



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
MARIAN BANAŚ

RWPD
MINISTERSTWO FINANSÓW
KANCELARIA GŁÓWNA
Wpł. 2023 -06- 12
Dep. zał. *At/p. ~*

KBF.430.1.2023

Warszawa, *10* czerwca 2023 r.



Pani
Magdalena Rzeczkowska
Minister Finansów

Pracownia Pr. Minister

w załączeniu przedkładam informację o wynikach kontroli **Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej**.

Najwyższa Izba Kontroli oceniła działania administracji skarbowej w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych za niewystarczająco skuteczne. Utrzymywał się wysoki stan zaległości podatkowych, na niskim poziomie pozostawała ściągalność zaległości podatkowych z lat ubiegłych, długo trwały postępowania podatkowe oraz nie poprawiła się jakość decyzji wymiarowych organów odwoławczych, a główną przyczyną uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć organów podatkowych były błędy proceduralne. W ponad połowie kontrolowanych organów Krajowej Administracji Skarbowej stwierdzono nieprawidłowości.

Krajowa Administracja Skarbowa stopniowo odbudowywała swoją sprawność po 2020 r., w którym istotnie obniżyła się skuteczność administracji skarbowej. Pogorszenie się w 2020 r. wyników administracji skarbowej było głównie skutkiem epidemii oraz ograniczeń związanych z sytuacją epidemiczną. Nastąpiło zmniejszenie liczby prowadzonych kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz działań mających na celu wyegzekwowanie zaległości podatkowych. W kolejnym okresie skuteczność administracji skarbowej na ogół poprawiła się, jednak osiągnięte przez organy Krajowej Administracji Skarbowej w 2021 r. efekty były często słabsze niż w 2019 r.

Minister Finansów realizował projekty mające na celu poprawę skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych. Niemniej nie zostały zrealizowane zalecenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 grudnia 2013 r. dotyczącego kluczowego dla realizacji zobowiązań podatkowych obszaru, jakim jest przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.

2 *Pracownia Pr. Minister*

PREZES
Najwyższej Izby Kontroli

Marian Banaś



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI



Informacja o wynikach kontroli

PRAWIDŁOWOŚĆ I SKUTECZNOŚĆ
POSTĘPOWAŃ KONTROLNYCH,
PODATKOWYCH I EGZEKUCYJNYCH
ORGANÓW KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

M A J 2 0 2 3



KBF.430.001.2023
Nr ewid. 4/2023/P/22/010/KBF

Informacja o wynikach kontroli

PRAWIDŁOWOŚĆ I SKUTECZNOŚĆ
POSTĘPOWAŃ KONTROLNYCH,
PODATKOWYCH I EGZEKUCYJNYCH
ORGANÓW KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

DEPARTAMENT BUDŻETU
I FINANSÓW

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest niezależna, profesjonalna kontrola zadań publicznych w interesie obywateli i państwa

Informacja o wynikach kontroli

Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów



Stanisław Jarosz

Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



Marian Banaś

Warszawa, dnia 28.04.2023r

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	5
2. OCENA OGÓLNA	6
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI	8
4. WNIOSKI.....	17
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	18
5.1. Wyniki kontroli w Ministerstwie Finansów	18
5.1.1. Zarządzanie procesem kontroli prawidłowości rozliczania podatków	19
5.1.2. Zarządzanie procesem postępowań podatkowych	30
5.1.3. Zarządzanie procesem postępowań egzekucyjnych.....	42
5.2. Wyniki kontroli w wybranych izbach administracji skarbowej	56
5.2.1. Prowadzenie postępowań podatkowych	57
5.2.2. Zarządzanie prowadzeniem kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych przez jednostki podległe.....	67
5.3. Wyniki kontroli w wybranych urzędach celno-skarbowych.....	77
5.3.1. Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych	77
5.3.2. Postępowania podatkowe	84
5.4. Wyniki kontroli w wybranych urzędach skarbowych	90
5.4.1. Kontrola podatkowa	91
5.4.2. Postępowanie podatkowe.....	101
5.4.3. Postępowanie egzekucyjne	107
6. ZAŁĄCZNIKI.....	113
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	113
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	122
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności.....	132
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	133
6.5. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli	134
6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra	142

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

dochody podatkowe	dochody z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, tj. dochody z tytułu podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od gier, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej;
IAS	izba administracji skarbowej;
JPK na żądanie	Jednolity Plik Kontrolny, przekazywany na żądanie organu podatkowego, w zakresie całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych;
JPK-VAT	Jednolity Plik Kontrolny dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, przekazywany od 1 stycznia 2018 r. przez wszystkich podatników VAT czynnych bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej; od 1 października 2020 r. obowiązuje jego nowa struktura, tj. JPK_V7M i JPK_V7K, która zastąpiła składane oddzielnie deklaracje VAT-7 lub VAT-7K i informację JPK_VAT; nowy JPK_VAT zawiera część ewidencyjną i deklaracyjną;
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa, powstała na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej ¹ oraz przepisów wprowadzających ² ; struktura KAS obejmuje w szczególności izbę administracji skarbowej, urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe;
Kierunki działania i rozwoju KAS	corocznie określone przez Szefa KAS cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów izb administracji skarbowej raportów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS; roczne kierunki mają na celu zapewnienie realizacji czteroletnich kierunków określanych przez Ministra Finansów dla zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania;
Minister Finansów	minister właściwy do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych, którego funkcję w okresie objętym kontrolą sprawował odpowiednio: Minister Finansów (od 15 listopada 2019 r. do 6 października 2020 r.), Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej (od 6 października 2020 r. do 26 października 2021 r.), Minister Finansów (od 26 października 2021 r. do 9 lutego 2022 r.), Prezes Rady Ministrów, Minister Cyfryzacji, wykonujący obowiązki Ministra Finansów (od 9 lutego 2022 r. do 26 kwietnia 2022 r.), Minister Finansów (od 26 kwietnia 2022 r.);
O.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ³ ;
UCS	urząd celno-skarbowy;
US	urząd skarbowy;
WSA	wojewódzki sąd administracyjny.

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.

² Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.).

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy jednostki Krajowej Administracji Skarbowej prawidłowo i skutecznie przeprowadzały kontrole, postępowania podatkowe oraz postępowania egzekucyjne?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy prawidłowo i skutecznie prowadzono kontrole prawidłowości rozliczania podatków?
2. Czy prawidłowo i skutecznie prowadzono postępowania podatkowe?
3. Czy prawidłowo i skutecznie prowadzono postępowania egzekucyjne?
4. Czy prawidłowo i skutecznie zarządzano prowadzeniem przez jednostki Krajowej Administracji Skarbowej kontroli prawidłowości rozliczania podatków, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych?

Jednostki kontrolowane

Ministerstwo Finansów,
pięć izb administracji skarbowej,
cztery urzędy celno-skarbowe,
osiem urzędów skarbowych

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2020 r.
do 30 czerwca 2022 r.

Działania organów administracji skarbowej powinny być prowadzone z poszanowaniem praw podatników oraz interesów Skarbu Państwa. Długotrwały proces kontrolny, następnie długotrwałe postępowanie podatkowe oraz proces odwoławczy stanowią jedną z barier prowadzenia działalności gospodarczej ze względu na brak pewności co do prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych.

W kontroli badano, czy znajdowało uzasadnienie przedłużanie kontroli lub postępowania podatkowego, czy ustalenia kontroli utrzymywały się na etapie postępowania podatkowego, a organy KAS działały z poszanowaniem interesów podatników, decydując o wstrzymaniu zwrotu nadpłaconego podatku lub o wymierzeniu podatku i zabezpieczeniu wykonania zobowiązania na majątku podatnika. Temat kontroli uwzględnia częściowo propozycję Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP – zbadania terminowości, rzetelności i zgodności z prawem, w tym z prawem przedsiębiorców oraz prawami podatników, realizacji wybranych zadań kontroli skarbowych w ramach walki z luką VAT. W kontroli badano również, czy egzekwowanie zaległości podatkowych było prowadzone sprawnie oraz miało na celu przeciwdziałanie ich przedawnieniom. Zagadnienia te w ostatnich latach były badane z różną szczegółowością. Obecna kontrola objęła lata 2020–2022 (I półrocze), aby uzyskać bieżący obraz działań KAS.

2. OCENA OGÓLNA

Jednostki Krajowej
Administracji Skarbowej
niewystarczająco
skutecznie
i nie w pełni prawidłowo
przeprowadzały
kontrolę, postępowania
podatkowe
oraz postępowania
egzekucyjne

Działania Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych nie były w pełni skuteczne i efektywne.

Kontrole, postępowania podatkowe oraz postępowania egzekucyjne były prowadzone co do zasady prawidłowo. Niemniej w ponad połowie kontrolowanych organów KAS stwierdzono nieprawidłowości.

W 2020 r. nastąpiło zmniejszenie liczby prowadzonych kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz działań mających na celu wyegzekwowanie zaległości podatkowych. W kolejnym okresie skuteczność administracji skarbowej poprawiła się, jednak osiągnięte w 2021 r. przez organy KAS efekty były często słabsze niż w 2019 r.

Mimo działań podejmowanych przez Ministra Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz dyrektorów izb administracji skarbowej, nie we wszystkich badanych obszarach nastąpiła poprawa. Niewystarczająco skuteczne i efektywne były działania administracji skarbowej w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych, gdyż:

- wysoka była kwota zaległości podatkowych objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji, w badanym okresie wyniosła 15,3 mld zł;
- ściągalność zaległości podatkowych z lat ubiegłych nadal pozostawała na niskim poziomie (około 4%);
- w badanym okresie kwota zaległości w wysokości 24,2 mld zł została odpiśnana z powodu przedawnienia;
- skuteczność egzekucji, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, w 2021 r. wyniosła 34,7% wobec 43,8% w 2019 r.;
- utrzymywał się wysoki poziom zaległości podatkowych, który na koniec 2021 r. wyniósł 106,4 mld zł, a na koniec I półrocza 2022 r. 107,4 mld zł;
- postępowania podatkowe trwały długo, prawie połowa niezakończonych na koniec 2021 r. oraz na koniec czerwca 2022 r. postępowań podatkowych była prowadzona ponad sześć miesięcy;
- nie poprawiła się jakość decyzji wymiarowych organów odwoławczych, a główną przyczyną uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć były błędy proceduralne organów podatkowych;
- kontrole celno-skarbowe oraz kontrole podatkowe były prowadzone (średnio) dłużej niż w 2019 r., co świadczy o pogorszeniu się ich efektywności.

W badanym okresie (od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r.):

- była monitorowana skuteczność prowadzonych przez organy KAS – kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych;
- w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników, na bieżąco analizowano przyczyny takiego stanu oraz podejmowano działania nakierowane na poprawę skuteczności KAS;
- były wdrażane lub wypracowywane rozwiązania, w tym narzędzia informatyczne, mające na celu poprawę skuteczności lub efektywności realizacji zadań przez organy KAS.

Minister Finansów realizował projekty mające na celu poprawę skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych. W grudniu 2020 r. została wprowadzona funkcjonalność pozwalająca na efektywniejsze poszukiwanie rachunków bankowych, a od lipca 2021 r. został wdrożony, chociaż 11 miesięcy później niż początkowo zakładano, elektroniczny system do przesyłania tytułów wykonawczych między wierzycielem a organem egzekucyjnym.

Niemniej w badanym okresie nie zakończyły się, rozpoczęte w I półroczu 2020 r., prace legislacyjne nad projektem ustawy zmieniającej ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w którym zawarto regulacje dotyczące przymu-

sowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurze szczególnej od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest państwo inne niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja⁴.

Nie zostały także zrealizowane postanowienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego (z dnia 8 października 2013 r.), dotyczącego kluczowego dla realizacji zobowiązań podatkowych obszaru, jakim jest przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.

W kontrolowanych jednostkach znaczny był odsetek rozstrzygnięć naczelników urzędów celno-skarbowych oraz dyrektorów izb administracji skarbowej jako organów odwoławczych uchylonych prawomocnymi orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych. Ponadto w połowie z tych jednostek stwierdzono nieprawidłowości w prowadzeniu postępowań odwoławczych, tj.:

- w trzech izbach administracji skarbowej, spośród pięciu kontrolowanych, wystąpiły jednostkowe nieprawidłowości; w większości były to opóźnienia w prowadzeniu spraw;
- w dwóch urzędach celno-skarbowych, spośród czterech kontrolowanych, postępowania odwoławcze prowadzono przewlekłe, a w jednej spośród badanych spraw, dotyczącej zobowiązań podatkowych na kwotę 150,5 mln zł, nierzetelnie prowadzono działania mające na celu zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, przed wydaniem decyzji wymiarowej.

We wszystkich kontrolowanych urzędach celno-skarbowych rzetelnie i w prawidłowy sposób były prowadzone kontrole celno-skarbowe.

Naczelnicy wszystkich kontrolowanych urzędów skarbowych jako organy egzekucyjne prawidłowo prowadzili postępowania egzekucyjne. Natomiast po umorzeniu postępowań egzekucyjnych w trzech urzędach, z ośmiu kontrolowanych, stwierdzono nieuzasadnione przerwy lub zaprzestanie przez naczelników urzędów skarbowych jako wierzycieli czynności mających na celu ustalenie majątku lub źródeł dochodów zobowiązanego, pod kątem możliwości ponownego wszczęcia egzekucji, co było działaniem nierzetelnym.

W większości kontrolowanych urzędów skarbowych kontrole podatkowe były prowadzone prawidłowo. Jednak w dwóch urzędach (spośród ośmiu kontrolowanych) z powodu nierzetelnie przeprowadzonej analizy przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych nie doszło do zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika. W dwóch urzędach stwierdzono ponadto szereg nieprawidłowości dotyczących na ogół błędów proceduralnych. Nieprawidłowości w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych wystąpiły w pięciu urzędach skarbowych i również dotyczyły w większości błędów proceduralnych.

