrot podatku VAT za 6/2023 w kwocie 25 794 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 18 września 2023 r.

Rejestracja czynności sprawdzającej:

**Czynność sprawdzająca z udziałem podatnika, przeprowadzona przed dokonaniem zwrotu VAT nie została zarejestrowana w ZISAR Plus.** Według Pani Naczelnik pracownik realizował czynności analityczne. Stanowisko Pani Naczelnik nie znajduje potwierdzenia w stanie faktycznym sprawy i regulacji Ordynacji podatkowej.

Podsumowując w sprawie stwierdzono:

- Wezwanie (e-mail z 7 września 2023 r.) niezgodne z wymogami art. 159 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Wezwanie nie zawierało wymaganych elementów, co stanowi naruszenie art. 160 w związku z art. 280 O.p. Pracownik nie zweryfikował, kto i czy osoba odbierająca wezwanie jest umocowana do udziału w czynności sprawdzającej, prowadzonej wobec podatnika.
- Nieprawidłową kwalifikację prowadzonych czynności w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT. Przeprowadzone czynności spełniały przesłanki ustawowe czynności sprawdzających, uregulowanych w Dziale V ustawy Ordynacja podatkowa.
- Ogólnikowa treść adnotacji z czynności sprawdzającej, ograniczająca się do „Kontrahent wykazał fakturę w ewidencji sprzedaży w plikach JPK”, zamieszczonej na skanie faktury pobranej

<sup>73</sup> Działalność podmiotu – przedsiębiorstwo rolno-przemysłowe.

od podatnika dla potrzeb prowadzenia czynności sprawdzającej oraz do wzmianki „zweryfikowałem środek trwały (...)”, zamieszczonej na wydruku Analizy w polu „Inne okoliczności mające znaczenie dla przeprowadzenia czynności sprawdzających/kontroli podatkowej”.

- Brak rejestracji czynności sprawdzającej w ZISAR Plus.

Osobą odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości jest pracownik przeprowadzający czynności sprawdzające, (...).

#### **Sprawa jedenasta<sup>74</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 30 127 zł za 7/2023, nr dokumentu (...), złożony 23 sierpnia 2023 r., w terminie ustawowym. Termin zwrotu 23 października 2023 r.

Zwrot został zweryfikowany w formie czynności analitycznych<sup>75</sup>.

Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT- Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Czynności analityczne przeprowadzone przez pracownika (...) młodszego kontrolera skarbowego. Dla potrzeb analizy skorzystano z Zestawienia danych o sprzedaży z deklaracji VAT za okres od 1 stycznia 2021 r. do okresu badanego, Zestawienia danych rozliczenia w VIES od stycznia 2021 r. W wyniku analizy danych w JPK\_V7 podatnika i kontrahentów nie stwierdzono nieprawidłowości. Badane transakcje były wykazane u kontrahentów.

Sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu nr (...). Przeprowadzone czynności wskazały na zatwierdzenie zwrotu. Ponadto, za wcześniejsze okresy z wykazaniem zwrotu przeprowadzono analizę plików JPK za 8/2022 oraz analizę plików JPK za 2/2023, 4/2023, 7/2023. Zwrot zaakceptowany 11 października 2023 r. przez kierownika SKA i zatwierdzony przez Panią Joannę Ciosek Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie. Zwrot podatku VAT za 7/2023 w kwocie 30 127 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 16 października 2023 r.

#### **Sprawa dwunasta<sup>76</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 35 113 zł za 8/2023, nr dokumentu (...), złożony 16 września 2023 r. w terminie ustawowym. Termin zwrotu 15 listopada 2023 r. Zwrot w terminie 60 dni.

Zwrot zweryfikowany w formie czynności analitycznych<sup>77</sup>:

Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT-Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. Czynności analityczne przeprowadzone przez pracownika (...) młodszego kontrolera skarbowego. Pracownik przeprowadził analizę danych z plików JPK\_V7 za 8/2023 podatnika i kontrahentów. Stwierdził, że weryfikowane nabycia podatnika zostały odpowiednio wykazane w plikach JPK\_V7 kontrahentów.

Sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu nr(...). Czynności analityczne wskazały na zatwierdzenie zwrotu.

Na podstawie ZISAR Plus stwierdzono, że wobec podatnika Organ przeprowadził w 2023 r. trzy czynności sprawdzające za okresy:

- od 2023-09-01 do 2023-09-30, WUSZ (...)zł,
- od 2021-12-01 do 2021-12-31, WUSZ (...) zł,
- od 2022-11-01 do 2022-11-30, WUSZ (...) zł.

---

<sup>74</sup> Działalność podmiotu (osoba prawna) – przedsiębiorstwo rolno-przemysłowe.

<sup>75</sup> Sprawa prowadzona w SZD pod nr (...).

<sup>76</sup> Działalność podmiotu – transport i spedycja.

<sup>77</sup> Sprawa prowadzona w SZD pod nr (...).

Wyniku czynności sprawdzającej, w każdej sprawie stwierdzono nieprawidłowości - ustalenie WUSZ. W uzupełnieniu badanej sprawy<sup>78</sup>Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie wykazała, że nie wystąpiło ryzyko nieprawidłowości za badany okres i nie wystąpiły przesłanki przeprowadzenia czynności sprawdzających za 8/2023. Ustalenia za wcześniejsze okresy z ustaleniem WUSZ wynikały, z błędnego rozliczenia ze wskazanym kontrahentem, które podatnik wyeliminował w rozliczeniu za 8/2023<sup>79</sup>. Trzeci przypadek czynności sprawdzającej z WUSZ<sup>80</sup> dotyczył błędnego rozliczenia kwoty z przeniesienia. Przyjęto wyjaśnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie.

Zwrot za 8/2023 został zaakceptowany przez (...) kierownika SKA 27 października 2023 r.<sup>81</sup> Nieprawidłowość, wg wyjaśnień, wynikała z błędnego schematu akceptacji w SZD, błąd pracownika przy tworzeniu rejestracji pisma wewnętrznego w sprawie SZD nr (...).

**Zatwierdzenie zwrotu VAT w kwocie 35 113 zł przez (...) kierownika SKA<sup>82</sup> stanowiło akceptację zwrotu bez upoważnienia.** Od 1 lipca 2023 r. w Urzędzie Skarbowym w Złotowie zwroty przekraczające kwotę 30 000 zł zatwierdza Naczelnik Urzędu Skarbowego<sup>83</sup>. **Naruszono Wewnętrzną Procedurę Postępowania nr 17/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 26 czerwca 2023 r.**<sup>84</sup> Zwrot podatku VAT za 8/2023 w kwocie 35 113 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 8 listopada 2023 r.

#### **Sprawa trzynasta<sup>85</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 6 819 zł za 10/2023, nr dokumentu (...), złożony 27 listopada 2023 r., w terminie ustawowym. Termin zwrotu 26 stycznia 2024 r. (APP).

Zwrot objęty procedurą AUTO\_ZWROT. Na okoliczność weryfikacji sprawy<sup>86</sup>, Naczelnik Urzędu przedłożyła raport WB.R.4.18.A Zestawienie zwrotów – wystawione-szczegółowo, za okres od 1 grudnia 2023 r. do 31 grudnia 2023 r.<sup>87</sup>, dla parametrów: podatek VAT, kwota od 5 001 zł do 20 000 zł, wskaźnik AZ APP. Zwrot Podatnika na kwotę 6 819 zł znajduje się w pozycji 39 raportu i zgodnie z adnotacją pracownika i akceptującego kierownika SKA, zwrot ten nie był objęty próbą kontrolną w ramach procedury AUTO\_ZWROT<sup>88</sup>.

Według danych Podatnik360 zwrot podatku VAT za 10/2023 w kwocie 6 819 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 8 grudnia 2023 r., operator-SYSTEM.

#### **Sprawa czternasta<sup>89</sup>:**

---

<sup>78</sup> Pismo Pani Joanny Ciosek Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z 6 czerwca 2024 r. będące odpowiedzią na zapytanie kontrolującej z 6 czerwca 2024 r.

<sup>79</sup> Na tę okoliczność przedstawiono wydruk z WRO-System.

<sup>80</sup> W kwocie (...) zł.

<sup>81</sup> Zwrot w kwocie > 30 000 zł w gestii Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie.

<sup>82</sup> W 2023 r. kierownik SKA była upoważniona do zatwierdzania zwrotów w kwocie do 10 000 zł i od 1 lipca 2023 r. do 30 000 zł.

<sup>83</sup> Zgodnie z informacją Pani Naczelnik z 17 czerwca 2024 r., UNP (...) i przedłożonymi do kontroli upoważnieniami.

<sup>84</sup> § 1 pkt 2 Procedury nr (...) z 26 czerwca 2023 r.

<sup>85</sup> Działalność gospodarcza – produkcja maszyn dla rolnictwa i leśnictwa.

<sup>86</sup> Poz. 3250 wykazu zwrotów Urzędu Skarbowego w Złotowie za kontrolowany okres.

<sup>87</sup> Dane pobrane z systemu Poltax2BPlus Urzędu Skarbowego w Złotowie.

<sup>88</sup> Raport WB.R.4.18.A za lipiec 2023 r. kwot zwrotu VAT od 5001 do 20000 obejmował łącznie 64 zwroty, stosownie do wymogu MF do próby kontrolnej w Urzędzie Skarbowym w Złotowie 19 stycznia 2023 r. wytypowano 15% zwrotów tj. 10 spraw oznaczonych na wydruku raportu.

<sup>89</sup> Produkcja maszyn dla rolnictwa i leśnictwa.