Pogorszyła się jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych⁵, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w drugiej instancji przez dyrektorów pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowych do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez te organy. Biorąc pod uwagę wydane rozstrzygnięcia, wyniosła ona średnio 26% dla decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych pięciu województw w 2019 r., 32,6% dla decyzji wydanych w 2020 r., 35,1% dla decyzji wydanych w 2021 r. oraz 36,4% dla decyzji z I półrocza 2022 r.

⁴ Procedura unijna, określona w ustawie o podatku od towarów i usług dotycząca niektórych dostaw towarów oraz świadczenia niektórych usług.

⁵ Średnia obliczona dla decyzji wydanych przez organy podatkowe, działające na terenie pięciu województw, nadzorowane przez kontrolowanych dyrektorów izb administracji skarbowej.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano rezultaty kontroli rozliczeń podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów celno-skarbowych oraz naczelników urzędów skarbowych.

W oparciu o wyniki analiz do organów KAS były przekazywane zalecenia mające na celu poprawę skuteczności oraz efektywności realizacji zadań przez podległe jednostki, w tym odnoszące się do poprawy trafności typowania podmiotów do kontroli oraz skrócenia czasu prowadzenia kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych. [str. 18]

Średni czas trwania kontroli rozliczeń podatkowych pozostawał dłuższy niż w 2019 r.

Średni czas trwania kontroli podatkowej, jak i kontroli celno-skarbowej był dłuższy niż w 2019 r. Kontrole podatkowe trwały średnio 126 dni w 2019 r., 153 dni w 2020 r., 135 dni w 2021 r. oraz 140 dni w I półroczu 2022 r. Czas trwania kontroli celno-skarbowej wyniósł średnio: 328 dni w 2019 r., 428 dni w 2020 r., 381 dni w 2021 r. oraz 371 dni w I półroczu 2022 r.

Znaczny był odsetek kontroli celno-skarbowych trwających dłużej niż rok. W przypadku kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku VAT udział kontroli trwających ponad rok wyniósł 42,3% w 2019 r., 40,8% w 2021 r. oraz 41,5% w I półroczu 2022 r., a w przypadku kontroli w zakresie podatków CIT i PIT odpowiednio: 36,9% w 2019 r., 44,1% w 2021 r. oraz 31,8% w I półroczu 2022 r. [str. 23]

Wysoka była trafność kontroli przeprowadzanych przez administrację skarbową

W badanym okresie wzrósł odsetek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości. W skali kraju wyniósł:

- dla kontroli celno-skarbowych i skarbowych: 80,9% w 2019 r., 86,7% w 2020 r., 91,3% w 2021 r. oraz 91,9% w I półroczu 2022 r.;
- dla kontroli podatkowych: 93,9% w 2019 r., 85,8%, w 2020 r., 96,6% w 2021 r. oraz 97,5% w I półroczu 2022 r.

Na poprawę trafności typowania podmiotów do kontroli wpływ miały działania nadzorcze Szefa KAS oraz skuteczniejsze na etapie analizy przedkontrolnej, jak i w postępowaniach kontrolnych wykorzystanie rozwijanych narzędzi informatycznych. [str. 19–20]

Znaczna część postępowań podatkowych była prowadzona ponad sześć miesięcy

Problemem w obszarze orzecznictwa pozostawała długotrwałość prowadzonych postępowań podatkowych. W całym kraju blisko połowa (49,3%) niezakończonych na koniec 2021 r. postępowań podatkowych w pierwszej instancji w urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych, podobnie jak na koniec 2019 r. (50,8%), była prowadzona ponad sześć miesięcy. Odsetek ten tylko nieznacznie obniżył się na koniec czerwca 2022 r. (do 46,7%). W drugiej instancji w izbach administracji skarbowej i urzędach celno-skarbowych sytuacja była zbliżona. Na koniec czerwca 2022 r. pozostawało niezakończonych 47% postępowań odwoławczych, na koniec 2021 r. – 49,1%, a na koniec 2019 r. – 46,8%. W kontrolowanych organach KAS monitorowano czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Na długotrwałe prowadzenie postępowań podatkowych wpływało między innymi duże obciążenie pracowników, które było następstwem braków kadrowych. O nierozstrzygnięciu prowadzonych naborów, szczególnie w dużych miastach, decydowało niejednokrotnie niezgłoszenie się odpowiednich kandydatów (o wysokich kwalifikacjach). [str. 35, 62, 70, 73, 86]

Odsetek rozstrzygnięć organów odwoławczych zgodnych z rozstrzygnięciami organów podatkowych pierwszej instancji utrzymywał się na podobnym poziomie i wyniósł: 65,5% w 2019 r., 65,4% w 2020 r., 64,7% w 2021 r. i 64,2% w I półroczu 2022 r. Również na podobnym poziomie utrzymywała się jakość decyzji organów drugiej instancji. Uchylone prawomocnymi orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych decyzje dyrektorów izb administracji skarbowej oraz naczelników urzędów celno-skarbowych stanowiły: 8% w 2019 r., 7% w 2020 r. i 8% w 2021 r. wszystkich rozstrzygnięć wydanych przez organy odwoławcze. Wskaźnik ten w I półroczu 2022 r. wyniósł 12% i w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. był wyższy o 5 punktów procentowych, co świadczy o tym, że jakość decyzji nie uległa poprawie. Sądy administracyjne uchylały orzeczenia organów podatkowych głównie ze względu na popełniane przez te organy błędy proceduralne.

Istotny był wpływ orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, który swoimi wyrokami i uchwałami wpływał na kształtowanie się linii orzeczniczej wojewódzkich sądów administracyjnych, a często także orzeczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej. [str. 30]

Systematycznej analizie podlegały w Ministerstwie Finansów obowiązujące przepisy prawa oraz orzeczenia sądów administracyjnych. W wyniku tych prac opracowano projekt nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa, który do zakończenia kontroli NIK pozostawał na etapie uzgodnień wewnętrznych (prace rozpoczęto w marcu 2021 r.). Projekt zakładał między innymi zmiany regulacji w zakresie instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie zmienia to faktu, że od ponad dziewięciu lat nie zostały zrealizowane zalecenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego (z dnia 8 października 2013 r.), dotyczącego kluczowego dla realizacji zobowiązań podatkowych obszaru, jakim jest przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. NIK skierowała do Ministra Finansów wnioski o wypracowanie, we współdziałaniu z innymi organami państwa, koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego w maju 2016 r.⁶ [str. 38]

Minister Finansów w badanym okresie realizował projekty mające na celu poprawę skuteczności organów egzekucyjnych. W grudniu 2020 r. została wdrożona funkcjonalność mająca na celu efektywniejsze poszukiwanie rachunków bankowych za pośrednictwem systemu OGNIVO, a od 1 stycznia 2022 r. instytucja tymczasowego zajęcia ruchomości zobowiązanego na poczet jego zaległości podatkowych, w toku kontroli celno-skarbowej. Od 1 lipca 2021 r. wdrożono system teleinformatyczny *Elektroniczny Tytuł Wykonawczy*, tj. system, o którym mowa w art. 26aa § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁷, przeznaczony do elektronicznego wytwarzania oraz przekazywania tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego będącego naczelnikiem urzędu skarbowego. [str. 42]

Jakość rozstrzygnięć organów pierwszej oraz drugiej instancji utrzymywała się w latach 2019–2021 na podobnym poziomie

Prowadzono prace nad nowelizacją Ordynacji podatkowej; jednak nie zostały zrealizowane zalecenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z października 2013 r.

Minister Finansów podejmował działania mające na celu usprawnienie zarządzania zaległościami podatkowymi i poprawę skuteczności egzekucji administracyjnej

⁶ Informacja o wynikach kontroli *Przedawnianie się zobowiązań podatkowych*. Nr ewid. 23/2016/P/15/012/KBF, Warszawa, maj 2016 r.

⁷ Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm.

Wystąpiły
nieprawidłowości
związane
z przygotowaniem
i wdrożeniem systemu
teleinformatycznego
do przesyłania
elektronicznych tytułów
wykonawczych

System teleinformatyczny do przesyłania tytułów wykonawczych został uruchomiony 11 miesięcy po wejściu w życie ustawy z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw⁸, wprowadzającej zasadę przekazywania tytułów wykonawczych drogą elektroniczną, przede wszystkim za pośrednictwem odpowiedniego systemu teleinformatycznego. Opóźnienie to wydłużyło okres utrzymywania, w dobie elektronizacji, niecelowego i nieefektywnego rozwiązania generującego niepotrzebne koszty zarówno dla wierzyciela, jak i organu egzekucyjnego. Wystąpiły nieprawidłowości związane z przygotowaniem i wdrożeniem elektronicznych tytułów wykonawczych oraz uruchomieniem systemu teleinformatycznego do ich przesyłania⁹. [str. 43]

Nie zakończono
prac legislacyjnych
dotyczących
przymusowego
dochodzenia należności
z tytułu VAT
w procedurach
szczególnych

Nie zostały wprowadzone istotne regulacje dotyczące przymusowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurze szczególnej od podmiotu, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest inne państwo niż Polska oraz dla którego państwem identyfikacji jest państwo inne niż Polska i w tym państwie identyfikacji została złożona deklaracja. Tym samym od takich podatników brak było w badanym okresie możliwości przymusowego dochodzenia podatku VAT rozliczonego w procedurze szczególnej. NIK skierowała do Ministra Finansów wnioski o uregulowanie tej kwestii już w 2019 r.¹⁰

Prace legislacyjne nad projektem ustawy zmieniającej ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji uwzględniającej rozwiązania umożliwiające przymusowe dochodzenie podatku VAT w procedurze szczególnej zostały w Ministerstwie Finansów rozpoczęte w I półroczu 2020 r. Projekt ustawy został przyjęty 3 stycznia 2023 r. przez Radę Ministrów, a 20 stycznia 2023 r. przekazany do Sejmu RP. [str. 46]

Skuteczność egzekucji
była niska

Szef KAS na bieżąco monitorował skuteczność i efektywność egzekwowania zaległości podatkowych.

W 2021 r. wskaźnik skuteczności egzekucji (34,7%), mierzony relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi pozostawał istotnie niższy od osiągniętego w 2019 r. (43,8%).

W 2021 r. organy egzekucyjne w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyegzekwowały zaległości podatkowe na kwotę 4426,8 mln zł, tj. o 11,4% mniej niż w 2019 r., natomiast o 32,4% więcej niż w roku poprzednim. W I półroczu 2022 r. organy egzekucyjne wyegzekwowały 3230,7 mln zł, tj. o 70,8% więcej niż w analogicznym okresie 2021 r.

⁸ Dz. U. poz. 2070, ze zm.

⁹ Informacja o wynikach kontroli *Elektroniczne wnioski i tytuły wykonawcze w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*. Nr ewid. 155/2022/P/22/062/LK1, Warszawa, grudzień 2022 r.

¹⁰ Wniosek skierowany po przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów kontroli R/18/001 Wykonywanie zadań związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) rozliczanym w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS).

W 2020 r. w stosunku do roku poprzedniego odnotowano zmniejszenie kwoty wyegzekwowanej o 33,1%. Było to spowodowane ograniczeniami wynikającymi z sytuacji epidemicznej w kraju oraz wieloma istotnymi błędami w początkowym okresie funkcjonowania systemu ewidencyjno-księgowego Poltax2B Plus¹¹ (wdrożonego w styczniu 2020 r.), które uniemożliwiły lub utrudniły realizację zadań związanych z zarządzaniem zaległościami.

Kwota zaległości podatkowych wyegzekwowana przez pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej w 2021 r. wyniosła średnio 1119,3 tys. zł i była mniejsza o 7,4% niż w 2019 r. (1208,1 tys. zł). W I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 932,4 tys. zł i była o 76% większa w porównaniu do I półrocza 2021 r.

Ściągalność zaległości podatkowych z lat ubiegłych nadal pozostawała na niskim poziomie. Wskaźnik realizacji zaległości z lat ubiegłych, mierzony relacją wpływów z tytułu należności z lat ubiegłych do sumy należności z lat ubiegłych, wyniósł 4,4% w 2021 r. i w porównaniu do osiągniętego w 2019 r. poprawił się o 0,7 punktu procentowego. W I półroczu 2022 r. wyniósł on 3,6% i w odniesieniu do I półrocza 2021 r. wzrósł o 0,4 punktu procentowego.

Niemniej z powodu bezskuteczności egzekucji organy egzekucyjne umorzyły w okresie objętym kontrolą prowadzone postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości na kwotę 15 258,8 mln zł, z tego 6726,7 mln zł w 2020 r., 5888,8 mln zł w 2021 r. oraz 2643,3 mln zł w I półroczu 2022 r. (w 2019 r. była to kwota 9942,6 mln zł). [str. 48]

Znaczne kwoty należności podatkowych zostały odpisane ze względu na przedawnienie zobowiązań podatkowych. W kontrolowanym okresie z powodu przedawnienia odpisano należności w kwocie 24 242,2 mln zł, z tego 8766,4 mln zł w 2020 r., 11 123,1 mln zł w 2021 r. oraz 4352,7 mln zł w I półroczu 2022 r. (w 2019 r. była to kwota 6953,1 mln zł). W połowie kontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono przypadki braku bieżącego odpisywania z ewidencji przedawnionych kwot zobowiązań podatkowych. [str. 51, 111]

Zaległości podatkowe na koniec czerwca 2022 r. wyniosły 107 393,3 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. wzrosły o 1038,9 mln zł, tj. o 1%. W strukturze zaległości podatkowych największy udział (przekraczający 80%) miały zaległości w podatku od towarów i usług.

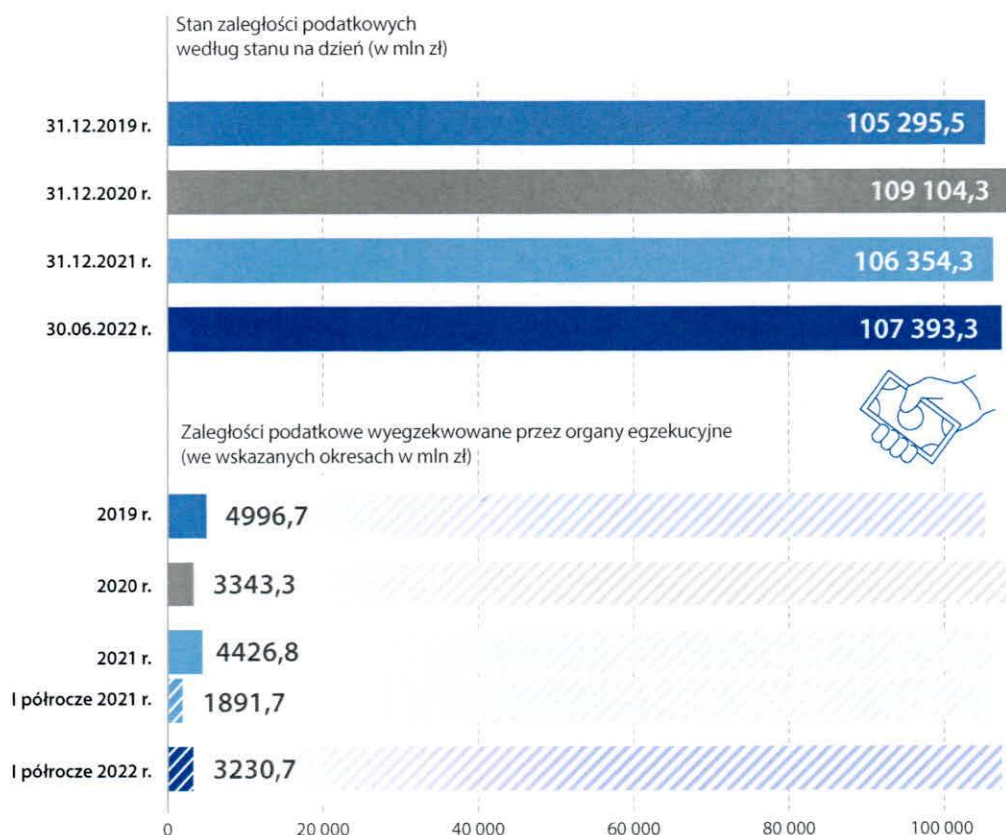
Znaczne kwoty zaległości zostały odpisane z powodu przedawnienia zobowiązań podatkowych

Utrzymywał się wysoki poziom zaległości podatkowych

¹¹ NIK na problemy z wdrożeniem systemu Poltax2B Plus wskazywała także po kontroli przeprowadzonej w 2020 r.: informacja o wynikach kontroli *Egzekwowanie zaległości podatkowych*, Nr ewid. 19/2021/P/20/010/KBF, Warszawa, marzec 2021 r.

Infografika nr 1

Zaległości podatkowe oraz kwoty wyegzekwowane przez organy egzekucyjne we wskazanych okresach



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Zaległości podatkowe na koniec 2021 r. wyniosły 106 354,3 mln zł i były niższe niż na koniec 2020 r. o 2,5%, a w odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. wzrosły o 1%. Istotny wpływ na poziom zaległości podatkowych miały kwoty zobowiązań podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia.

Zaległości podatkowe oraz kwoty odpisanych z tytułu przedawnienia zobowiązań podatkowych dotyczyły głównie nieprawidłowości w rozliczeniach wykrytych przez służby skarbowe. Należności tych, wymierzonych w szczególności tzw. „słupom”, nie wyegzekwowano z uwagi na brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych wobec braku majątku zobowiązanych. [str. 52]

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej podejmowali systematycznie działania nadzorcze mające na celu poprawę wyników podległych jednostek

Dyrektorzy pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowej podejmowali systematycznie działania nadzorcze mające na celu poprawę wyników podległych jednostek w zakresie prowadzenia kontroli, postępowań podatkowych i postępowań egzekucyjnych. Izby administracji skarbowej, wraz z jednostkami podległymi, osiągnęły planowany poziom wartości większości mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, odnoszących się do kontrolowanych obszarów. W przypadku rozbieżności między stanem oczekiwanym przez Szefa KAS a uzyskanymi wynikami, dyrektorzy izb ustalali przyczyny słabszych wyników i podejmowali działania zaradcze mające na celu ich poprawę. Pomimo

tych działań nie we wszystkich badanych obszarach nastąpiła wyraźna poprawa w porównaniu do okresu sprzed epidemii COVID-19, dotyczyło to w szczególności jakości rozstrzygnięć organów podatkowych oraz skuteczności egzekucji.

Skuteczność postępowań egzekucyjnych prowadzonych przez organy egzekucyjne objęte właściwością pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowej, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanej w drodze egzekucji administracyjnej do kwoty zaległości podatkowych objętej tytułami wykonawczymi, w 2021 r. wyniosła 38,4%, i była o 5,6 punktu procentowego niższa niż w 2019 r. Odsetek ten w I półroczu 2022 r. wyniósł 18,9% i był zbliżony do poziomu z I półrocza 2021 r. (18,6%). [str. 56]

Pogorszeniu w porównaniu do 2019 r. ulegała jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w drugiej instancji przez dyrektorów pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowych do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez te organy. Biorąc pod uwagę wydane rozstrzygnięcia, wyniosła ona średnio 26% dla decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych pięciu województw w 2019 r., 32,6% dla decyzji wydanych w 2020 r., 35,1% dla decyzji wydanych w 2021 r. oraz 36,4% dla decyzji z I półrocza 2022 r. Obniżyła się również jakość tych decyzji, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez dyrektorów kontrolowanych izb administracji skarbowej do liczby decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych, tj. średnio z 7,7% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 10,6% dla decyzji wydanych w 2020 r. oraz 9,3% dla decyzji wydanych w 2021 r. Na takie wyniki wpłynęło głównie pogorszenie jakości decyzji naczelników urzędów skarbowych z województwa mazowieckiego i małopolskiego. [str. 69]

Pogorszyła się jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych (średnio w pięciu województwach)

Znaczny był odsetek decyzji dyrektorów izb administracji skarbowej uchylonych lub częściowo uchylonych prawomocnymi orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych (w odniesieniu do wydanych przez sądy orzeczeń). Biorąc pod uwagę wydane rozstrzygnięcia, średnio dla decyzji kontrolowanych dyrektorów izb administracji skarbowej z lat 2020–2021 wyniósł on 29,8% w przypadku spraw prowadzonych w pierwszej instancji przez naczelników urzędów skarbowych z pięciu województw oraz 32,7% dla spraw prowadzonych w pierwszej instancji w trybie ustawy o kontroli skarbowej. Nie nastąpiła wyraźna oraz trwała poprawa jakości tych rozstrzygnięć w porównaniu do 2019 r., gdyż w przypadku spraw prowadzonych w pierwszej instancji przez naczelników urzędów skarbowych odsetek decyzji dyrektorów pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowej uchylonych lub częściowo uchylonych wyniósł średnio 27,9% dla decyzji z 2019 r., 31,7% dla decyzji z 2020 r. oraz 27,6% dla decyzji z 2021 r., a w przypadku spraw prowadzonych w pierwszej instancji w trybie ustawy o kontroli skarbowej odpowiednio 36,4% dla decyzji z 2019 r., 29,8% dla decyzji z 2020 r. oraz 43,5% dla decyzji z 2021 r. W największym stopniu na takie wyniki miały wpływ orzeczenia dotyczące rozstrzygnięć Dyrektora IAS w Warszawie. [str. 59, 61]

Znaczny był odsetek decyzji dyrektorów kontrolowanych izb administracji skarbowej uchylonych przez sądy administracyjne

W trzech izbach
administracji skarbowej,
spośród pięciu
kontrolowanych,
wystąpiły nieprawidłowości

Na próbie badanych postępowań w sprawie wymierzenia zobowiązania podatkowego stwierdzono, że prowadzenie postępowań odwoławczych w kontrolowanych izbach administracji skarbowej było realizowane na ogół poprawnie, w szczególności nie stwierdzono bezzasadnego ich przedłużania. Jednak w pięciu postępowaniach, spośród 67 badanych, stwierdzono nieprawidłowości. Dwie nieprawidłowości (na 15 badanych spraw) wystąpiły w IAS w Warszawie, dwie (na 13 badanych spraw) w IAS we Wrocławiu oraz jedna (na 13 badanych spraw) w IAS w Krakowie.

[str. 63]

Dyrektorzy
kontrolowanych izb
administracji skarbowej
zrealizowali w podległych
jednostkach 145 kontroli
wewnętrznych

Dyrektorzy pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowych zrealizowali w podległych jednostkach 145 kontroli wewnętrznych dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych, prowadzenia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowań podatkowych. Nieprawidłowości lub uchybienia w działaniach urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych stwierdzono w większości kontroli (71%). W przypadku wykrycia nieprawidłowości lub uchybień kierowane były do kontrolowanych zalecenia pokontrolne. Sposób wykonania zaleceń podlegał ocenie dyrektorów. Prowadzenie postępowań odwoławczych w komórkach organizacyjnych izb administracji skarbowej nie było przedmiotem kontroli wewnętrznej, a w czterech izbach administracji skarbowej, z pięciu kontrolowanych, nie było także przedmiotem audytu wewnętrznego.

[str. 76]

Naczelnicy
kontrolowanych
urzędów celno-
skarbowych rzetelnie
prowadzili kontrole
celno-skarbowe

Naczelnicy kontrolowanych urzędów celno-skarbowych rzetelnie prowadzili kontrole celno-skarbowe, przestrzegając zasad określonych w ustawie o krajowej administracji skarbowej. Większość kontroli celno-skarbowych była przedłużana. Podatnicy byli rzetelnie informowani o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli i nowym terminie jej zakończenia. W uzasadnionych przypadkach kontrole celno-skarbowe zostały przekształcone w postępowania podatkowe. [str. 77]

Jakość decyzji wydanych
w drugiej instancji
przez naczelników
kontrolowanych
urzędów celno-
skarbowych (średnio
z czterech województw)
w latach 2020–2021
była niższa niż w 2019 r.

Jakość decyzji wydanych przez naczelników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych w pierwszej instancji po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa utrzymywała się na podobnym poziomie przez większość okresu objętego kontrolą. Relacja decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć organów drugiej instancji była stosunkowo wysoka i wyniosła w poszczególnych latach 2019–2021 średnio 27,7%, 30,5% i 28,9%. W I półroczu 2022 r. tak mierzona jakość decyzji nie poprawiła się, wskaźnik wyniósł 34%. Biorąc pod uwagę odsetek wydanych rozstrzygnięć, relacja decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych do decyzji wydanych w pierwszej instancji kształtowała się w latach 2019–2021 na zbliżonym poziomie (wskaźnik wyniósł odpowiednio 16,8%, 18,1% i 16,6%). Pogorszyła się natomiast w latach 2020–2021, w odniesieniu do 2019 r., jakość decyzji wydanych przez naczelników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji. Odsetek decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych prawomocnymi orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych (w odniesieniu do wydanych przez sądy orzeczeń) wyniósł średnio 41,8%, gdy 19,5% w 2019 r.

[str. 84]

W dwóch urzędach celno-skarbowych (Małopolskim UCS oraz Dolnośląskim UCS), spośród czterech kontrolowanych, stwierdzono, że sposób organizacji pracy nie zapewniał bezzwłocznego procedowania spraw i wystąpiły nieuzasadnione przerwy w prowadzonych postępowaniach odwoławczych. W I półroczu 2022 r. czas rozpatrywania odwołań wyniósł w tych Urzędach odpowiednio 249 i 242 dni, przy oczekiwanym przez Szefa KAS oraz dyrektora IAS okresie rozpatrywania mniejszym lub równym 140 dni. Na długotrwałe prowadzenie spraw wpływały w szczególności problemy kadrowe.

W Dolnośląskim UCS stwierdzono również inną istotną nieprawidłowość. W postępowaniu podatkowym, którego przedmiotem były zobowiązania podatkowe w kwocie 150,5 mln zł, nierzetelnie prowadzono działania mające na celu zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika. Skutkiem powyższego przed wydaniem decyzji wymiarowej nie dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej. Następnie w sprawie tej nierzetelnie prowadzono działania związane z nadaniem decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. [str. 84, 86, 88]

Na próbie badanych spraw stwierdzono, że kontrole podatkowe były prowadzone na ogół prawidłowo i rzetelnie w sześciu urzędach skarbowych, z ośmiu kontrolowanych. Najwięcej nieprawidłowości stwierdzono w Pierwszym US w Lublinie oraz US Kraków-Prądnik. Jedną istotną nieprawidłowość stwierdzono w Pierwszym US w Białymstoku, gdyż z powodu nierzetelnie przeprowadzonej analizy przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych nie doszło na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej do zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika, podczas gdy podatnik zbywał posiadany majątek.

Nieprawidłowości w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych wystąpiły w pięciu urzędach skarbowych, spośród ośmiu kontrolowanych, i dotyczyły na ogół błędów proceduralnych.

Wysoki był odsetek decyzji naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, uchylonych lub częściowo uchylonych przez organy drugiej instancji. Biorąc pod uwagę wydane rozstrzygnięcia, średnio odsetek ten (w odniesieniu do wydanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej orzeczeń) wyniósł dla decyzji wydanych w 2021 r. oraz I półroczu 2022 r. odpowiednio 35,3% oraz 40%, a decyzji z 2020 r. – 25,6%. [str. 91, 96, 101, 103]

Naczelnicy ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych jako organy egzekucyjne prawidłowo prowadzili postępowania egzekucyjne, poszukiwali majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych i podejmowali dostępne środki egzekucyjne w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych. Postępowania egzekucyjne były umarzane z powodu bezskuteczności egzekucji, spowodowanej brakiem dochodów i majątków u zobowiązanych. Po umorzeniu postępowań egzekucyjnych w trzech urzędach, z ośmiu kontrolowanych, stwierdzono nieuzasadnione przerwy lub zaprzestanie przez naczelników urzędów skarbowych jako wierzycieli, po umorzonych postępowaniach egzekucyjnych, czynności mających na celu ustalenie majątku lub źródeł dochodów zobowiązanego, co było działaniem nierzetelnym. Nieprawidłowości stwierdzono w US Wrocław-Stare Miasto, US Kraków-Prądnik oraz Drugim US w Białymstoku.