Zwrot podatku VAT w kwocie 493 036 zł i kwota do przeniesienia na następny okres 500 000 zł z korekty<sup>90</sup> za 1/2023, nr dokumentu (...), złożonej 27 lutego 2023 r. Termin zwrotu 28 kwietnia 2023 r.

Zasadność zwrotu zweryfikowano w formie wymaganych czynności analitycznych i następnie czynności sprawdzających.

Czynności analityczne:

Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT- Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. W sprawie wystąpiła znaczna kwota zwrotu na rachunek bankowy w odniesieniu do obrotów osiągniętych przez podatnika w danym okresie. Za kontrolowany okres nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w kwocie 993 036 zł wynika zasadniczo z przeniesienia z poprzednich okresów. SKORP – Ocena podatnika VAT za 1/2023 –(...). Ryzyko bankowe STIR – (...). W Analizie pracownik (...) wskazał ciągły przyrost nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia, znaczną kwotę do zwrotu na rachunek bankowy w odniesieniu do obrotów. Pracownik przeprowadził analizę plików JPK za wcześniejsze okresy i badany okres; od 9/2022 do 1/2023. W kontroli krzyżowej nie stwierdził nieprawidłowości. Pracownik badał prawidłowość kwoty do przeniesienia oraz czy podatnik wykazywał wszystkie faktury sprzedaży dla wskazanych w czynnościach kontrahentów.

Przeprowadzone czynności analityczne wskazały na przeprowadzenie czynności sprawdzających. **Na Analizie brak wskazania przełożonego o zakresie, w którym zaleca przeprowadzenie czynności sprawdzających.** Zwrot VAT w gestii Naczelnika Urzędu Skarbowego. Pani Naczelnik wyjaśniła<sup>91</sup>, że o tym, czy u danego podatnika miały zostać przeprowadzone czynności sprawdzające w odniesieniu do zwrotów VAT powyżej 50 000 zł, a od 1 lipca 2023 r. powyżej 30 000 zł decydował Naczelnik Urzędu. Wyjaśnienie nie znajduje odzwierciedlenia w dokumentacji zwrotu.

Czynności sprawdzające:

Pracownik w formie e-maila wezwał podatnika do przedłożenia dokumentów<sup>92</sup>. **Treść wezwania nie spełniała wymogów art. 159 ustawy Ordynacja podatkowa.** Nie zawierała wymaganych elementów: danych osoby wzywanej, terminu, do którego żądanie podatnik powinien spełnić, brak pouczenia o sankcji za niespełnienie żądania i pouczenia o możliwości działania w sprawie przez pełnomocnika. Z treści wezwania nie wynikało, jakiej sprawy dotyczyło. Pracownik zawarł w treści wyłącznie „w związku z korektami deklaracji VAT” i wezwał o „dokumenty nabycia ST za 09/2022”. W toku czynności sprawdzającej pracownik weryfikował nabycia środków trwałych za okresy od 3/2022 r. do 9/2022 (...). Z adnotacji pracownika nie wynikało, by część transakcji dotyczyła zakupu urządzeń od kontrahentów z kraju Unii Europejskiej (dwa przypadki). Brak informacji o dokonywanych płatnościach za nabywane urządzenia (jedno o znacznej wartości). Treść adnotacji wskazywała, że pracownik nie weryfikował spełnienia przesłanek transakcji WNT<sup>93</sup>, czy prawidłowo przyjęto podstawę opodatkowania z tytułu WNT, w tym z tytułu nabycia urządzeń zaliczonych u podatnika do środków trwałych. W toku czynności sprawdzającej nie ustalono, w jaki sposób urządzenia (...) przetransportowano do podatnika. Nie ustalono, czy transport maszyn był organizowany przez

---

<sup>90</sup> Pierwotna deklaracja złożona 25 lutego 2023 r. w ustawowym terminie, z kwotą do zwrotu 503 036 zł, anulowana. **22/41**

<sup>91</sup> Odpowiedź Pani Naczelnik z 17 czerwca 2024 r.

<sup>92</sup> Treść e-mail ograniczała się do prośby o przesłanie określonych dokumentów i informacji o niezgodnej kwocie z przeniesienia.

<sup>93</sup> Dla zaliczenia transakcji do wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT), muszą zostać spełnione określone w przepisach warunki. Jednym z nich jest posiadanie tzw. NIP-u unijnego.

sprzedawcę i czy za zorganizowanie transportu dostawca pobierał dodatkowe wynagrodzenie<sup>94</sup>. Nie zweryfikowano danych z VIES. **Brak weryfikacji spełnienia wymogów i prawidłowości podstawy WNT, co wskazuje na niedostateczną weryfikację zasadności zwrotu podatku VAT.**

**Adnotacja z 18 kwietnia 2023 r. - ogólnikowa w treści**, nie wynikało z niej, na jaką okoliczność została sporządzona, jakie dokumenty pracownik badał i z czym weryfikował oraz co ustalił w wyniku czynności sprawdzających.

Zwrot zatwierdzony z upoważnienia Naczelnika przez Panią Annę Judycka Zastępcę Naczelnika<sup>95</sup>, zgodnie z posiadanym upoważnieniem oraz zaakceptowany 18 kwietnia 2023 r. przez (...) kierownika SER. Zwrot podatku VAT za 1/2023 w kwocie 493 036 zł, został zrealizowany przelewem na rachunek bankowy podatnika 21 kwietnia 2023 r.

Rejestracja czynności sprawdzającej:

Czynność sprawdzająca została zarejestrowana w ZISAR Plus nr (...). W Karcie ustaleń czynności sprawdzających pracownik wskazał **nieprawidłowo typ – „czynności uproszczone”<sup>96</sup>, w przebiegu czynności, w rodzaju zdarzenia nie wskazano kontaktu e-mail z podatnikiem wykonanego 13 kwietnia 2023 r. i treści zdarzenia.**

Podsumowując w sprawie stwierdzono:

- Brak wskazania przełożonego, w jakim zakresie pracownik ma przeprowadzić czynności sprawdzające dla zweryfikowania zasadności zwrotu VAT, co stanowi naruszenie wymogu określonych w § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych.
- Treść wezwania nie spełniała wymogów art. 159 ustawy Ordynacja podatkowa.
- W Karcie ustaleń czynności sprawdzających pracownik wskazał nieprawidłowo typ – „czynności uproszczone”<sup>97</sup>, w przebiegu czynności, w rodzaju zdarzenia nie wskazano kontaktu e-mail z podatnikiem wykonanego 13 kwietnia 2023 r. i treści zdarzenia.

Osobą odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości jest pracownik przeprowadzający czynności sprawdzające, (...)

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA, (...)
- Naczelnik Urzędu Skarbowego Pani Joanna Ciosek.

**Sprawa piętnasta<sup>98</sup>:**

Zwrot podatku VAT w kwocie 600 918 zł z korekty za 7/2023, nr dokumentu (...), złożony 16 sierpnia 2023 r. Termin zwrotu 11 września 2023 r. Zwrot VAT w terminie 25 dni – mechanizm podzielonej płatności (RV).

W pierwotnym rozliczeniu<sup>99</sup> podatnik wykazał kwotę z przeniesienia 606 895 zł, nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym 601 257 zł, którą w całości zadeklarował do zwrotu na rachunek bankowy podatnika w terminie 25 dni. Podatnik złożył wniosek o uwolnienie zgromadzonych środków na koncie VAT i przeksięgowanie na rachunek obrotowy. Podatnik wskazał, że duża nadpłata podatku VAT

<sup>94</sup> Podstawa opodatkowania z tytułu WNT, winna obejmować koszt nabycia maszyn rolniczych oraz koszt ich transportu.

<sup>95</sup> Pani Naczelnik, według informacji Kadr była nieobecna w pracy.

<sup>96</sup> Zrealizowano Czynność rozszerzoną.

<sup>97</sup> Zrealizowano Czynność rozszerzoną.

<sup>98</sup> Działalność spółki – wytwarzanie energii elektrycznej.

<sup>99</sup> Dokument nr 863668773, za 7/2023 (deklaracja pierwotna) złożona 7 sierpnia 2023 r. w terminie ustawowym.

wynika z zapłaconia rachunku końcowego tytułem kompleksowej modernizacji (...). Wraz z pismem podatnik przekazał Organowi kopie dokumentów, które uwiarygadniały cel przeznaczenia środków finansowych.

Zasadność zwrotu zweryfikowano w formie wymaganych czynności analitycznych, a następnie w formie czynności sprawdzających.

Czynności analityczne:

Pracownik sporządził Analizę zasadności zwrotu VAT- Zatwierdzona – raport R\_KON\_AN z Podsystemu KONTROLA. W toku czynności analitycznych pracownik (...) skorzystał z danych złożonego JPK\_V7 podatnika i danych kontrahentów. W sprawie (...). SKORP – Ocena Podatnika VAT za analizowane okresy - (...). Ponadto, w toku analizy uwzględniono informacje o przeprowadzonych lub trwających kontrolach w okresie 2 ostatnich lat.

Przeprowadzone czynności, wskazały na przeprowadzenie czynności sprawdzających, a nie analitycznych. **Na Analizie brak wskazania przełożonego o zakresie przeprowadzenia czynności sprawdzających, co stanowi uchybienie. Zwrot w gestii Naczelnika Urzędu<sup>100</sup>.**

Dla sprawy sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu nr (...).