W dwóch urzędach celno-skarbowych, z czterech kontrolowanych, stwierdzono nieprawidłowości

Nieprawidłowości w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych wystąpiły w czterech urzędach skarbowych, spośród ośmiu kontrolowanych, a nieprawidłowości w zakresie postępowań podatkowych wystąpiły w pięciu urzędach

W trzech urzędach skarbowych, spośród ośmiu kontrolowanych, stwierdzono nieuzasadnione przerwy lub zaprzestanie przez naczelników urzędów skarbowych jako wierzycieli, po umorzonych postępowaniach egzekucyjnych, czynności mających na celu ustalenie majątku lub źródeł dochodów zobowiązanego

Przyczyną przedawniania się zobowiązań podatkowych była bezskuteczność prowadzonych w tych sprawach postępowań egzekucyjnych wynikająca z braku u zobowiązanych majątku oraz źródeł dochodu. Dochodzone kwoty wynikały w większości z decyzji wydanych po kontrolach rozliczeń podatku od towarów i usług. [str. 110]

Administracja skarbową osiągnęła w większości wyznaczone przez Szefa KAS cele i zadania

Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznaczył administracji skarbowej cele i zadania dotyczące prowadzenia kontroli, postępowań podatkowych oraz egzekwowania zaległości podatkowych, i systematycznie monitorował ich realizację. Administracja skarbową osiągnęła planowany poziom wartości większości (20 z 25) badanych mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, wyznaczonych przez Szefa KAS. Monitorowane były przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym a uzyskanymi wynikami, a w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników Szef KAS podejmował działania zaradcze.

Ministerstwo Finansów przeprowadziło w jednostkach KAS 20 kontroli wewnętrznych z obszaru kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych i egzekucyjnych. Nieprawidłowości lub uchybienia stwierdzono w większości kontroli (19 z 20). Działalność co czwartej kontrolowanej jednostki została oceniona negatywnie. [str. 26, 40, 53, 55]

4. WNIOSKI

1. Wypracowanie strategii egzekwowania zaległości podatkowych, w tym wdrożenia nowych narzędzi mających na celu poprawę skuteczności oraz efektywności egzekwowania zaległości podatkowych, z uwzględnieniem kwestii dochodzenia należności wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.
2. Dokończenie procesu wdrażania regulacji umożliwiających przymusowe dochodzenie należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych (od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest państwo inne niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja), w tym przygotowanie administracji skarbowej (zasobów kadrowych) do wyegzekwowania narosłych z tego tytułu zaległości podatkowych.
1. Wypracowanie strategii zapewnienia wysoko wykwalifikowanej kadry w komórkach orzeczniczych w organach podatkowych pierwszej i drugiej instancji.
2. Objęcie kontrolą wewnętrzną oraz audytem wewnętrznym obszaru orzecznictwa podatkowego drugiej instancji, ze względu na duży odsetek postępowań podatkowych prowadzonych ponad sześć miesięcy i ryzyko przedawnienia zobowiązań podatkowych.
3. Wzmocnienie nadzoru nad korzystaniem przez naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych z instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika.

Minister Finansów

Szef Krajowej
Administracji Skarbowej
oraz dyrektorzy izb
administracji skarbowej

Dyrektorzy izb
administracji skarbowej

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

5.1. Wyniki kontroli w Ministerstwie Finansów

Wyniki kontroli rozliczeń podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych były monitorowane. Zalecenia przekazywane organom KAS miały na celu poprawę trafności typowania podmiotów do kontroli oraz skrócenie czasu prowadzenia kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych. Jednak w całym kontrolowanym okresie średni czas trwania kontroli pozostawał dłuższy niż w 2019 r. W przypadku kontroli celno-skarbowej w 2021 r. oraz I półroczu 2022 r. wynosił nieco ponad rok, a kontroli podatkowej – cztery i pół miesiąca. Natomiast poprawiła się skuteczność kontroli rozliczeń podatkowych, mierzona odsetkiem kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości. Na poprawę trafności typowania podmiotów do kontroli miało wpływ rozwijanie, wykorzystywanych na etapie analizy przedkontrolnej oraz w postępowaniach kontrolnych, narzędzi informatycznych.

Monitorowana była jakość orzecznictwa podatkowego w jednostkach KAS oraz przyczyny uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych jako organów odwoławczych. Wyniki analiz służyły Szefowi KAS do wydawania zaleceń mających na celu poprawę jakości rozstrzygnięć administracji skarbowej. Jednak wyraźnej i trwałej poprawy w badanym okresie nie osiągnięto.

Realizowane były działania mające na celu usprawnienie zarządzania zaległościami i poprawę skuteczności egzekucji administracyjnej. W badanym okresie zautomatyzowano proces poszukiwania rachunków bankowych za pośrednictwem systemu OGNIVO oraz wdrożono, chociaż z niemal rocznym opóźnieniem, system teleinformatyczny umożliwiający przekazywanie przez wierzyciela naczelnikowi urzędu skarbowego, będącego organem egzekucyjnym, elektronicznych tytułów wykonawczych. Prowadzone były również prace nad kolejnymi rozwiązaniami mającymi zapewnić obsługę poszukiwania majątku i źródeł dochodów zobowiązanego poprzez automatyzację zapytań kierowanych do wewnętrznych i zewnętrznych baz danych.

W badanym okresie nie zakończyły się, rozpoczęte w I półroczu 2020 r., prace legislacyjne nad projektem ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, których celem było wprowadzenie regulacji umożliwiających przymusowe dochodzenie należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurze szczególnej od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest inne państwo niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja.

Ograniczenia wynikające z sytuacji epidemicznej w kraju, ale i błędy, które wystąpiły w początkowym okresie funkcjonowania wdrożonego w styczniu 2020 r. systemu ewidencyjno-księgowego Poltax2B Plus, istotnie utrudniły realizację zadań związanych z zarządzaniem zaległościami. Naczelnicy urzędów skarbowych w postępowaniach egzekucyjnych wyegzekwowali w 2020 r. kwotę zaległości podatkowych o jedną trzecią mniejszą w stosunku do roku poprzedniego. Chociaż w 2021 r. kwota wyegzekwowanych zaległości była znacznie wyższa niż w 2020 r. (o 32,4%), to nadal pozostawała niższa od uzyskanej w 2019 r. Poprawa wystąpiła w I półroczu 2022 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Znaczne były kwoty zaległości podatkowych objętych umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji oraz kwoty odpisanych z powodu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Na wysokim poziomie utrzymywał się stan zaległości podatkowych.

5.1.1. Zarządzanie procesem kontroli prawidłowości rozliczania podatków

W Ministerstwie Finansów monitorowano liczbę oraz skuteczność kontroli rozliczeń podatkowych poprzez systemy informatyczne KARTA2, SPR, ZISAR Plus.

Monitorowanie zakresu i efektów kontroli prowadzonych przez administrację skarbową

KARTA2 to aplikacja centralna, która służyła do nadzoru nad kontrolami celno-skarbowymi oraz postępowaniami kontrolnymi prowadzonymi przez urzędy kontroli skarbowej, łącznie z postępowaniami w zakresie podatków przejętymi przez urzędy celno-skarbowe. Dane ujęte w aplikacji zawierały szczegółowe informacje o realizowanych kontrolach celno-skarbowych i ich wynikach, wpłatach wynikających z działań naczelników urzędów celno-skarbowych, zabezpieczeniach dokonanych na majątku kontrolowanych podmiotów, fikcyjnych fakturach zidentyfikowanych w ramach prowadzonych kontroli celno-skarbowych, a także postępowaniach odwoławczych i skargowych.

Dane o kontrolach podatkowych, ewidencjonowane lokalnie w urzędach skarbowych w module KONTROLA, dostępne były w Ministerstwie Finansów za pośrednictwem Hurtowni Danych SPR. Dane aktualizowane były raz w miesiącu i obejmowały informacje o kontrolach podatkowych i dokumentach powiązanych, np. korektach pokontrolnych, decyzjach pokontrolnych. W 2022 r. nastąpiło sukcesywne wdrożenie systemu ZISAR Plus. Od stycznia 2022 r. przeniesiono do systemu ZISAR Plus ewidencjonowanie prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych czynności sprawdzających, a od kwietnia 2022 r. ZISAR Plus służy również do nadzoru nad kontrolami podatkowymi.

Od wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹², w związku ze zmianą podejścia do procesu weryfikacji rozliczeń podatkowych, większy ciężar został przeniesiony z kontroli podatkowej na czynności sprawdzające (w przypadkach w których uznano, że błędy w rozliczeniu podatnika nie mają charakteru umyślnego). Również wprowadzenie obowiązku bieżącego dostarczania organom KAS danych finansowo-księgowych w formie plików JPK pozwalało w większym stopniu na wykrywanie nieprawidłowości w toku czynności sprawdzających. To, jak wskazał Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, wpływało na liczbę prowadzonych kontroli podatkowych.

Na funkcjonowanie badanego obszaru oraz wyraźne ograniczenie w 2020 r. liczby prowadzonych przez administrację skarbową kontroli miały także wpływ ograniczenia związane z sytuacją epidemiczną oraz zadania podejmowane w celu łagodzenia skutków pandemii COVID-19. Równocześnie w 2020 r., jak i w 2021 r. rosła liczba i efekty weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych w toku czynności sprawdzających.

¹² Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.

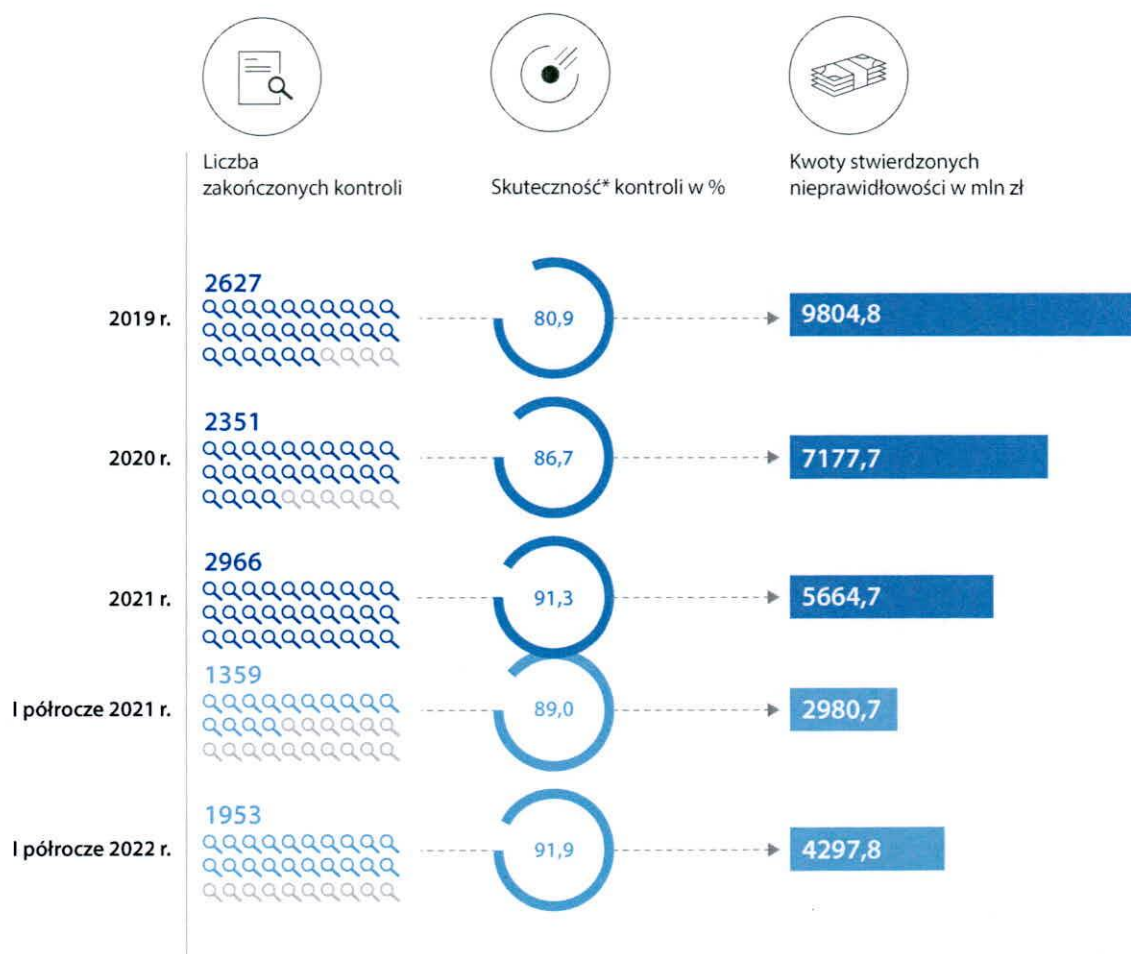
WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Kontrole realizowane
przez naczelników
urzędów celno-
skarbowych

W 2021 r. naczelnicy urzędów celno-skarbowych przeprowadzili łącznie 2966 kontroli celno-skarbowych i kontroli skarbowych rozliczeń podatkowych, tj. o 12,9% więcej niż w 2019 r. oraz o 26,2% więcej niż w 2020 r., kiedy to ogłoszono stan epidemii COVID-19 i nastąpiło ograniczenie aktywności kontrolnej. W I półroczu 2022 r. takich kontroli przeprowadzono 1953, co oznaczało wzrost o 43,7% w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r., kiedy to utrzymująca się sytuacja epidemiczna w kraju utrudniała prowadzenie czynności kontrolnych. Wzrost liczby kontroli celno-skarbowych w I półroczu 2022 r., w stosunku do I półrocza 2021 r., zdaniem Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów, był spowodowany również wzrostem zdolności analitycznych Krajowej Administracji Skarbowej oraz wzrostem efektów stworzenia spójnego systemu walki z nieprawidłowościami podatkowymi obejmującego czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i celno-skarbowe oraz postępowania przygotowawcze.

Infografika nr 2

Skuteczność kontroli przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe, ich liczba oraz kwoty stwierdzonych nieprawidłowości



* mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Odsetek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, wzrósł z 80,9% w 2019 r. do 86,7% w 2020 r. oraz do 91,3% w 2021 r. W I półroczu 2022 r. wyniósł 91,9% i w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. wzrósł o 2,9 punktu procentowego.

Obniżyła się kwota stwierdzonych nieprawidłowości. Kwota ta w 2021 r. wyniosła 5664,7 mln zł i była o 57,8% niższa niż w 2019 r. (9804,8 mln zł) oraz o 21,1% niższa niż w 2020 r. (7177,7 mln zł). W I półroczu 2022 r. kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 4297,8 mln zł i była o 44,2% wyższa w porównaniu do I półrocza 2021 r.

Kontroler w urzędzie celno-skarbowym przeprowadził w 2021 r. średnio półtorej kontroli, podczas gdy zarówno w 2020 r., jak i w 2019 r. – 1,2 kontroli. W I półroczu 2022 r. kontroler przeprowadził średnio jedną kontrolę, podczas gdy w I półroczu 2021 r. – 0,7 kontroli.

Kwota wpłat uzyskanych w 2021 r. po kontrolach realizowanych przez urzędy celno-skarbowe wyniosła 1649,4 mln zł i była o 24,1% wyższa w porównaniu do 2020 r., a o 6% w porównaniu do 2019 r. W I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 1039,1 mln zł i w porównaniu do I półrocza 2021 r. była wyższa o 25,8%.

Narzędzia wykorzystywane do wykrywania nieprawidłowości z roku na rok ulegały rozbudowie i modyfikacjom usprawniającym ich działanie. Zasilaly je coraz większe pakiety danych, umożliwiające także bardziej szczegółową analizę informacji. Zdaniem Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów, przekładało się to na usprawnienie procesu weryfikacji rozliczeń podatników i podnoszenie jakości wyniku analizy ryzyka. W efekcie zwiększał się potencjał analityczny KAS oraz zwiększała się skuteczność oraz efektywność prowadzonych działań kontrolnych.

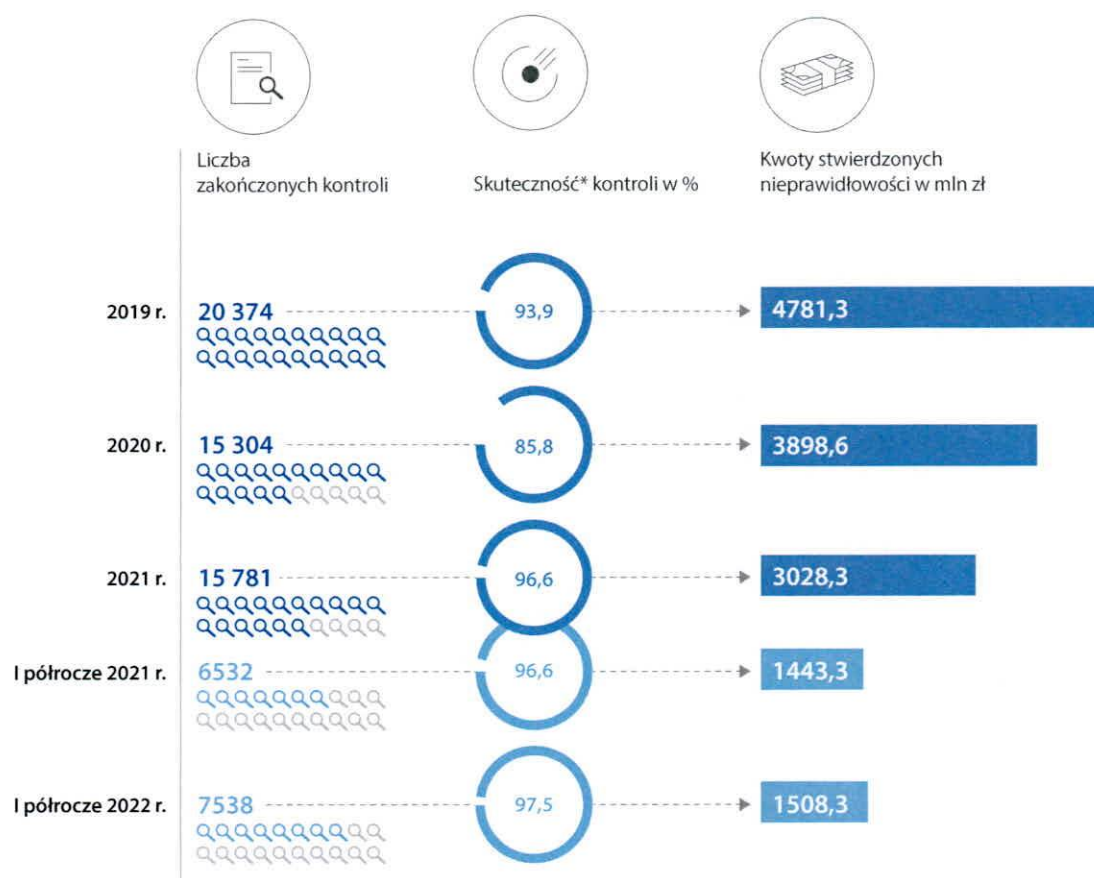
W 2021 r. naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili 15,8 tys. kontroli podatkowych, tj. więcej niż w 2020 r., natomiast mniej niż w 2019 r. (w 2020 r. – 15,3 tys., w 2019 r. – 20,4 tys.). W I półroczu 2022 r. przeprowadzili 7,5 tys. kontroli podatkowych, tj. więcej o 15,4% niż w I półroczu 2021 r.

Kontrole podatkowe
realizowane
przez naczelników
urzędów skarbowych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 3

Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe, ich liczba oraz kwoty stwierdzonych nieprawidłowości



* mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Kwota ustaleń w 2021 r. wyniosła 3028,3 mln zł i była o 36,7% mniejsza niż w 2019 r. oraz o 22,3% mniejsza niż w 2020 r. Natomiast w I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 1508,3 mln zł i w odniesieniu do I półrocza 2021 r. wzrosła o 4,5%.

Wpłaty uzyskane w wyniku kontroli podatkowych przeprowadzonych w 2021 r. przez naczelników urzędów skarbowych wyniosły 618,6 mln zł i zwiększyły się o 13,2% w porównaniu do 2019 r. (558,5 mln zł) oraz o 27,6% w porównaniu do 2020 r. (484,6 mln zł). W I półroczu 2022 r. wpłaty te wyniosły 280,1 mln zł.

W 2021 r. wykryciem nieprawidłowości zakończyło się 96,6% kontroli podatkowych. Wskaźnik ten w 2020 r. wyniósł 85,8%, a 93,9% w 2019 r. Wykryciem nieprawidłowości w I półroczu 2022 r. zakończyło się 97,5% kontroli podatkowych, gdy w analogicznym okresie 2021 r. – 96,6%.

Wzrost efektów w I półroczu 2022 roku w stosunku do I półrocza 2021 roku, zdaniem Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów, był wynikiem działań analityczno-informatycznych, automatyzacji

cji wykrywania niezgodności w rozliczeniach podatkowych, a także zmian wprowadzonych rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 października 2021 r. w sprawie określenia zadań Krajowej Administracji Skarbowej, które mogą być wykonywane przez naczelników urzędów skarbowych na obszarze całego kraju lub na jego części, niezależnie od terytorialnego zasięgu ich działania¹³. Naczelnik urzędu skarbowego, którego siedziba znajduje się w danym województwie został uprawniony do wykonywania czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej nie tylko na obszarze dotychczasowej właściwości miejscowej, określonej terytorialnym zasięgiem działania odnoszącym się do danego miasta, powiatu czy gminy, ale na obszarze całego województwa, w którym znajduje się jego siedziba.

Wprowadzenie w Polsce od 20 marca 2020 r. stanu epidemii wpłynęło na liczbę kontroli realizowanych średnio przez kontrolera. W 2021 r. kontroler w urzędzie skarbowym przeprowadził średnio pięć kontroli, podobnie jak w 2020 r., ale mniej niż w 2019 r. (gdy przeprowadził prawie siedem). W I półroczu 2022 r. kontroler przeprowadził prawie trzy kontrole, a w analogicznym okresie 2021 r. – dwie.

Liczba czynności sprawdzających wzrosła z 2572 tys. w 2019 r. oraz 2634,5 tys. w 2020 r. do 2927,6 tys. w 2021 r., tj. o 11,1%, w porównaniu do roku poprzedniego, a o 13,8% w porównaniu do 2019 r. Kwota nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych wzrosła z 3573,8 mln zł w 2019 r. oraz 5051,3 mln zł w 2020 r. do 6663,5 mln zł w 2021 r.

Czynności
sprawdzające

Czynnikiem wpływającym w latach 2020–2021 na wyższą liczbę przeprowadzonych czynności sprawdzających (a niższą liczbę kontroli podatkowych) było przeniesienie ciężaru weryfikacji rozliczeń podatkowych z kontroli podatkowych do czynności sprawdzających, które są mniej czasochłonne i sformalizowane, jak i w okresie epidemii stanowiły bezpieczniejszą formę weryfikacji tych rozliczeń.

W I półroczu 2022 r. liczba czynności sprawdzających wyniosła 1076,4 tys. i była o 25,7% niższa niż w I półroczu 2021 r. (1448,6 tys.). Ustalenia w I półroczu 2022 r. pozostały na porównywalnym poziomie do ustaleń w I półroczu 2021 r. (4656,4 mln zł). Kwota stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających nieprawidłowości w I półroczu 2022 r. wyniosła 4620,6 mln zł.

Czas trwania kontroli celno-skarbowej wyniósł średnio 381 dni w 2021 r. i był o 47 dni krótszy niż w 2020 r., ale dłuższy o 53 dni niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. kontrola taka trwała średnio 371 dni (w I półroczu 2021 r. – 389 dni).

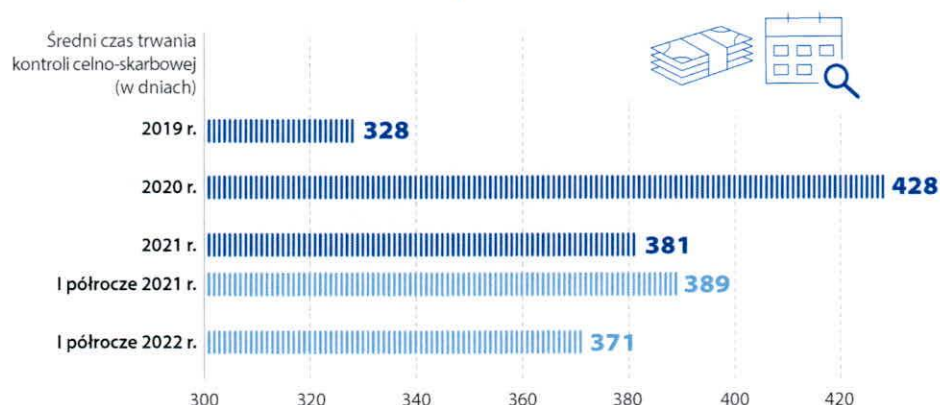
Średni czas trwania
kontroli podatkowej
oraz kontroli
celno-skarbowej

¹³ Dz. U. poz. 1999. Zmiana weszła w życie 19 listopada 2021 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 4

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowej

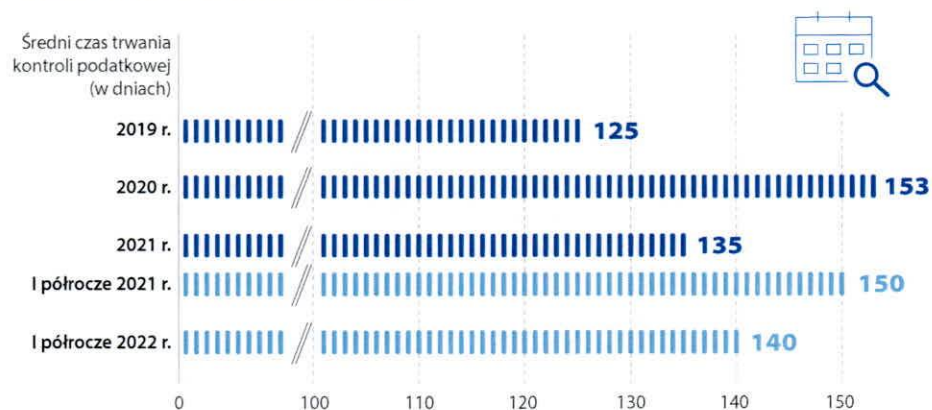


Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Kontrole podatkowe trwały średnio 135 dni w 2021 r. i w porównaniu do 2020 r. były krótsze o 18 dni, a w porównaniu do 2019 r. dłuższe o 10 dni. Kontrole zakończone w I półroczu 2022 r. trwały średnio 140 dni (w I półroczu 2021 r. – 150 dni).

Infografika nr 5

Średni czas trwania kontroli podatkowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w sierpniu 2021 r. oraz wrześniu 2021 r. polecił dyrektorom izb administracji skarbowej wzmocnienie nadzoru nad urzędami celno-skarbowymi w zakresie kontroli celno-skarbowych prowadzonych w podatku CIT, PIT oraz VAT oraz podjęcie działań, które doprowadzą do przyspieszenia kończenia kontroli w tych obszarach, a tym samym do zmniejszenia liczby kontroli, które trwają dłużej niż jeden rok.

W przypadku kontroli w zakresie podatku VAT udział kontroli trwających ponad rok w ogólnej liczbie kontroli wynosił 42,3% w 2019 r., 53,6% w 2020 r., 40,8% w 2021 r. oraz 41,5% w I półroczu 2022 r. (w I półroczu 2021 r. – 44,2%). W przypadku kontroli w zakresie podatków CIT i PIT udział ten wynosił odpowiednio: 36,9% w 2019 r., 48% w 2020 r., 44,1% w 2021 r. oraz 31,8% w I półroczu 2022 r. (w I półroczu 2021 r. – 46,2%).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Wzrosła liczba wykorzystanych w kontrolach rozliczeń podatkowych struktur JPK na żądanie.