Czynności sprawdzające:

W toku czynności sprawdzającej pracownik (...) zweryfikował nabycia zaliczone u podatnika do środków trwałych za 5/2023<sup>101</sup>: dostawa, montaż i uruchomienie (...) w ramach kompleksowej modernizacji. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, pracownik stwierdził błędną kwotę z przeniesienia<sup>102</sup>. Telefonicznie poinformował podatnika o błędzie w rozliczeniu, co udokumentował adnotacją służbową. Podatnik złożył korektę rozliczenia VAT za 7/2023<sup>103</sup> zgodnie z ustaleniami czynności sprawdzających, w której wykazał nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w kwocie 600 918 zł do zwrotu na rachunek bankowy w terminie 25 dni.

Zwrot został zatwierdzony 23 sierpnia 2023 r. przez Panią Joannę Ciosek Naczelnika Urzędu oraz zaakceptowany 21 sierpnia 2023 r. przez (...) kierownika SER. Zwrot podatku VAT za 07/2023 w kwocie 600 918 zł, został zrealizowany 25 sierpnia 2023 r.

Rejestracja czynności sprawdzającej:

Czynność sprawdzająca zarejestrowano w ZISAR Plus, moduł czynności sprawdzające (...).

#### **AUTO\_ZWROT<sup>104</sup>**

W 2023 r. procesem AUTO\_ZWROT objęte zostały deklaracje pierwotne z kwotami zwrotu do 20 000 zł. W Urzędzie Skarbowym w Złotowie łącznie 1 456 zwrotów VAT zostało objętych procesem centralnego badania zasadności i automatycznej realizacji AUTO\_ZWROT, w tym:

---

<sup>100</sup> W myśl § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych, na podstawie przeprowadzonych czynności analitycznych, naczelnik urzędu skarbowego lub osoba przez niego upoważniona podejmuje odpowiednio decyzję o rozpoczęciu czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, wszczęciu postępowania podatkowego lub sporządzenia wniosku o wszczęcie kontroli celno-skarbowej. Znaczenie i waga wystąpienia okoliczności dla podjęcia określonych czynności, należy do oceny naczelnika urzędu skarbowego, bądź pracowników przez niego upoważnionych do dokonania analizy.

<sup>101</sup> Nabycie na kwotę (...) zł, podatek naliczony (...) zł, poziom ryzyka podatkowego kontrahenta –akceptowalny.

<sup>102</sup> Błędna kwota z przeniesienia, WUSZ: 339 zł.

<sup>103</sup> Korekta rozliczenia, dokument nr 687998940 za 7/2023 r., złożony 16 sierpnia 2023 r.

<sup>104</sup> Począwszy od lutego 2023 r. Dyrektor IAS w Poznaniu raportował do MF sumarycznie dane z US w zakresie weryfikacji próby AZ z przedziału kwot zwrotu: 5 001 zł -20 000 zł.



406 zwrotów VAT w wysokości do 2 000 zł, 431 zwrotów w kwocie do 5 000 zł i 619 zwrotów w kwocie do 20 000 zł<sup>105</sup>. System AUTO\_ZWROT skrócił czas obsługi deklaracji i przyspieszył zwrot podatku VAT. Przeprowadzono analizę szczegółowych danych Urzędu Skarbowego w Złotowie za miesiące od stycznia 2023 r. do grudnia 2023 r. w zakresie realizacji obowiązku określonego w § 5 pkt. 1.8 Wytycznych dotyczących weryfikacji zwrotów w procedurze AUTO\_ZWROT.

Stwierdzono, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie, w każdym miesiącu 2023 r. realizował obowiązek określony w § 5 pkt. 1.8 Wytycznych, okresowego badania zasadności zwrotów wybranych do próby kontrolnej. Próba kontrolna była pobierana za każdy miesiąc 2023 r., losowo na podstawie danych z raportu z Poltax2Bplus „Zestawienie zwrotów szczegółowych” w ilości nie mniejszej niż minimalna ilość próby określona przez Ministerstwo Finansów<sup>106</sup>.

łącznie za 2023 r. minimalna liczba próby kontroli AUTO\_ZWROTÓW winna wynosić:

- 1 zł do 2 000 zł – 12 zwrotów,
- 2 001 do 5 000 zł – 35 zwrotów,
- 5 001 do 20 000 zł – 93 zwroty.

W Urzędzie Skarbowym w Złotowie próbą kontroli objęto i zrealizowano w 2023 r. łącznie 153 czynności sprawdzające, w tym:

- 18 czynności sprawdzających ze zwrotów od 1 zł do 2 000 zł,
- 36 czynności sprawdzających ze zwrotów od 2 001 zł do 5 000 zł,
- 99 czynności sprawdzających ze zwrotów od 5 001 zł do 20 000 zł.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie stosował się do obowiązku ilościowego doboru próby kontrolnej, okresowego badania zasadności zwrotu VAT, określonych w § 6 Wytycznych. Naczelnik nie określił sposobu ustalania losowego doboru próby, naruszając § 6 ust. 8 Wytycznych, co stanowi nieprawidłowość. Osobą odpowiedzialną jest Pani Joanna Ciosek Naczelnik Urzędu.

### **Przedłużenia terminu zwrotu podatku VAT**

W odniesieniu do badanych spraw z próby kontroli, Pani Joanna Ciosek Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie, nie wydała postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT.

W 2023 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie wydała dwa postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT<sup>107</sup> dla podatnika NIP (...), za 7/2023 (korekta) w kwocie 40 783 zł<sup>108</sup>. Postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT Organ wydał w toku kontroli podatkowej (...), prowadzonej w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług za okresy (...), w tym zasadności zwrotu podatku VAT za 7/2023.

- Pierwsze postanowienie z 20 października 2023 r., nr sprawy (...).

Postanowieniem, 60 dniowy termin zwrotu z korekty 07/2023<sup>109</sup>, Organ przedłużył do 27 grudnia 2023 r.

**25/41**

<sup>105</sup> Dane z ICK1 otrzymane dla potrzeb przedmiotowej kontroli.

<sup>106</sup> Minimalna ilość próby określona przez Ministerstwo Finansów:

- 1 zł do 2 000 zł – 3% liczby zwrotów,
- 2 001 do 5 000 zł – 8% liczby zwrotów,
- 5 001 do 20 000 zł – 15% liczby zwrotów.

<sup>107</sup> Odpowiedź Naczelnika US w Złotowie z 9 lipca 2024 r. na zapytanie Kontrolującej przesłane 5 lipca 2024 r., wraz ze skanem obu postanowień.

<sup>108</sup> Dane z Podatnik360: Dokument nr (...), data złożenia 28 sierpnia 2023 r., kwota zwrotu 40 783,00 zł, termin płatności 27 października 2023 r.

<sup>109</sup> Korekta złożona 28 sierpnia 2023r., w postanowieniu mylnie podano 25 sierpnia 2023 r.

Postanowienie z 20 października 2023 r. o przedłużeniu terminu zwrotu za 7/2023 prowadzący kontrolę pracownik (...) doręczył 30 października 2023 r.<sup>110</sup>, tj. **po upływie ustawowego terminu zwrotu VAT wynikającego z deklaracji**<sup>111</sup>, osobiście, ustanowionemu pełnomocnikowi<sup>112</sup>. Tym samym, postanowienie posiadające walor dokumentu urzędowego weszło do obiegu prawnego 30 października 2023 r. W systemie ZISAR Plus odnotowano datę doręczenia postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT. W konsekwencji postanowienie nie wywarło skutku, w zakresie przedłużenia terminu zwrotu VAT. Pracownik (...) wyjaśnił, że podjął czynności celem wcześniejszego doręczenia postanowienia, ale nie zastał pełnomocnika, a umówiony na 27 października 2023 r. nie zgłosił się w siedzibie Urzędu w tym dniu. Zgłosił się 30 października 2023 r.

W uzasadnieniu postanowienia Organ wskazał okoliczności uzasadniające przedłużenie terminu zwrotu<sup>113</sup>, powołał podstawy prawne oraz zawarł pouczenie o przysługującym zażaleniu na postanowienie. Podatnik (pełnomocnik) nie złożył zażalenia. Treść uzasadnienia jest zbyt ogólnikowa.

Postanowienie podpisała ówczesna Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie Pani Joanna Ciosek, opiniowała kierownik Referatu Postępowań Podatkowych i Kontroli Podatkowej (...). Według wyjaśnienia kierownika Referatu Postępowania Podatkowego i Kontroli Podatkowej (...) <sup>114</sup> osobą odpowiedzialną za doręczenie w terminie postanowienia był lider zespołu kontrolnego, pracownik ekspert skarbowy (...)

- Drugie Postanowienie z 4 grudnia 2023 r.<sup>115</sup> Nr sprawy (...).

W postanowieniu Organu wskazano, że termin zwrotu podatku VAT z korekty za 7/2023 został przedłużony do 27 lutego 2024 r. Postanowienie doręczono Pełnomocnikowi 19 grudnia 2023 r. <sup>116</sup>

Poza postanowieniami wskazanymi przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie<sup>117</sup>, w 2024 r., w toku kontynuowanej kontroli podatkowej nr (...), w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług za okresy od kwietnia do lipca 2023 r., w tym zasadności zwrotu podatku VAT za 7/2023 Organ wydał kolejne cztery postanowienia:

- Trzecie postanowienie z 8 lutego 2024 r., Nr sprawy (...).

W postanowieniu Organu wskazano, że termin zwrotu podatku VAT z korekty za 7/2023 r. zostaje przedłużony do 26 kwietnia 2024 r. Postanowienie doręczono pełnomocnikowi 15 lutego 2023 r.