Wykorzystanie struktur JPK na żądanie w prowadzonych przez administrację skarbową kontrolach

Naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych w 2021 r. otrzymali 10 688 struktur JPK na żądanie, w toku 6559 kontroli podatkowych i 1049 kontroli celno-skarbowych. Najwięcej było pobrań JPK_FA (3051), JPK_PKPIR (2988) i JPK_WB (2011)¹⁴. W porównaniu do 2020 r., otrzymanych struktur JPK na żądanie było o 3452 więcej, w tym o 1211 wzrosła liczba otrzymanych struktur JPK_PKPIR, o 929 struktur JPK_FA, a o 504 struktur JPK_WB. W I półroczu 2022 r. naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych otrzymali w 3593 kontrolach podatkowych i 694 kontrolach celno-skarbowych 6309 struktur JPK na żądanie. Podobnie jak w całym 2021 r., najwięcej było pobrań JPK_FA – 2093, JPK_PKPIR – 1488, JPK_WB – 1216. Liczba otrzymanych struktur JPK na żądanie była o 2292 większa niż w I półroczu 2021 r., większa była liczba otrzymanych JPK_FA – o 784, JPK_PKPIR – o 581, JPK_WB – o 387.

W Ministerstwie Finansów analizowano stosowanie przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych w trakcie kontroli instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika. Ze względu na niezadowalający stopień dokonywania zabezpieczeń Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów w czerwcu 2021 r. polecił dyrektorom izb administracji skarbowej wdrożenie procedur mających na celu ustalenie zasadności zabezpieczenia zobowiązania podatkowego także przed wszczęciem kontroli oraz zwiększenie nadzoru nad realizacją tego polecenia. W jednostkach podległych kierownicy komórek w ramach sprawowanego nadzoru mieli weryfikować na bieżąco realizację czynności mających na celu ustalenie zasadności zabezpieczenia podatkowego. W wyniku 517 kontroli funkcjonalnych, przeprowadzonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej w urzędach skarbowych oraz w urzędach celno-skarbowych, w 54 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości polegające m.in. na: braku czynności mających na celu ustalenie zasadności zabezpieczenia, mimo istnienia przesłanek do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – braku decyzji o zabezpieczeniu, braku pełnej dokumentacji potwierdzającej brak przesłanek do zabezpieczenia zobowiązania, niedokonaniu oceny przesłanek do zabezpieczenia przed wszczęciem kontroli.

Wykorzystanie instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika w trakcie kontroli

W efekcie podjętych działań wzrosła liczba kontroli, w których dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. W 2021 r. urzędy celno-skarbowe przeprowadziły 392 kontrole, w których ze względu na uzasadnioną obawę nieuregulowania należnego zobowiązania podatkowego zabezpieczono wykonanie zobowiązań podatkowych na kwotę 1940,3 mln zł, gdy w 2019 r. podczas 247 kontroli zabezpieczono wykonanie zobowiązań podatkowych na kwotę 2273,1 mln zł, a w 2020 r. podczas 266 kontroli zabezpieczono 1102,4 mln zł. W I półroczu 2022 r. znacznie wzrosła liczba kontroli, w których zabezpieczono zobowiązania podatkowe. Urzędy celno-skarbowe przeprowa-

¹⁴ JPK na żądanie obejmuje siedem struktur, w tym faktury VAT (JPK_FA), podatkową księgę przychodów i rozchodów (JPK_PKPIR), wyciąg bankowy (JPK_WB).

dziły ich 382, tj. o 165,3% więcej niż w analogicznym okresie 2021 r. (144). Kwota zabezpieczonego zobowiązania podatkowego w I półroczu 2022 r. wyniosła 1108,2 mln zł, a w I półroczu 2021 r. – 1042,5 mln zł.

W 2021 r. urzędy skarbowe przeprowadziły 1127 kontroli podatkowych, w których dokonały zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w kwocie 718,5 mln zł. Liczba tych kontroli była większa o 371 (o 49,1%) w porównaniu do 2020 r. i o 24 kontrole (o 2,2%) w porównaniu do 2019 r. Kwota zabezpieczenia była o 67,6 mln zł większa niż w 2020 r. i o 490,9 mln zł niższa niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. liczba kontroli podatkowych, w których dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, wyniosła 676 i w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. była o 192 kontrole (o 39,7%) wyższa. Urzędy skarbowe w I półroczu 2022 r. zabezpieczyły 277,4 mln zł, podczas gdy w I półroczu 2021 r. – 307,3 mln zł.

Relacja liczby kontroli przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe, w których zabezpieczono wykonanie zobowiązania podatkowego, do liczby kontroli celno-skarbowych w 2021 r. ogółem wyniosła 13,2% i wzrosła o 1,8 punktu procentowego w porównaniu do 2020 r., a o 3,8 punktu procentowego w porównaniu do 2019 r. W I półroczu 2022 r. takie kontrole stanowiły 19,6% kontroli ogółem, podczas gdy 10,6% w analogicznym okresie. W przypadku kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe wskaźnik ten wyniósł 7,1% w 2021 r. i był o 2,2 punktu procentowego wyższy niż w 2020 r. oraz o 1,7 punktu procentowego niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. wyniósł 9% i był wyższy o 1,6 punktu procentowego niż w analogicznym okresie 2021 r.

Realizacja mierników
stopnia realizacji
celów określonych
przez Szefa KAS

Administracja skarbowa osiągnęła większość (dziewięć z 12 analizowanych) wyznaczonych przez Szefa KAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli rozliczeń podatkowych.

Administracja skarbowa osiągnęła określone przez Szefa KAS w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2020* mierniki – *Kontrole pozytywne*¹⁵, *Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe i wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych* oraz *Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych*.

Udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków wyniósł 88%, wobec poziomu oczekiwanego ponad 78%. Planowaną wielkość miernika osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej.

Urzędy celno-skarbowe i wyspecjalizowane urzędy skarbowe przeprowadziły 351 kontroli w zakresie cen transferowych, przy liczbie oczekiwanej co najmniej 265. Pożądaną liczbę kontroli przeprowadziły urzędy z większości województw (14 z 16). Planowanej wielkości miernika nie osiągnęła Izba Administracji Skarbowej w Katowicach i Łodzi.

¹⁵ Miernik liczony jako relacja liczby kontroli zakończonych w 2020 r. z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do ogólnej liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

Pliki JPK na żądanie wykorzystano w kontrolach celno-skarbowych stanowiących 79%¹⁶ ogólnej liczby kontroli celno-skarbowych, których zakres uprawniał do żądania przekazania plików JPK, gdy oczekiwano powyżej 60%. Poziom osiągnęła większość województw (z wyjątkiem dolnośląskiego).

W 2020 r. administracja skarbową nie osiągnęła oczekiwanej, na poziomie wyższym niż 80%, skuteczności kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych¹⁷ podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹⁸. Było to wynikiem ograniczenia aktywności kontrolnej spowodowanej sytuacją epidemiologiczną w kraju związaną z COVID-19. Miernik zrealizowano na poziomie 79%. Dziewięć z 16 izb administracji skarbowej osiągnęło oczekiwany poziom miernika. Nie osiągnęły go Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze, Bydgoszczy, Gdańsku, Kielcach, Poznaniu, Szczecinie i Warszawie.

Odnośnie mierników określonych w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2021* administracja skarbową:

- osiągnęła założony poziom *Skuteczności kontroli dotyczących podatków oraz Efektywności prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych; skuteczność kontroli dotyczących podatków*, mierzona relacją liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych dotyczących podatków, wyniosła 91,5%, gdy planowano powyżej 83%; zakładany poziom miernika osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej; w 2021 r. przeprowadzono 363 kontrole cen transferowych, gdy planowano przynajmniej 265; oczekiwaną liczbę kontroli przeprowadzono w większości izb administracji skarbowej (z wyjątkiem Izby Administracji Skarbowej w Kielcach);
- nie osiągnęła zakładanej *Skuteczności kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)*; relacja liczby kontroli rozliczeń CIT w kluczowych podmiotach z ustaleniami w kwocie przynajmniej 100 tys. zł do ogólnej liczby takich kontroli wyniosła 77%, podczas gdy oczekiwano przynajmniej 80%. Planowany poziom osiągnęła połowa izb administracji skarbowej; nie osiągnięto go w Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, Gdańsku, Kielcach, Łodzi, Poznaniu, Szczecinie, Warszawie i Wrocławiu;

¹⁶ Miernik liczony jako stosunek łącznej liczby kontroli celno-skarbowych, w których wystąpiono z żądaniem udostępnienia plików JPK na żądanie do łącznej liczby kontroli celno-skarbowych, w których podatnicy podlegali obowiązkowi JPK.

¹⁷ Przez „kluczowe podmioty” rozumie się podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, ze zm.), tj. podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

¹⁸ Miernik mierzony liczbą kontroli pozytywnych (z ustaleniami $\geq$ 100 tys. zł.) w zakresie CIT do ogólnej liczby kontroli w zakresie CIT.

Niższa od oczekiwanej skuteczność kontroli kluczowych podmiotów w zakresie CIT, jak wyjaśniali dyrektorzy izb administracji skarbowej, była spowodowana m.in. niewystarczająco skutecznym typowaniem podmiotów do kontroli. W raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS w 2021 r. wskazano także, że wpływ na ten stan rzeczy miały problemy z obsadą kadrową spowodowane stanem epidemii oraz problemy z wykwalifikowaną kadrą. Kontrole w tym zakresie charakteryzują się podwyższonym stopniem skomplikowania i czasochłonności, wymagają wyspecjalizowanych kompetencji kontrolerskich. Z reguły są to kontrole długotrwałe. Liczba pracowników urzędów skarbowych oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej posiadających wiedzę teoretyczną i doświadczenie zawodowe w tym zakresie jest niedostateczna.

Wystąpienie COVID-19 miało istotny wpływ na prowadzenie kontroli. W okresie obowiązywania stanu epidemii zostały wprowadzone przepisy zawieszające bieg terminów procesowych i sądowych m.in. w kontrolach celno-skarbowych. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów wskazał, że ograniczenia wynikające ze stanu epidemii wymusiły zmianę organizacji funkcjonowania urzędów, a konieczność kwarantanny lub samoizolacji w związku z zachorowaniami na COVID-19 niejednokrotnie bardzo utrudniała lub nawet uniemożliwiała przeprowadzenie czynności kontrolnych. W celu poprawy skuteczności i efektywności kontroli prowadzonych przez podległe jednostki KAS w przedmiocie podatku CIT, pracownicy Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów organizowali liczne spotkania informacyjne na platformie Teams dla pracowników prowadzących i nadzorujących kontrole w danym obszarze. Na spotkaniach prezentowano m.in. schematy agresywnych optymalizacji podatkowych, zagadnienia dotyczące cen transferowych. Ich celem była także wymiana doświadczeń.

- nie osiągnęła zakładanej *Sprawności realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych*; relacja liczby zakończonych w 2021 r. kontroli, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., do liczby takich kontroli, będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r., wyniosła 84%, podczas gdy planowano powyżej 90%; planowany poziom miernika osiągnęło siedem z 16 izb administracji skarbowej; w sprawie przyczyn niezrealizowania planowanego poziomu miernika dyrektorzy izb administracji skarbowej wskazywali m.in. na brak możliwości zakończenia postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych lub kontroli podatkowych w związku z ich zawieszeniem (np. gdy rozpatrzenie sprawy było uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd; była konieczność ustanowienia kuratora dla osoby prawnej); do dyrektorów izb administracji skarbowej od 2020 r. kierowano szereg pism wskazujących na konieczność zakończenia postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych, które zostały wszczęte przed 1 marca 2017 r., oraz kontroli trwających dłużej niż rok, a w 2021 r. w Ministerstwie Finansów przeprowadzono dwukrotnie analizy niezakończonych postępowań i kontroli. Głównymi powodami niezakończenia postępowań kontrol-

nych były: konieczność realizacji czynności zleconych przez prokuratury oraz oczekiwanie na możliwość zapoznania się i wykorzystania akt ze śledztwa, konieczność analizy obszernych materiałów dowodowych, w tym oczekiwanie na rozstrzygnięcia innych organów podatkowych lub wydanie wyroku przez sąd, konieczność oczekiwania na informacje od administracji podatkowych innych krajów (lub w ramach zagranicznej pomocy prawnej) oraz od innych podmiotów (banków, kontrahentów podatników).

W I półroczu 2022 r. administracja skarbową osiągnęła przyjęte w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2022* mierniki *Efektywność kontroli podatków*¹⁹, *Realizacja kontroli wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*²⁰, *Realizacja kontroli dotyczących podatków, Efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych*. W zakresie poszczególnych mierników:

- relacja liczby zakończonych przez urzędy celno-skarbowe kontroli dotyczących podatków, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł, do liczby zakończonych kontroli przez te urzędy wyniosła 94%, gdy planowano przynajmniej 84% i została osiągnięta przez wszystkie izby administracji skarbowej;
- liczba przeprowadzonych w I półroczu 2022 r. kontroli cen transferowych wyniosła 186, gdy planowano przynajmniej 107; oczekiwaną liczbę kontroli osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej;
- liczba zakończonych w I półroczu 2022 r. kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych wyniosła 9,8 tys. (w tym 7,9 tys. kontroli podatkowych), gdy planowano co najmniej 8,9 tys. (w tym 7,2 tys. kontroli podatkowych); planowaną liczbę zrealizowało 12 z 16 izb administracji skarbowej; oczekiwaną liczbę kontroli nie zrealizowała Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze, Gdańsku, Łodzi i Olsztynie; jako powód nieosiągnięcia miernika dyrektorzy izb wskazywali m.in. na prowadzenie kontroli obejmujących zakresem większą liczbę okresów rozliczeniowych, co wpływało na ograniczenie liczby kontroli doraźnych;
- liczba zakończonych w I półroczu 2022 r. kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych określonych podatników wyniosła 47, podczas gdy planowano przynajmniej 39; planowaną liczbę zrealizowało 12 z 16 izb administracji skarbowej (nie została wykonana przez Izbę Administracji Skarbowej w Poznaniu, Szczecinie, Warszawie i Wrocławiu; przyczyną nieosiągnięcia miernika była m.in. złożoność kontrolowanych zagadnień).

¹⁹ Miernik liczony jako relacja liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych, dotyczących podatków.

²⁰ Miernik dotyczy: podatkowych grup kapitałowych, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów; podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości; spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

Analizowane
było orzecznictwo
organów podatkowych

5.1.2. Zarządzanie procesem postępowań podatkowych

W Ministerstwie Finansów, w ramach nadzoru nad postępowaniami podatkowymi, monitorowano orzecznictwo organów podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej pod kątem jego jednolitości i trwałości. Do zgłaszanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej wątpliwości w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego udzielano wyjaśnień, które były przekazywane do wszystkich izb administracji skarbowej.

Niezależnie od pisemnych stanowisk lub wyjaśnień kierowanych do dyrektorów izb administracji skarbowej przez Szefa KAS problemy związane ze stosowaniem przez organy podatkowe przepisów prawa podatkowego były omawiane na naradach z przedstawicielami kierownictwa izb administracji skarbowej. Przedmiotem spotkań przykładowo były zagadnienia związane z gromadzeniem i oceną zebranego w postępowaniu podatkowym materiału dowodowego (w świetle art. 122, art. 180, art. 187 § 1, art. 191 ustawy Ordynacja podatkowa), a także dotyczące nieterminowego załatwiania spraw oraz nieuzasadnionego przedłużania terminu załatwienia sprawy (naruszenie art. 139, art. 140 O.p.).

W Ministerstwie Finansów były gromadzone informacje o skali i jakości rozstrzygnięć organów podatkowych z wykorzystaniem Hurtowni danych WHTAX. Hurtownia ta była zasilana danymi z zakresu podatku CIT, PIT i VAT, odnotowywanymi lokalnie w urzędach skarbowych w systemie Poltax Plus, w szczególności o: liczbie decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych; liczbie wniesionych przez podatników odwołań; rodzaju rozstrzygnięć organów drugiej instancji (utrzymujących w mocy lub uchylających decyzję organu pierwszej instancji); rodzaju orzeczeń sądów administracyjnych (utrzymujących w mocy decyzję organu drugiej instancji lub uchylających).

Szef KAS w lipcu 2018 r. wydał *Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*, które przekazał dyrektorom izb administracji skarbowej do stosowania. Ich założeniem było ujednolicenie i usprawnienie procesu orzekania w sprawach podatkowych. *Rekomendacje* zostały w lutym 2021 r. zaktualizowane.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej, w związku z wymogami przyjętymi w *Rekomendacjach w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*, przekazywali do Ministerstwa Finansów półroczne sprawozdania obejmujące między innymi dane o liczbie decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych jako organy pierwszej instancji, liczbie rozstrzygnięć organów drugiej instancji oraz liczbie skarg, w tym skarg kasacyjnych, wniesionych w danym okresie sprawozdawczym, w podziale na poszczególne tytuły podatkowe. W badanym okresie, w oparciu o dane ze sprawozdań, sporządzono w Ministerstwie Finansów między innymi roczne analizy *Orzecznictwo w sprawach podatkowych* (za 2019 r., za 2020 r. oraz za 2021 r.), które Szef KAS (lub Zastępca Szefa KAS) przekazał dyrektorom izb administracji skarbowej wraz z zaleceniami odnoszącymi się do zagadnień wymagających poprawy i działań zaradczych, tj.:

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- w październiku 2020 r. Szef KAS zalecił podjęcie działań, które doprowadzą do zmniejszenia liczby postępowań trwających dłużej niż sześć miesięcy oraz objęcie szczególnym nadzorem spraw przejętych po byłych urzędach kontroli skarbowej w celu ich zakończenia;
- w lipcu 2021 r. Szef KAS wniósł o dokonanie analizy przyczyn małej liczby postępowań podatkowych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych²¹ i o podjęcie działań usprawniających ten obszar postępowań; ponownie zalecił podjęcie działań, które doprowadzą do zmniejszenia liczby postępowań trwających dłużej niż sześć miesięcy; ponadto wystąpił o monitorowanie, pod kątem ewentualnego przedawnienia zobowiązania podatkowego, postępowań podatkowych, których dotyczyła uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r. (I FPS 1/21), w uchwale Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że sądy administracyjne są uprawnione do dokonywania oceny, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego miało charakter instrumentalny i czy mogło skutecznie wywołać efekt w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego;
- w czerwcu 2022 r. Zastępca Szefa KAS zalecił zidentyfikowanie przyczyn, które skutkowały małą liczbą postępowań z podatku dochodowego od osób prawnych, i przekazanie informacji o rodzaju podjętych działań bądź o niezasadności tych działań; ponadto wniósł o przedstawienie informacji o postępowaniach, które przedawniły się z końcem 2021 r.; przypomniał także o terminowości załatwiania spraw i wydawaniu decyzji na wysokim poziomie merytorycznym; zalecił zwiększenie wykorzystania w prowadzonych postępowaniach struktur JPK na żądanie, sprawdzanie oraz weryfikację posiadania i stosowania przez podmiot wiążących informacji stawkowych.

W celu osiągnięcia lepszej efektywności postępowania podatkowego zostały wprowadzone w 2020 r. zmiany w statucie urzędu skarbowego, w szczególności od 1 stycznia 2020 r. wprowadzono możliwość połączenia komórek kontroli podatkowej z komórkami pionu orzecznictwa; Departament Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów zainicjował przeprowadzenie badania wpływu wprowadzenia przedmiotowego rozwiązania organizacyjnego na jakość orzecznictwa podatkowego oraz czas trwania postępowań podatkowych; analizę funkcjonujących w 79 urzędach skarbowych co najmniej rok zespołów kontrolno-orzeczniczych prowadziła od maja 2022 r. grupa składająca się z pracowników Ministerstwa Finansów oraz pięciu izb administracji skarbowej (w Szczecinie, Łodzi, Warszawie, Olsztynie i Katowicach); do zakończenia kontroli NIK prace nie zostały zakończone.

W 2021 r., według danych przekazanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej, organy podatkowe pierwszej instancji²² wydały 64,9 tys. decyzji, w tym w zakresie podatku VAT – 41,5 tys., PIT – 13 tys., CIT – 2 tys.

Decyzje
organów pierwszej
oraz drugiej instancji

²¹ Liczba zakończonych postępowań w tym podatku (łącznie ze sprawami po byłych urzędach kontroli skarbowej) stanowiła 0,4% wszystkich zakończonych postępowań podatkowych w 2020 r.

²² Naczelniczy urzędów skarbowych i naczelniczy urzędów celno-skarbowych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

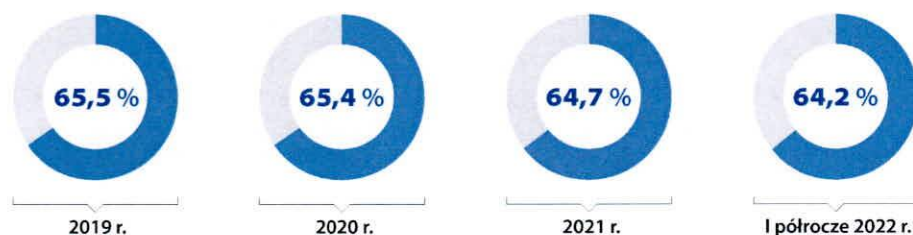
Liczba wydanych decyzji była wyższa niż w 2020 r., w którym został wprowadzony stan epidemii, i organy podatkowe wydały mniej rozstrzygnięć o 3,7 tys. (o 6,1%), natomiast niższa niż w 2019 r. o 13,1 tys. (o 16,8%). Po kontrolach²³ organy podatkowe w 2021 r. wydały 11 tys. decyzji, w 2020 r. – 10,5 tys., a w 2019 r. – 14,5 tys.

Podatnicy w 2021 r. wnieśli 5,6 tys. odwołań od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, podczas gdy w 2019 r. – 7,4 tys., a w 2020 r. – 5,5 tys. Były to w większości odwołania od decyzji pokontrolnych.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej i naczelnicy urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji, po rozpatrzeniu odwołań, w 2021 r. utrzymali w mocy 4,9 tys. decyzji wydanych w pierwszej instancji, a 5,8 tys. decyzji w 2019 r. oraz 4,7 tys. w 2020 r. Rozstrzygnięcia zgodne z decyzjami organów pierwszej instancji stanowiły 64,7% rozstrzygnięć w drugiej instancji. Wskaźnik ten był zbliżony do osiągniętego w 2019 r. i w 2020 r. (gdy wynosił odpowiednio 65,5% i 65,4%).

Infografika nr 6

Odsetek decyzji organów podatkowych pierwszej instancji utrzymanych przez organy odwoławcze



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

W 2021 r. podatnicy wnieśli 3,6 tys. skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych na decyzje dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, tj. więcej niż w 2020 r. o 0,2 tys. (o 6,5%) i mniej niż w 2019 r. o 0,5 tys. (o 13,4%).

Wojewódzkie sądy administracyjne w 2021 r. wydały 588 orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych, podczas gdy w 2020 r. z powodu ograniczeń epidemicznych i mniejszej liczby posiedzeń sądów administracyjnych było to 497 orzeczeń, a w 2019 r. – 708.

W 2021 r. relacja liczby decyzji dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych uchylonych prawomocnymi orzeczeniami WSA w stosunku do liczby rozstrzygnięć wydanych przez organy odwoławcze wyniosła 8%, tak jak w 2019 r., i była zbliżona do poziomu z 2020 r. (7%).

²³ Kontrole przeprowadzone przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, tj. kontrole podatkowe, kontrole celno-skarbowe, jak również postępowania kontrolne wszczęte przed 1 marca 2017 r. w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

Decyzje organów podatkowych były eliminowane z obrotu prawnego przez sądy administracyjne, według analiz Ministerstwa Finansów, w znacznej mierze z powodu uchybień procesowych, tj. w przypadku stwierdzenia istotnej wadliwości w zakresie sposobu procedowania sprawy mogącej mieć istotny wpływ na sposób jej rozstrzygnięcia lub w razie innych uchybień w kluczowych obszarach postępowania (np. co do samego jego wszczęcia lub doręczenia decyzji). W takiej sytuacji sąd nie rozpatrywał sprawy co do jej istoty, zaś podejmował rozstrzygnięcie, kierując się przesłankami wyłącznie formalnymi.

Istotny był wpływ orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, który swoimi wyrokami i uchwałami wpływał na kształtowanie się linii orzeczniczej wojewódzkich sądów administracyjnych, a często także orzeczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej. Na przykład z uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2019 r. (I FPS 3/18) w sprawie oceny skuteczności zawieszenia biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wynika, że dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c O.p. zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie, należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym (nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony) – uchybienie w realizacji tego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. W wyniku tej uchwały rozstrzygnięcia organów KAS były niejednokrotnie uchylane przez wojewódzkie sądy administracyjne oraz przez NSA.

Wpływ na kierunek wykładni i stosowania krajowych przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług miało także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Jednym z kluczowych zagadnień, będącym przedmiotem orzeczeń TSUE była kwestia pozostawiania podatnika w dobrej wierze oraz dochowania należytej staranności w relacjach handlowych w odniesieniu do transakcji nabycia towarów lub usług, co do których organy podatkowe kwestionowały prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jednym z efektów orzecznictwa unijnego była konieczność prowadzenia szczególnie dogłębnego postępowania dowodowego oraz obowiązek po stronie organów wykazania ponad wszelką wątpliwość przesłanek, jakie – w ich przekonaniu – przemawiały za wystąpieniem (lub też braku) po stronie podatnika dobrej wiary i dochowania należytej staranności. Prowadzenie postępowań w wymienionym zakresie od lat nastroczało organom podatkowym dużo trudności i było przyczyną uchyleń wielu decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny w 2021 r. wydał 406 orzeczeń niekorzystnych dla organów KAS w wyniku rozpatrzenia skargi kasacyjnej, tj. o 133 więcej niż w 2020 r. i o 25 mniej niż w 2019 r.

W I półroczu 2022 r. organy podatkowe pierwszej instancji wydały 27,2 tys. decyzji, w tym w zakresie podatku VAT – 15,8 tys., PIT – 6,6 tys., CIT – 0,7 tys. Liczba wydanych decyzji była niższa niż w I półroczu 2021 r.

o 2,3 tys. (o 7,9%) i w I półroczu 2020 r. o 2,2 tys. (o 7,4%). Decyzje pokontrolne w I półroczu 2022 r. stanowiły 17,7% wszystkich wydanych decyzji, podczas gdy w I półroczu 2021 r. – 16,8%, a w I półroczu 2020 r. – 13%.

Podatnicy w I półroczu 2022 r. wnieśli 2,5 tys. odwołań od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, podczas gdy w poprzednich latach, w analogicznym okresie, było to 2,7 tys. odwołań w 2021 r. i 2,2 tys. odwołań w 2020 r. Były to w większości odwołania od decyzji pokontrolnych.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej lub naczelnicy urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji po rozpatrzeniu odwołań utrzymali w mocy w I półroczu 2022 r. 2,2 tys. decyzji wydanych w pierwszej instancji, gdy w I półroczu 2021 r. – 2,3 tys., a w I półroczu 2020 r. – 1,7 tys. Decyzje korzystne dla organów pierwszej instancji stanowiły 64,2% rozstrzygnięć organów odwoławczych. Wartość wskaźnika była zbliżona do osiągniętej w I półroczu 2021 r. (64,6%) i w I półroczu 2020 r. (62,1%).

Podatnicy w I półroczu 2022 r. wnieśli 1,7 tys. skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych na decyzje organu drugiej instancji (dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego), tj. mniej niż w I półroczu 2021 r. o 0,2 tys. (o 8,7%) i więcej niż w I półroczu 2020 r. o 0,3 tys. (o 24,7%).