- Czwarte postanowienie 9 kwietnia 2024 r., Nr sprawy (...).

W postanowieniu Organu wskazano, że termin zwrotu podatku VAT z korekty za 7/2023 r. zostaje przedłużony do 26 czerwca 2024 r. Postanowienie doręczono pełnomocnikowi 15 lutego 2023 r.

---

<sup>110</sup> Oświadczenie (...) z 8 sierpnia 2024 r., będące odpowiedzią na zapytanie kontrolującej z 24 lipca 2024 r.

<sup>111</sup> **Każde postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku powinno być doręczone podatnikowi przed upływem obowiązującego terminu. Przedłużenie musi mieć charakter ciągły. Postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku doręczone z opóźnieniem eliminuje z obrotu wydane po nim kolejne postanowienia.**

<sup>112</sup> Zgodnie z art. 145 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej pisma doręcza się Stronie, a gdy działa przez przedstawiciela - temu przedstawicielowi. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.

<sup>113</sup> **Postanowienie** przedłużające termin wnioskowanego zwrotu wskazuje przyczyny dokonywania dodatkowej weryfikacji zasadności tego zwrotu i je uzasadnia.

<sup>114</sup> Odpowiedź z 5 sierpnia 2024 r. kierownika

<sup>115</sup> Kierownik SPO nieobecna od 21 listopada 2023 r. do 23 marca 2023 r.

<sup>116</sup> Doręczenie zastępcze, po dwukrotnym awizo.

<sup>117</sup> Informacja i materiały dwóch postanowień, przekazane 9 lipca 2024 r.

- Piąte postanowienie z 5 czerwca 2024 r. nr (...) <sup>118</sup>.

W postanowieniu Organu wskazano, że termin zwrotu podatku VAT z korekty za 7/2023 r. zostaje przedłużony do 26 sierpnia 2024 r. Postanowienie dwukrotnie awizowane, 21 czerwca 2024 r. zwrot do Urzędu.

- Szóste postanowienie z 16 lipca 2024 r. nr (...). Postanowienie wydał Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie Pan Andrzej Jaroszewicz.

W postanowieniu Organu wskazano, że termin zwrotu podatku VAT z korekty za 7/2023 r. zostaje przedłużony do 25 października 2024 r. Postanowienie doręczono pełnomocnikowi 22 lipca 2024 r.

łącznie, dla tego samego podatnika, Organ wydał 6 postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT za 7/2023 r. Z uwagi na fakt, że pierwsze postanowienie doręczono po upływie terminu do zwrotu podatku VAT, **5 kolejnych postanowień również nie wywołało skutków prawnych w postaci przesunięcia tego terminu.**

W uzasadnieniu kolejnych postanowień Organ wskazał ogólnikowo, powtarzalne okoliczności uzasadniające przedłużenie terminu zwrotu VAT, powołał podstawy prawne oraz zawarł pouczenie o przysługującym zażaleniu na postanowienie <sup>119</sup>.

Weryfikacja zasadności zwrotu podatku VAT może trwać tak długo, jak to jest konieczne dla zbadania jego zasadności, także po upływie ustawowego terminu dokonania zwrotu <sup>120</sup>. Wymogiem jest m.in. skuteczne przedłużenie terminu zwrotu podatku VAT <sup>121</sup>. Postanowienie musi być doręczone podatnikowi (lub jego pełnomocnikowi, gdy jest ustanowiony) przed upływem terminu zwrotu VAT. Postanowienie jest skuteczne tylko wtedy, gdy zostanie wprowadzone do obrotu prawnego, a to następuje z chwilą jego doręczenia. Dopiero wówczas staje się wiążące zarówno dla organu podatkowego, jak i podatnika i wywołuje skutki prawne.

Jak wskazano wyżej, pierwsze postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu z 20 października 2023 r. **doręczono 30 października 2023 r., tj. po upływie ustawowego terminu do zwrotu podatku VAT**, który przypadał na 27 października 2023 r. Nieprawidłowość ta wywołuje negatywny skutek dla Organu. **Skutkiem nieprawidłowości – zwłoki w doręczeniu pierwszego postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu – jest brak możliwości kolejnych przedłużeń**, bowiem, przedłużenie terminu, który już upłynął, jest niemożliwe. Postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT doręczone z opóźnieniem eliminuje z obrotu prawnego, wydane po nim kolejne postanowienia. Konsekwencją zwłoki w doręczeniu postanowienia przedłużającego termin zwrotu podatku jest to, że ani to postanowienie, ani wydane po nim następne postanowienia nie przedłużają owego terminu. <sup>122</sup>

---

<sup>118</sup> Ostatnie postanowienie wydane przez Panią Joannę Ciosek Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie.

<sup>119</sup> Podatnik nie złożył zażalenia.

<sup>120</sup> Art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.

<sup>121</sup> Przesłanki przedłużenia terminu zwrotu VAT:

- weryfikacja rozliczenia podatnika wykazującego zwrot odbywa się w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej,
- termin dokonania zwrotu podatku jeszcze nie upłynął,
- zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania i przemawiają za tym, co najmniej uprawdopodobnione okoliczności,
- zostało wydane postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku,
- postanowienie zostało doręczone podatnikowi (lub jego pełnomocnikowi) przed upływem terminu zwrotu VAT.

<sup>122</sup> Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2021 r., sygn. akt I FSK 699/20.

Zwrot podatku VAT, którego termin upłynął 27 października 2023 r., do zakończenia kontroli instytucjonalnej nie został przez Urząd dokonany. W konsekwencji, w sprawie nie będą miały zastosowania **odsetki od zwracanej, po terminie do dokonania zwrotu, kwoty podatku od towarów i usług, w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty**<sup>123</sup>. Różnicę podatku niezwróconą przez urząd skarbowy w terminach, o których mowa w ust. 2 zdanie pierwsze i ust. 5a, traktuje się, jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej<sup>124</sup>.

Pan Andrzej Jaroszewicz Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie odnosząc się do sprawy poinformował, że „na obecną chwilę badana jest zasadność zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w celu zabezpieczenia zwrotu VAT”. Naczelnik dokonał przeglądu wszystkich niezakończonych kontroli podatkowych i niezakończonych postępowań podatkowych prowadzonych przez Referat Postępowania Podatkowego i Kontroli Podatkowej. Przeprowadził szkolenie wewnętrzne dla wszystkich pracowników Referatu Postępowania Podatkowego i Kontroli Podatkowej oraz pracowników zajmujących się udzielaniem ulg w Dziale Rachunkowości i Spraw Wierzycielskich oraz Kierownika Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej. Naczelnik omówił, w oparciu o wybrane decyzje, sporządzone protokoły z kontroli podatkowej, wymagania, co do prowadzenia postępowania dowodowego i zbierania dowodów w toku kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Poinformował pracowników, że podpisywanie postanowień o przedłużeniu terminu sprawy należy wyłącznie do kompetencji Naczelnika. W przypadku sporządzenia postanowienia o przedłużeniu sprawy, pracownik ma obowiązek przedstawić harmonogram procedowania, który zapewni niezwłoczne załatwienie sprawy.

Na IV kwartał 2024 r. zaplanowano kontrolę funkcjonalną w zakresie terminowości załatwiania spraw w komórkach organizacyjnych Urzędu.

Zdaniem Pana Naczelnika, prowadzone postępowanie kontrolne nr (...) w podatku VAT za okres od 1 kwietnia 2023 r. do 31 lipca 2023 r. było trudnym i złożonym postępowaniem. Wymagało ze strony lidera kontroli pracownika eksperta skarbowego (...), zebrania materiału dowodowego z instytucji zewnętrznych. Kontrolujący z należytą starannością wykorzystał środki i możliwości techniczne, podejmował racjonalne działania w celu zebrania dowodów w sprawie kontroli. Podatnik w kontroli reprezentowany jest przez pełnomocnika (...). Na tę okoliczność przedstawiono stosowną dokumentację.

W sprawie skuteczności zastosowania instytucji przedłużenia terminu zwrotu podatku VAT stanowisko zajęł także Pierwszy Dział Podatku od Towarów i Usług, Podatków Dochodowych, Podatków Majątkowych i Sektorowych Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (IOV-11)<sup>125</sup>:

Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następnne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Kwestię przedłużenia terminu zwrotu podatku nadwyżki podatku naliczonego nad należnym reguluje art. 87 ust. 2 przywołanej ustawy, w treści, którego w zdaniu drugim wskazuje się, że jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia

---

<sup>123</sup> Na podstawie art. 87 ust 2 zd. trzecie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

<sup>124</sup> W sprawie będzie miał zastosowanie art. 87 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

<sup>125</sup> Odpowiedź kierownika IOV-11 (...) na pismo z dnia 24 lipca 2024 r. znak 3001-IWW1.0921.20.2024.

weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

Mając na względzie, że przepisy ustawy o VAT nie konkretyzują wprost kwestii terminu, w jakim naczelnik urzędu skarbowego winien dokonać przedłużenia terminu zwrotu, należy odwołać się do orzecznictwa sądowo-administracyjnego, w którym sądy wypowiadały się, co do tego zagadnienia. Istotne znaczenie dla rozwiania wątpliwości ma wyrok Naczelnego Sadu Administracyjnego w Warszawie wydany w poszerzonym składzie 7 sędziów w dniu 23 kwietnia 2018 r. sygn. akt I FSK 255/17, legł on u podstaw ukształtowania się utrwalonej, spójnej i bogatej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Wskazane orzeczenie poszerzonego składu NSA zapadło wobec wątpliwości zgłaszanych przez ten sąd, a w szczególności: czy dla zachowania terminu do przedłużenia zwrotu różnicy podatku w celu zweryfikowania zasadności tego zwrotu, określonego w art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, konieczne było przed upływem tego terminu doręczenie podatnikowi postanowienia naczelnika urzędu skarbowego przedłużającego termin, czy też wystarczyło, jeśli przed upływem terminu do dokonania zwrotu to postanowienie zostało wydane (sporządzone i podpisane), ewentualnie, w przypadku doręczenia za pośrednictwem operatora pocztowego, także przekazane temu operatorowi w celu doręczenia. Rozstrzygając powyższą kwestię NSA w składzie poszerzonym w wyroku I FSK 255/17 przychylił się do poglądu, że **termin do zwrotu różnicy podatku został przedłużony, jeżeli przed jego upływem podatnikowi doręczono postanowienie naczelnika urzędu skarbowego o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku** do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających. Aktualność przesłanek, które legły u podstaw rozstrzygnięcia w sprawie I FSK 255/17 została potwierdzona m.in. w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 września 2020 r., I FPS 1/20. W uchwale tej przesądzono, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. do skutecznego przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej stosownie do art. 144 § 5 w związku z art. 152a Ordynacji podatkowej, konieczne jest prawidłowe doręczenie adresatowi w formie dokumentu elektronicznego postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu zanim upłynie ten termin. W istocie uchwała ta potwierdziła, że wymóg ów obowiązuje w odniesieniu do każdego typu doręczeń, w tym poprzez operatora pocztowego. Mając na względzie powyższe, w orzecznictwie utrwalilo się, że doręczenie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu po upływie ustawowego terminu zwrotu lub terminu wyznaczonego wcześniejszym postanowieniem wydanym w trybie art. 87 ust. 2 ustawy o VAT niweczy skutek, w postaci skuteczności przedłużenia terminu takiego zwrotu. Z kolei upływ terminu określonego w art. 87 ust. 2 i ust. 6 ustawy o VAT wywołuje skutek materialnoprawny w postaci nabycia przez podatnika prawa do zwrotu różnicy podatku w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej. Materialnoprawny charakter terminów określonych w art. 87 ust. 2 oznacza także, że po ich upływie organ podatkowy traci uprawnienie do przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku. Skuteczne przedłużenie terminu możliwe jest jedynie przed jego upływem. Próba przedłużenia terminu po jego upływie jest nieskuteczna. Nie ma możliwości przedłużenia terminu, który upłynął. Zatem jeżeli podatnikowi nie doręczono postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku przed upływem terminu przewidzianego w art. 87 ust. 2 lub w ust. 6, to tym samym ma on uprawnione przekonanie, że zwrot różnicy podatku nastąpi w terminie 60 dni (ust. 2) lub 25 dni (ust. 6) od dnia złożenia rozliczenia, lub w terminie wskazanym w ostatnio wydanym postanowieniu przedłużającym termin zwrotu (por. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 255/17; z 7 czerwca 2019r., sygn. akt I FSK 557/19 oraz z 19 czerwca 2019 r., sygn. akt I FSK 689/19). Skuteczne przedłużenie terminu zwrotu VAT możliwe jest jedynie przed jego upływem. Po upływie terminu próba jego przedłużenia będzie bezskuteczna.

**W stanie faktycznym niewątpliwie doszło do przerwania tzw. ciągłości w przedłużeniu terminu zwrotu i to już na samym jego początku, a to na skutek doręczenia pierwszego postanowienia w dniu 30 października 2023 r., tj. po upływie ustawowego terminu dokonania zwrotu, który na kanwie opisywanego przypadku przypadał na dzień 27 października 2023 r.**

Wprawdzie każde kolejne przedłużenie terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego za dany miesiąc stanowi odrębną sprawę, może być odrębnie kontestowane przez adresata i stać się przedmiotem odrębnego postępowania zażaleniowego, to jednak prawidłowość przedłużenia terminu zwrotu w oparciu o poprzednie postanowienia stanowi element stanu faktycznego sprawy odnoszącej się do kolejnego postanowienia wydanego w tym zakresie. Oznacza to, że w sytuacji, gdy którekolwiek z wcześniejszych postanowień zostało doręczone z naruszeniem terminu do jego doręczenia, dochodzi do przerwania ciągłości kolejnych przedłużeń. Jeżeli wcześniejsze postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT zostało wydane lub doręczone po terminie zwrotu podatku, to kolejne postanowienia nie mogą skutecznie przedłużać terminu zwrotu podatku za ten sam okres. Dotyczy to także sytuacji, gdy którekolwiek z wcześniejszych postanowień zostanie skutecznie wyeliminowane z obrotu prawnego, dochodzi do przerwania ciągłości kolejnych przedłużeń (por. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 lipca 2020 r., sygn. akt I FSK 318/20, z 18 listopada 2021 r., sygn. akt I FSK 1791/18, z 4 grudnia 2020r., sygn. akt I FSK 748/19 oraz z 25 lutego 2021 r. sygn. akt I FSK 699/20 i inne).

Konkludując, podzielono stanowisko, zgodnie, z którym na skutek zwłoki w doręczeniu pierwszego postanowienia, postanowienie to, jak i kolejne wydane w jego następstwie nie mogły wywołać rezultatu w postaci skutecznego przedłużenia terminu zwrotu VAT za lipiec 2023 r. Nie jest, bowiem możliwe przedłużenie terminu, który w rzeczywistości już upłynął.

Uwzględniając stan faktyczny, wyjaśnienia pracowników Referatu Postępowań Podatkowych i Kontroli Podatkowej prowadzących kontrolę podatkową, informacje kierownika SPO i Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie, osobami odpowiedzialnymi za stwierdzoną nieprawidłowość są:

- Pracownik (...) ekspert skarbowy (SPO),  
w ramach sprawowanego nadzoru:
- kierownik Referatu Postępowań Podatkowych i Kontroli Podatkowej (SPO) (...),<sup>126</sup>
- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie Pani Joanna Ciosek<sup>127</sup>,
- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie Pan Andrzej Jaroszewicz<sup>128</sup>.

Zgodnie z § 5 pkt. VIII.4 Wytycznych: „Postanowienie w sprawie przedłużenia terminu zwrotu musi zostać skutecznie doręczone najpóźniej w dniu upływu terminu zwrotu podatku. Szczególne zasady obowiązujące dla podatnika bezgotówkowego zostały opisane w § 5 pkt II.” Natomiast zgodnie z § 5 pkt III.8 Wytycznych: „W przypadku uchybienia terminu przekazania zwrotu podatku VAT, naczelnik urzędu skarbowego wszczyna postępowanie wyjaśniające w celu ustalenia przyczyn i osób winnych przekroczenia terminu.”

W temacie przedłużenia terminu zwrotu podatku VAT, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu wydawał zalecenia, przekazywał pisma Ministerstwa Finansów dotyczące podstawowych

---

<sup>126</sup> Poza okresem nieobecności.

<sup>127</sup> Za postanowienia od pierwszego do piątego.

<sup>128</sup> Za szóste postanowienie.

reguł w zakresie przedłużeń terminu zwrotu podatku od towarów i usług<sup>129</sup> oraz organizował narady szkoleniowe<sup>130</sup>.

Ponadto, sprawa wymaga weryfikacji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie, co do prawidłowości i terminowości jej prowadzenia. Uwzględniając, że kontrolę rozpoczęto 9 października 2023 r., zasadnym jest zweryfikowanie faktycznych okoliczności przedłużeń<sup>131</sup> i ustalenie, czy nie dochodzi do przewlekłości w sprawie.

### **III. Uprawnienia do systemów informatycznych:**

Zagadnienie uprawnień do systemów informatycznych było przedmiotem odrębnej kontroli zrealizowanej na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli nr 1/2023 z 27 stycznia 2023 r. wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. Kontrola w trybie zwykłym nr 3001-IWW1.0921.1.2023. w zakresie „Prawidłowość korzystania z systemów informatycznych”, została zakończona Wystąpieniem pokontrolnym z 24 kwietnia 2023 r., wynikiem pozytywnym z nieprawidłowościami.

W kontrolowanym okresie nadawanie uprawnień do systemów informatycznych PoltaxPlus, PoltaxPlus2B odbywało się z wykorzystaniem CSU. Uprawnienia nadawano w oparciu o koncepcję tzw. ról stanowiskowych (RS). W zakresie pozostałych uprawnień do realizacji procesu zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych wykorzystywano system Qasystem<sup>132</sup>.

W kontrolowanym okresie pracownicy referatu SKA objęci badaniem, posiadali dostęp do systemu PoltaxPlus Urzędu Skarbowego w Złotowie oraz posiadali dostęp do innych systemów informatycznych wykorzystywanych w pracy referatu SKA, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań komórki związanej z weryfikacją zasadności zwrotu podatku VAT. Pracownicy dla potrzeb realizowanych zadań w zakresie weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT posiadali też niezbędne uprawnienia do aplikacji WRO-System oraz uprawnienia do KARTA2.

W wyniku weryfikacji uprawnień do aplikacji WRO-System stwierdzono, że uprawnienia do aplikacji posiada poprzednia kierownik (...), która przeszła na emeryturę. Kierownikiem SKA od 1 marca 2024 r. jest (...). Urząd wykazał, że wniosek o odebranie uprawnień został złożony niezwłocznie, po przejściu na emeryturę (...). Przyjęto wyjaśnienia obecnego kierownika SKA.

Podsumowując, stwierdzono, że w kontrolowanym okresie zweryfikowani pracownicy posiadają uprawnienia do systemu PoltaxPlus, ograniczone do ról stanowiskowych, które faktycznie pełnią.

---

<sup>129</sup> Pismo DIAS z 13 czerwca 2022 r. Nr ( wraz z pismem MF Departament Orzecznictwa Podatkowego z 9 czerwca 2022 r. znak sprawy DOP6.0723.37.2022.CNQO wraz z załącznikami. 31/41

<sup>130</sup> Materiały – prezentacje udostępniane na stronie intranetowej IAS oraz przekazywane do urzędów, m.in. prezentacja „PRZEDŁUŻANIE TERMINU ZWROTU PODATKU VAT”.

<sup>131</sup> I FSK 1915/18. „W przypadku kolejnego przedłużania terminu zwrotu – należy mieć na uwadze, czy okoliczności, które pierwotnie stanowiły przyczynek do weryfikacji zasadności zwrotu oraz planowane w związku z tym czynności przywołane w ramach podstawy służącej określeniu przedłużenia terminu zwrotu pozostają aktualne w dacie kolejnego przedłużenia terminu – zasadniczo wyłącznie te same okoliczności, które ukształtowały poprzednio określony konkretny termin zwrotu nie mogą być podstawą do umotywowania kolejnego terminu zwrotu – należy brać pod uwagę, jakie czynności w trakcie trwania poprzedniego przedłużenia terminu zwrotu zostały już przeprowadzone oraz wykonanie, jakich dodatkowych jeszcze czynności jest zasadne w kolejnym okresie – konieczne jest podanie, jaki materiał dowodowy będzie dodatkowo zbierany w kierunku zmierzającym do zakończenia prowadzonej weryfikacji zasadności zwrotu. (...) Generalnie postanowienie nie powinno stanowić tylko powtórzenia motywów identycznych z tymi, które były podstawą do wydania postanowienia wcześniejszego”.

<sup>132</sup> Zgodnie z Zarządzeniem Dyrektora Izby administracji Skarbowej w Poznaniu z 28 września 2018 r. w sprawie wykorzystania systemu Qasystem do realizacji procesu zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych funkcjonujących w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych urzędach, zmienione Zarządzeniem nr 58/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 27 maja 2019 r.

W zakresie pozostałych systemów informatycznych, pracownicy SKA mieli nadane uprawnienia zgodnie z realizowanymi czynnościami służbowymi, zgodnie z zasadą przywilejów koniecznych. W przypadku przejścia pracownika na emeryturę i do innej jednostki organizacyjnej, bezzwłocznie sporządzano wnioski o odebranie uprawnień do systemów informatycznych.

#### **IV. Upoważnienia do podejmowania działań w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie, w tym zatwierdzania i akceptacji zwrotów podatku VAT**

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie oraz z upoważnienia Naczelnika kierownik Działu SER<sup>133</sup> udzieliła upoważnień m.in. do zatwierdzania i akceptacji zwrotów podatku VAT.

W kontrolowanym okresie obowiązywały upoważnienia do zatwierdzania i akceptacji zwrotów podatku VAT:

<b>Lp.</b>	<b>Imię i nazwisko stanowisko</b>	<b>Zakres upoważnienia</b>
1	Anna Judycka – Zastępca Naczelnika (ZN) zatrudniona do 30 czerwca 2023 r.	- do zatwierdzania zwrotów w kwotach od 10 001 zł do 50 000 zł - do zatwierdzania zwrotów > 50 000 zł w czasie nieobecności Naczelnika Urzędu
2	(...) kierownik Działu SKA	- do zatwierdzania zwrotów w kwotach do 10 000 zł (do 30 czerwca 2023 r.) - do zatwierdzania zwrotów w kwotach do 30 000 zł (od 1 lipca 2023 r.)
3	(...) - kierownik Referatu Postępowania Podatkowego i Kontroli Podatkowej (SPO)	- do zatwierdzania zwrotów VAT w kwotach od 30 001 zł. podczas jednoczesnej nieobecności Naczelnika i Zastępcy Naczelnika (od 1 lipca 2023 r.)
4	(...) - kierownik Działu Rachunkowości i Spraw Wierzycielskich (SER)	- do zastępowania Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie i Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie, w czasie ich jednoczesnej nieobecności. Zakres zastępstwa rozciąga się na wszystkie czynności, kompetencje należące do osób zastępowanych. - do akceptacji zwrotów VAT w kwotach powyżej 50 000 zł.
5	(...) - Starszy kontroler skarbowy pracownik w Referacie Postępowania Podatkowego i Kontroli Podatkowej (SPO)	- do zatwierdzania zwrotów VAT w kwotach od 30 001 zł, podczas jednoczesnej nieobecności Naczelnika, zastępcy naczelnika, kierownika komórki SPO (od 1 lipca 2023 r.)
6	(...) - Kontroler skarbowy pracownik w Referacie Czynności Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKA)	- do akceptacji (winno być zatwierdzania) zwrotów VAT w czasie nieobecności kierownika SKA - do podpisywania, w okresie nieobecności w pracy kierownika Referatu SKA, dokumentów w zakresie zwrotów podatku od towarów i usług do kwoty 10 000 zł (do 30 czerwca 2023 r.) w zakresie niezastrzeżonych dla Naczelnika Urzędu Skarbowego lub jego Zastępcy.

<sup>133</sup> Pani (...) posiadała stosowne umocowanie do wydania upoważnień w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie. Wydała upoważnienia w imieniu Naczelnika, w związku z długotrwałą nieobecnością i brakiem Zastępcy Naczelnika.



7	(...) - Starszy specjalista pracownik w Dziale Rachunkowości i Spraw Wierzycielskich (SER)	- do akceptacji zwrotów VAT w kwotach powyżej 50 000 zł w okresie nieobecności w pracy kierownika Działu SER.
---	--	---

- Upoważnienie SWW/3/2023, pismo nr (...) z 2 stycznia 2023 r. dla (...) kierownika Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej do akceptacji zwrotów w kwotach do 10 000 zł. Upoważnienie wydane na podstawie § 27 ust. 3 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Złotowie, stanowiącego załącznik do Zarządzenia nr 240/2022 Dyrektora IAS w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Złotowie oraz art. 143 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
- Upoważnienie SWW/65/2023, pismo nr (...) z 23 czerwca 2023 r. dla (...) kierownika Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej do akceptacji zwrotów w kwotach do 30 000 zł. Upoważnienie wydane na podstawie § 27 ust. 3 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Złotowie, stanowiącego załącznik do Zarządzenia nr 240/2022 Dyrektora IAS w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Złotowie oraz art. 143 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
- Upoważnienie SWW/013/41/2022, pismo nr (...) z 2 listopada 2022 r. dla (...) kontrolera skarbowego w Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej do akceptacji zwrotów VAT w czasie nieobecności kierownika SKA. Do podpisywania, w okresie nieobecności w pracy kierownika Referatu SKA, dokumentów w zakresie zwrotów podatku od towarów i usług do kwoty 10 000 zł, w zakresie niezastrzeżonych dla Naczelnika Urzędu Skarbowego lub jego Zastępcy.
- Upoważnienie SWW/63/2023, pismo nr (...) z 23 czerwca 2023 r. dla (...) kierownika Referatu Postępowań Podatkowego i Kontroli Podatkowej (SPO) do zatwierdzania zwrotów VAT w kwotach od 30 001 zł podczas jednoczesnej nieobecności Naczelnika i Zastępcy Naczelnika. Wydane na podstawie § 27 ust. 3 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Złotowie stanowiącego załącznik do Zarządzenia nr 240/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Złotowie oraz art. 143 § 1 i § 2 pkt 1 i § 3 ustawy Ordynacja podatkowa.
- Upoważnienie SWW/62/2023, pismo nr (...) z 23 czerwca 2023 r. dla (...) starszego kontrolera skarbowego pracownika w Referacie Postępowań Podatkowych i Kontroli podatkowej do zatwierdzania zwrotów VAT w kwotach od 30 001 zł, podczas jednoczesnej nieobecności Naczelnika, zastępcy naczelnika, kierownika komórki SPO. Wydane na podstawie § 27 ust. 3 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Złotowie stanowiącego załącznik do Zarządzenia nr 240/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie nadania regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Złotowie oraz art. 143 § 1 i § 2 pkt 1 i § 3 ustawy Ordynacja podatkowa.
- Upoważnienie SWW/6/2023, pismo nr SWW/0130/6/2023 z 2 stycznia 2023 r. dla Pani (...) kierownika Działu Rachunkowości i Spraw Wierzycielskich do akceptacji zwrotów VAT w kwotach powyżej 50 000 zł.
- Upoważnienie SWW/25/2023, pismo nr (...) z 2 stycznia 2023 r. dla (...) starszego specjalisty pracownika w Dziale Rachunkowości i Spraw Wierzycielskich do akceptacji zwrotów VAT w kwotach powyżej 50 000 zł.

## Podsumowanie:

Upoważnienia sporządzano w 3 egzemplarzach, dokumenty zawierały potwierdzenie (data i podpis) ich odbioru przez osobę upoważnioną. W kolejnym upoważnieniu wskazywano upoważnienie, które utraciło moc. Dla zapewnienia sprawnego działania w zakresie zwrotów podatku VAT, w czasie długotrwałej nieobecności Pani Naczelnik i zakończenia pracy przez Zastępcę Naczelnika, kierownik SER (...), na podstawie posiadanego upoważnienia udzieliła stosownych upoważnień. Udzielone pełnomocnictwa w 2023 r. były rejestrowane w rejestrze upoważnień-pełnomocnictw w Urzędzie Skarbowym w Złotowie 2023 r., stanowiącym Załącznik nr 2 do Wewnętrznej Procedury Postępowania nr (...). W związku z zakończeniem pracy przez Zastępcę Naczelnika bezzwłocznie odebrano upoważnienie między innymi do zatwierdzania zwrotów VAT.

W zakresie udzielonych, wykorzystywanych i rejestrowanych upoważnień do działania w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie stwierdzono:

- nieprawidłowe ujęcie w poz. 66 rejestru upoważnień-pełnomocnictw Urzędu Skarbowego w Złotowie za 2023 r. odwołania dokonanego 6 lipca 2023 r., upoważnienia z 2 listopada 2022 r., nr (...).

Dokument stanowi odwołanie upoważnienia z 2022 r. dla Zastępcy Naczelnika i winien być przez komórkę wsparcia odnotowany w Rejestrze upoważnień-pełnomocnictw za 2022 r., odpowiednio w kolumnach: „Nr dokumentu, którym odwołano upoważnienie”, „Data odwołania upoważnienia”, „Data utraty mocy upoważnienia”, w pozycji obejmującej upoważnienie nr (...) rejestru za 2022 r.<sup>134</sup>

- W jednym przypadku stwierdzono przekroczenie udzielonego upoważnienia. Zwrot w kwocie powyżej 30 000 zł został zatwierdzony przez ówczesnego kierownika SKA. Według wyjaśnień obecnego kierownika SKA, nieprawidłowość wynikała z błędnego przekazania sprawy zwrotu VAT w SZD do akceptacji kierownika.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- kierownik SKA dokonująca w SZD zatwierdzenia zwrotu VAT, (...),

w ramach nadzoru:

- Naczelnik US w Złotowie Pani Joanna Ciosek.

## V. Kontrole funkcjonalne:

Priorytety Kierownictwa Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu do uwzględnienia w kontroli funkcjonalnej nie obejmują realizacji Wytycznych Ministerstwa Finansów w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu VAT. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie określił ryzyko (poz. 8 w rejestrze ryzyk na 2023 r.) związane z tematem kontroli: „Konieczność naliczenia i wypłacenia odsetek w wyniku nieterminowej realizacji zwrotów podatków i nadpłat, co może powodować obniżenie wpływów budżetowych”, niski poziom ryzyka, tolerowanie ryzyka. Komórka odpowiedzialna: SER. Ryzyka określone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie na 2023 r. w Arkuszu ryzyk nie zawierają ryzyka realizacji Wytycznych Ministerstwa Finansów w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu VAT.

Ustaleń w zakresie realizacji kontroli funkcjonalnych dokonano w oparciu o Plany kontroli funkcjonalnych Urzędu Skarbowego w Złotowie na 2023 r. oraz materiał z przeprowadzonej kontroli

---

<sup>134</sup> Zgodnie z obowiązującym wzorem, stanowiącym załącznik nr 2 do Wewnętrznej Procedury Postępowania nr 7/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie w kolumnie „NR upoważnienia” rejestruje się udzielone pełnomocnictwa w 2023 r.

funkcjonalnej. W 2023 r. w Urzędzie Skarbowym w Złotowie przeprowadzono kontrolę funkcjonalną w temacie „Terminowość dokonywania zwrotów VAT” za okres od stycznia do czerwca 2023 r. Kontrolę funkcjonalną przeprowadziła (...) kierownik Działu SER. Kontrola funkcjonalna miała na celu sprawdzenie terminowości w dokonywaniu zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług za wskazany okres, przez dwie pracownice Działu SER. W Informacji o kontroli funkcjonalnej wskazano zakres i okres kontroli, w oparciu, o jakie raporty ją przeprowadzono i wymieniono sprawy objęte badaniem. W wyniku przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej kierownik SER stwierdziła, że deklarowane przez podatników zwroty zostały zwrócone w ustawowym terminach. Wszystkie zwroty w kontrolowanym okresie dokonano przelewem na rachunek bankowy podatnika. Poza tym Kierownik SER analizowała raport z podsystemu e-ORUS, który wskazywał, że w kontrolowanym okresie 3 zwroty zrealizowano po terminie<sup>135</sup>, z zawinienia podatnika. Kontrolę funkcjonalną zarejestrowano pod nr (...) (SER).

W Urzędzie Skarbowym w Złotowie nie prowadzono innych kontroli funkcjonalnych dotyczących zwrotu podatku VAT. Jako uzasadnienie wskazano, że wszystkie zwroty „przechodzą” przez kierownika komórki SKA<sup>136</sup>.

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami nie zidentyfikowano nowego ryzyka.

## **VI. Kontrole zewnętrzne**

Według przekazanych informacji, za kontrolowany okres w Urzędzie Skarbowym w Złotowie nie było kontroli realizowanej przez zewnętrzne organy.

## **VII. Skargi**

Na tablicy ogłoszeń w Urzędzie Skarbowym w Złotowie znajduje się informacja dotycząca trybu składania petycji, skarg i wniosków oraz informacji dotyczącej przyjmowania obywateli w sprawach skarg i wniosków. Informacje są aktualne i kompletne.

W skontrolowanym zakresie stwierdzono:

### **Nieprawidłowości:**

1. Nieprawidłowa, niepełna treść wezwania do czynności sprawdzających, dokonanego w formie e-mail, co stanowi naruszenie art. 159 § 1 art. 160 w związku z art. 280 ustawy Ordynacja podatkowa. Nieprawidłowość dotyczy wszystkich wezwań z badanych spraw.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- pracownik dokonujący wezwania do czynności sprawdzających(...),

w ramach nadzoru:

- kierownik komórki SKA, (...),
  - Zastępca Naczelnika, Pani Anna Judycka,
  - Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie, Pani Joanna Ciosek.
2. Nieprawidłowa kwalifikacja czynności w zakresie weryfikacji zwrotu VAT. W konsekwencji, przeprowadzone czynności na okoliczność weryfikacji zasadności zwrotu podatku VAT, spełniające ustawowe przesłanki uregulowane w Dziale V ustawy Ordynacja podatkowa „Czynności

---

<sup>135</sup> 52 zł – brak zgłoszonego rachunku bankowego dla zwrotu VAT – zwłoka – po terminie 10 dni, zawinienie podatnika;  
10 000 zł brak zgłoszonego rachunku bankowego dla zwrotu VAT – zwłoka – po terminie 53 dni, zawinienie podatnika;  
35 477 zł brak zgłoszonego rachunku bankowego dla zwrotu VAT – zwłoka – po terminie 1 dzień, zawinienie podatnika.

<sup>136</sup> Oświadczenie obecnego kierownika Referatu SKA (...) z 22 maja 2024 r.

sprawdzające”, nie zostały zarejestrowane w systemie informatycznym ZISAR Plus (pkt 7 nieprawidłowości).

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- pracownik realizujący czynności sprawdzające, (...),

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA, (...),
- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie, Pani Joanna Ciosek.

3. Zbyt ogólnikowa, niepełna treść adnotacji służbowej z przeprowadzonych czynności sprawdzających. Adnotacje nieodzwierciedlające rzeczywistego przebiegu przeprowadzonej czynności służbowej, ustaleń, oceny. W adnotacji brak wskazania badanych dokumentów, ustaleń i wniosków z czynności (m.in., że pracownik weryfikował faktury sprzedaży, co ustalił, etc.).

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- pracownik realizujący czynności sprawdzające, (...),

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA, (...),
- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie Pani Joanna Ciosek.

4. Nie sporządzono protokołu z czynności sprawdzającej na okoliczność stwierdzonych nieprawidłowości (1 przypadek z 1 sprawy wymagającej sporządzenia protokołu).

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- pracownik realizujący czynności sprawdzające, (...),

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA, (...),
- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie, Pani Joanna Ciosek.

5. Doręczenie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT, po upływie ustawowego terminu zwrotu podatku VAT oraz wydanie w sprawie kolejnych 5 postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT.

Wskutek zwłoki w doręczeniu pierwszego postanowienia, postanowienie to jak i wydane kolejne w jego następstwie, nie wywołały rezultatu w postaci skutecznego przedłużenia zwrotu VAT za lipiec 2023 r. Nie jest możliwe przedłużenie terminu, który w rzeczywistości już upłynął. W konsekwencji brak skutecznego przedłużenia zwrotu podatku VAT, o którym mowa w § 5 pkt VIII Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- pracownik (lider kontroli podatkowej) (...) ekspert skarbowy doręczający pierwsze postanowienie w toku prowadzonej kontroli i sporządzający kolejne w sprawie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT,

w ramach nadzoru, za postanowienia od 2 do 6:

- kierownik Referatu Postępowania Podatkowego i Kontroli Podatkowej (SPO), (...) za postanowienia wydane w okresie obecności (nieobecność od 21 listopada 2023 r. do 22 marca 2024 r.),
- Naczelnik Urzędu Skarbowego Pani Joanna Ciosek (postanowienie z 4 grudnia 2023 r., 8 lutego 2024 r., 9 kwietnia 2024 r., 5 czerwca 2024 r.).
- Naczelnik Urzędu Skarbowego Pan Andrzej Jaroszewicz (postanowienie z 16 lipca 2024 r.).

6. Niedostateczna weryfikacja zasadności zwrotu podatku VAT w toku prowadzonych czynności sprawdzających (2 przypadki z 6). Pracownik nie dokonał pełnych ustaleń w badanym zagadnieniu i nie zweryfikował:

- zakupu środków trwałych w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Nieprawidłowość mogła wynikać, z późnego podjęcia czynności weryfikacyjnych pomimo dużej kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym,
- nabycia nieruchomości gruntowej, które winno być udokumentowane aktem notarialnym.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- pracownik przeprowadzający czynności sprawdzające, (...),

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA, (...).
- Naczelnik zatwierdzający zwrot podatku VAT Pani Joanna Ciosek.

7. Brak rejestracji przeprowadzonych czynności sprawdzających w ZISAR Plus moduł czynności sprawdzające. Nieprawidłowość dotyczy 3<sup>137</sup>z 4 czynności sprawdzających z pierwszej próby kontroli.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- Pracownik (...) przeprowadzający czynności sprawdzające, których nie zarejestrował w ZISAR Plus.

w ramach nadzoru:

- kierownik SKA, (...).

8. Nieprawidłowe zatwierdzenie zwrotu VAT (1 przypadek). Zatwierdzenie zwrotu podatku VAT przez kierownika SKA, w kwocie wyższej niż określona w upoważnieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie. Działanie naruszało § 5 pkt IX.1 Wytycznych i § 1 ust. 2 Wewnętrznej Procedury Postępowania Nr 17/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 26 czerwca 2023 r.

Osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości:

- kierownik SKA dokonująca w SZD zatwierdzenia zwrotu VAT, (...),

w ramach nadzoru:

- Naczelnik US w Złotowie Pani Joanna Ciosek.

### **Uchybienia:**

1. Niepełne, nieprawidłowe dane czynności sprawdzających wprowadzone do ZISAR Plus:

- nieprawidłowo określono tryb czynności sprawdzającej (niezasadnie wskazano „tryb uproszczony”),
- brak treści zdarzenia,
- nie wpisano wszystkich zdarzeń zrealizowanych w sprawie,
- błędnie wpisano kwotę w ryzyku 15.3.1 „Odliczenie podatku naliczonego w błędnej wysokości” za 3/2023.

2. Brak określenia sposobu ustalania losowego doboru próby kontrolnej AUTO\_ZWROT w Wewnętrznej procedurze postępowania nr (...) Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z Wytycznych dla organizacji pracy w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług i w Wewnętrznej procedurze postępowania nr (...) Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 26 czerwca 2023 r., zmieniającej Wewnętrzną procedurę

---

<sup>137</sup> Nie zarejestrowano czynności sprawdzającej przeprowadzonej w sprawie drugiej, piątej i dziesiątej.

postępowania nr (...) Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r., co stanowiło naruszenie § 6 ust. 8 Wytycznych.

3. Nie dostosowano Wewnętrznej procedury postępowania Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie do zmian w sposobie rejestracji i zatwierdzania zwrotów podatku VAT, wynikających z wdrożenia elektronicznej obsługi spraw zwrotów VAT w SZD. W Urzędzie przygotowany jest nowy projekt procedury VAT, uwzględniający zmiany m.in. procedowania zwrotów VAT w sposób elektroniczny oraz akceptację i zatwierdzanie zwrotów przez upoważnione osoby.
4. W Wewnętrznej Procedurze Postępowania (...) Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r., w paragrafie „Utrata mocy dotychczas obowiązującej procedury” nieprawidłowo wskazano akt, który utracił moc. W Urzędzie, niedostatecznie weryfikowano aktualność aktów prawa wewnętrznego, co stanowi naruszenie § 9 Wewnętrznej procedury postępowania nr (...) Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie w sprawie zasad opracowywania, ewidencjonowania i nadzorowania wewnętrznych procedur postępowania wydanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie.

W efekcie, obie procedury: Wewnętrzna Procedura Postępowania nr (...) Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 31 grudnia 2020 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z Wytycznych do organizacji pracy w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług i Wewnętrzna Procedura Postępowania Nr (...) Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie z dnia 20 marca 2023 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z Wytycznych do organizacji pracy w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług są wykazane, jako aktualne.

5. Nieprawidłowo ujęto w rejestrze upoważnień-pełnomocnictw Urzędu Skarbowego w Złotowie za 2023 r., odwołanie dokonane w 2023 r., upoważnienia wydanego w 2022 r. dla Zastępcy Naczelnika.
6. Brak wskazań przełożonego, w jakim zakresie przeprowadzić czynności sprawdzające dla zweryfikowania zasadności zwrotu VAT, co stanowi naruszenie wymogu określonych w § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych. Uchybienie dotyczy wszystkich czynności sprawdzających.

Ocena skontrolowanego przedmiotu kontroli – pozytywna z nieprawidłowościami.

[dowód: akta kontroli poz. 14 w SZD]

<b>Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego</b>
<p>Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie nie wniósł zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.</p> <p>Natomiast pismem z 6 listopada 2024 r., UNP (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Złotowie poinformował, że:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• korespondencję mailową posyłało na adresy e-mail wskazane w JPK_VAT celem usprawnienia kontaktu z podatnikiem. Wyłącznie na adres wskazany w JPK wysyłane były prośby o dostarczenie faktur celem weryfikacji zwrotu VAT,</li><li>• typ czynności „uproszczona” i „rozszerzona” dalej jest niedoprecyzowany, gdyż koordynatorzy w zakresie ZISAR przekazywali informację, że czynność rozszerzona jest wtedy, gdy badamy księgi i struktury VAT, np. weryfikacja pełnej dokumentacji podatnika),</li></ul>

- przyjęty sposób realizacji oceny zasadności zwrotu VAT na kartach AZZ, w przypadku realizowania czynności z udziałem Podatnika – kończył analizę z oznaczeniem „przeprowadzenie czynności sprawdzających” i złożeniem podpisów przez osoby uprawnione po zakończeniu prowadzonych czynności.

**Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości  
lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:

1. Sporządzać wezwania do czynności sprawdzających zgodnie z wymogami art. 159 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. W sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga, można dokonać wezwania telegraficznego lub telefonicznego albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1.
2. Kwalifikować prawidłowo, zgodnie z przepisami Działu V ustawy Ordynacja podatkowa prowadzone czynności, w tym w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu VAT.
3. Sporządzać adnotacje z przeprowadzonych czynności sprawdzających z dochowaniem należytej staranności. W myśl art. 177 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.
4. Sporządzać zwięzły protokół z czynności sprawdzającej, w treści wskazując: kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, co w wyniku ich przeprowadzenia ustalono, jakie uwagi zgłoszono. Zgodnie z art. 172 ustawy Ordynacja podatkowa organy podatkowe są zobowiązane sporządzać zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że dana czynność została utrwalona w inny sposób na piśmie.
5. Doręczać postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT (art. 87 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.) w wymaganym terminie. Przeprowadzić instruktaż w temacie doręczeń i skutków nieterminowego doręczania pism, w tym postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT. Przestrzegać § 5 pkt. VIII.4 Wytycznych, zgodnie z którym postanowienie w sprawie przedłużenia terminu zwrotu musi zostać skutecznie doręczone najpóźniej w dniu upływu terminu zwrotu podatku.
6. Przeprowadzać rzetelnie weryfikację zasadności zwrotu podatku VAT.
7. Rejestrować w systemie ZISAR Plus wszystkie przeprowadzone czynności sprawdzające w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu VAT. Stosować zalecenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu wydane w trybie nadzoru, w tym zawarte w piśmie z 19 lipca 2024 r., nr (...).
8. Zatwierdzać zwroty podatku VAT zgodnie z:
  - udzielonym upoważnieniem przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie,
  - obowiązującymi w Urzędzie procedurami wewnętrznymi, określającymi m.in. przedziały kwotowe oraz osoby upoważnione do zatwierdzania zwrotów.

Przestrzegać § 5 pkt IX.1 Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, Warszawa, luty 2022 r.

9. Rejestrować w sposób kompletny i zgodny ze stanem faktycznym czynności sprawdzające w systemie ZISAR Plus. Stosować się do Wytycznych w zakresie obsługi procesu czynności sprawdzających w systemie ZISAR Plus. Okresowo weryfikować kompletność danych wprowadzonych do systemu informatycznego.
10. Stosować się do zaleceń zawartych w obowiązujących Wytycznych (§ 6 ust.8). W procedurze wewnętrznej zawrzeć regulacje zalecone przez Ministerstwo Finansów, w tym dotyczące AUTO\_ZWROT.
11. Wdrożyć wewnętrzną procedurę w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z Wytycznych do organizacji pracy w Urzędzie Skarbowym w Złotowie w zakresie podatku od towarów i usług, uwzględniającą obowiązujące zmiany w zakresie procedowania zwrotów VAT.
12. Weryfikować aktualność aktów prawa wewnętrznego starannie, zgodnie z Wewnętrzną procedurą postępowania nr 18/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie w sprawie zasad opracowywania, ewidencjonowania i nadzorowania wewnętrznych procedur postępowania wydanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Złotowie.
13. Rejestrować starannie dokumenty w rejestrze upoważnień-pełnomocnictw.
14. Stosować się do § 5 pkt III ust. 8 Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, Warszawa, luty 2022 r.
15. 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**

Dyrektor  
Izby Administracji Skarbowej  
w Poznaniu

Maciej Młodzikowski  
(podpisano kwalifikowanym)



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. Z-ca DIAS – Agata Wciórka
5. Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz Zarządzania Ryzykiem (ICK)
6. Pierwszy Wydział Podatku od Towarów i Usług, Podatków Dochodowych, Podatków Majątkowych i Sektorowych (IOV-1)
7. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)