Wojewódzkie sądy administracyjne w I półroczu 2022 r. uchyliły 409 zaskarżonych przez podatników decyzji organów podatkowych, podczas gdy w I półroczu 2021 r. – 241, a w I półroczu 2020 r. – 226. Głównie zwiększyła się liczba orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych dotyczących rozliczeń VAT (w porównaniu do I półrocza 2021 r. o 147 orzeczeń). Relacja liczby decyzji dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych uchylonych prawomocnymi orzeczeniami WSA w stosunku do liczby decyzji wydanych przez organy odwoławcze w I półroczu 2022 r. wyniosła 12% i była gorsza niż w analogicznym okresie w 2021 r. o 5 punktów procentowych.

W I półroczu 2022 r. Naczelny Sąd Administracyjny po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej wydał 291 orzeczeń niekorzystnych dla organów KAS, tj. więcej niż w I półroczu 2021 r. i w I półroczu 2020 r. o 156 orzeczeń i o 151. Najwięcej, tj. 206, takich orzeczeń dotyczyło podatku VAT. W porównaniu do I półrocza 2021 r. liczba orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych z VAT zwiększyła się o 151.

W okresie 2020–2022 (I półrocze) nie prowadzono postępowań na podstawie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa²⁴.

NIK zwraca uwagę, że od 2020 r. nie były monitorowane w Ministerstwie Finansów odsetki wypłacone na podstawie wadliwych decyzji. Dane te za 2019 r. i lata wcześniejsze generowano w Hurtowni danych WHTAX. Po wdrożeniu Poltax 2B Plus dane w tym zakresie nie zasilają hurtowni danych.

Ministerstwo Finansów
po 2019 r. nie ma
informacji o kosztach
wadliwych decyzji
podatkowych

²⁴ Dz. U. z 2016 r. poz. 1169.

W sprawie braku informacji o odsetkach wypłaconych od wadliwych decyzji Dyrektor Departament Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów poinformował, że konieczne jest wypracowanie nowych scenariuszy pobierania danych do Hurtowni. Z uwagi na planowane wdrożenie nowej Hurtowni danych (CHD) oraz konieczność przeniesienia do niej obecnych danych i raportów, wypracowanie nowych scenariuszy pobierania danych do tych zestawień przełożono na termin późniejszy. W momencie migrowania do Hurtowni CHD danych i raportów w zakresie przedmiotowych zestawień będą podjęte działania mające na celu zapewnienie danych w tych raportach.

Odsetki wypłacone podatnikom za nieterminowe rozliczenia, które pomniejszyły dochody budżetu państwa, w 2021 r. wyniosły 298,1 mln zł i były wyższe o 49,8 mln zł, tj. o 20,1%, od wypłaconych w 2020 r. (248,3 mln zł) oraz niższe o 48,4 mln zł, tj. o 14%, od wypłaconych w 2019 r. (346,5 mln zł).

W kwocie wypłaconych odsetek za nieterminowe rozliczenia ujmowano wypłaty odsetek w wyniku uchylenia wadliwych decyzji. W 2019 r., według danych z Hurtowni WHTAX, 88,4% kwoty wypłaconych przez organy podatkowe odsetek za nieterminowe rozliczenia stanowiły odsetki wypłacone z tytułu uchylenia wadliwych decyzji (w kwocie 306,4 mln zł).

Wzrosły kwoty wypłacone podatnikom poszkodowanym przez organy podatkowe w związku z ich roszczeniami odszkodowawczymi z art. 260 ustawy Ordynacja podatkowa. W 2019 r. wypłacono 250 zł, w 2020 r. – 210,1 tys. zł, a w 2021 r. – 8,1 mln zł. Wypłata w 2021 r. odszkodowania w kwocie 3,1 mln zł oraz odsetek w kwocie 5 mln zł została dokonana w związku z nieprawidłowym postępowaniem organów skarbowych w sprawie dotyczącej rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 1994 r.

Czas trwania postępowań podatkowych przed organami podatkowymi, określony w art. 139 § 1 ustawy O.p., nie powinien przekroczyć jednego miesiąca, a w przypadkach szczególnie skomplikowanych – dwóch miesięcy²⁵. Postępowania odwoławcze powinny zostać rozpatrzone w czasie nie dłuższym niż dwa miesiące od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy²⁶ (art. 139 § 3).

Czas trwania
postępowań
podatkowych

Niemal co drugie niezakończone postępowanie podatkowe, na koniec analizowanych okresów, trwało dłużej niż sześć miesięcy.

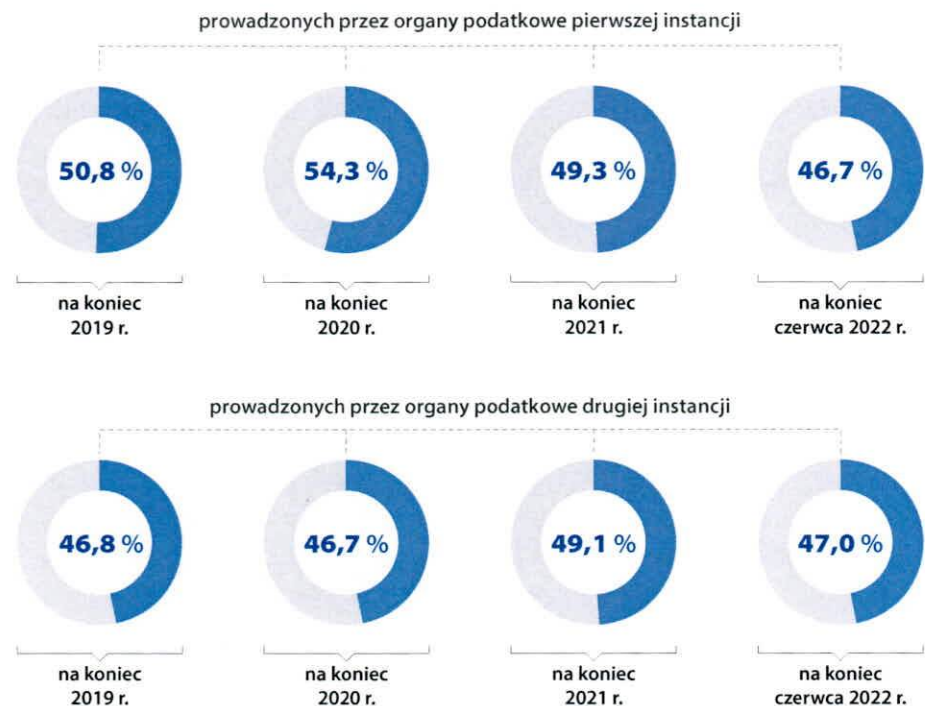
²⁵ Do terminu załatwienia sprawy nie wlicza się: czasu zawieszenia postępowania, terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego do dokonania określonych czynności oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy podatnika lub z przyczyn niezależnych od organu podatkowego. Upływ terminu nie pozbawia urzędu skarbowego kompetencji do załatwienia sprawy. Nie wpływa również na ważność czynności podjętych przed, jak i po tym terminie. Urząd skarbowy ma jednak obowiązek powiadomić podatnika o każdym przypadku zwłoki, chociażby nie był za nią odpowiedzialny. Musi podać przyczyny opóźnienia i wskazać nowy termin rozpoznania sprawy.

²⁶ Wyjątek stanowią sprawy, w których przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy, dla których termin rozpatrzenia nie powinien przekroczyć trzech miesięcy.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 7

Odsetek niezakończonych postępowań podatkowych prowadzonych ponad sześć miesięcy (według stanu na dzień)



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Na koniec 2021 r. w urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych (organach pierwszej instancji) niezakończone postępowania trwające ponad sześć miesięcy stanowiły 49,3% niezakończonych postępowań (5448 z 11 048), odsetek ten według stanu na koniec 2020 r. wyniósł 54,3% (7018 z 12 916 niezakończonych), a na koniec 2019 r. – 50,8% (7397 z 14 557). W urzędach tych na koniec I półrocza 2022 r. ponad sześć miesięcy trwało 46,7% (5111 z 10 943) niezakończonych postępowań (na koniec I półrocza 2021 r. – 49,7%, tj. 6131 z 12 330 niezakończonych postępowań).

W drugiej instancji w izbach administracji skarbowej i urzędach celno-skarbowych na koniec 2021 r. pozostało niezakończonych 3835 postępowań, w tym 1884 (tj. 49,1%) trwających ponad sześć miesięcy. Udział postępowań trwających ponad sześć miesięcy na koniec 2020 r. wyniósł 46,7% (2061 z 4418 niezakończonych), a na koniec 2019 r. – 46,8% (2465 z 5264 niezakończonych). Na koniec I półrocza 2022 r. pozostało niezakończonych 3596 postępowań, w tym 1691 (tj. 47%) trwających już ponad sześć miesięcy. Na koniec I półrocza 2021 r. postępowania trwające ponad sześć miesięcy stanowiły 31,9% (1392 z 4360) postępowań.

Na długość postępowań podatkowych wpływ miały, według wyników 35 kontroli przeprowadzonych w 2021 r. przez izby administracji skarbowej w 34 urzędach skarbowych i jednym urzędzie celno-skarbowym w temacie *Prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czasu ich*

trwania²⁷, w szczególności: nieefektywne wykorzystanie czasu na podejmowanie czynności w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, a nawet występowanie działań pozornych. W niektórych przypadkach opieszałość skutkowałą przedawnieniem zobowiązań podatkowych.

Naczelnicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych prowadzili niektóre postępowania przez ponad pięć lat, według stanu na 30 listopada w 2021 r. było 341 postępowań, z tego dotyczących rozliczenia VAT – 284, PIT – 38, CIT – 19. Postępowania takie stanowiły 3,4% niezakończonych przez organy pierwszej instancji postępowań na koniec listopada 2021 r. Liczba prowadzonych przez ponad pięć lat postępowań przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych (organów drugiej instancji) na koniec listopada 2021 r. wynosiła 71, z tego VAT – 56, PIT – 9, CIT – 6, co stanowiło 1,8% niezakończonych postępowań podatkowych w tym czasie. Według wyjaśnień przekazanych do Ministerstwa Finansów przez dyrektorów izb administracji skarbowej na ten okres wpływało w wielu przypadkach rozpatrywanie sprawy przez sądy administracyjne, często trwające kilka lat. Ponadto miał na to wpływ wysoki stopień zawichości i wielowątkowości – w szczególności w zakresie spraw z podatku VAT i karuzeli podatkowych, w których gromadzenie materiału dowodowego było czasochłonne ze względu na powiązanie postępowań ze sprawami podatkowymi innych podmiotów (kontrahentów), czy za inne okresy, jak również ze względu na powiązanie z postępowaniami karnymi. Z końcem 2021 r. przedawnieniu uległy zobowiązania podatkowe (CIT, PIT, VAT, akcyza z opłatą paliwową i emisyjną) ze 155 postępowań podatkowych niezakończonych przez organy podatkowe pierwszej instancji i 87 postępowań niezakończonych przez organy drugiej instancji. Stanowiły one 1,4% postępowań niezakończonych do końca 2021 r. przez organy podatkowe pierwszej instancji oraz 2,3% przez organy drugiej instancji. W sprawach tych upłynęło pięć lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie został przerwany ani zawieszony. W części były to sprawy ponownie rozpatrywane, a organy odwoławcze lub sądy administracyjne wymagały uzupełnienia materiału dowodowego. Sprawne rozpatrzenie niektórych spraw uniemożliwił brak osób reprezentujących spółkę.

W Ministerstwie Finansów sporządzono raport: *Czas trwania postępowań podatkowych prowadzonych w I i II instancji w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od towarów i usług – stan na 30.11.2021 r.*, w którym przedstawiono wyniki analizy długości trwania postępowań podatkowych w poszczególnych izbach administracji skarbowej. Wśród postępowań podatkowych trwających powyżej pięć lat stosunkowo duża liczba spraw nie była rozpatrywana przez organy odwoławcze czy sądy administracyjne. Raport został zaakceptowany w lipcu 2022 r. przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i przekazany

Szef KAS monitorował czas trwania postępowań podatkowych

²⁷ Temat kontroli *Prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czas ich trwania* zaproponowało Ministerstwo Finansów w ramach nadzoru nad komórkami kontroli wewnętrznej izb administracji skarbowej. W celu ujednolicenia zagadnień, które powinny zostać objęte kontrolą, Ministerstwo Finansów przesłało dyrektorom izb administracji skarbowej program kontroli.

dyrektorom izb administracji skarbowej. Zastępca Szefa KAS, w oparciu o wyniki analiz wskazujące na długi czas trwania postępowań podatkowych, powołując się także na zalecenia przekazane wcześniej w lutym 2022 r. w sprawie prawidłowego i skutecznego prowadzenia postępowań podatkowego, w lipcu 2022 r. zalecił dyrektorom izb administracji skarbowej monitorowanie powodów przedłużania czasu trwania postępowań podatkowych oraz zwiększenie nadzoru przy wyznaczaniu nowego terminu załatwienia sprawy. Zalecenia dla dyrektorów izb administracji skarbowej o podjęcia działań, które doprowadzą do przyspieszenia prowadzonych postępowań podatkowych, a tym samym do zmniejszenia liczby postępowań, które trwają dłużej niż sześć miesięcy, Szef KAS przekazał w październiku 2020 r. oraz w lipcu 2021 r.

Postępowania po byłych urzędach kontroli skarbowej

Nie zakończono wszystkich postępowań wszczętych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej przed 1 marca 2017 r., tj. przed powstaniem Krajowej Administracji Skarbowej. Według stanu na koniec maja 2022 r. dyrektorzy izb administracji skarbowej w drugiej instancji rozpatrywali 213 spraw. Liczba spraw w porównaniu ze stanem na koniec 2020 r. zmniejszyła się o 307. Ze względu na przedawnienie zobowiązania podatkowego dyrektorzy izb administracji skarbowej umorzyli od 1 stycznia 2021 r. do 31 maja 2022 r. 126 postępowań, tj. 41% postępowań po byłych urzędach kontroli skarbowej rozpatrzonych w tym okresie.

W sprawie przyczyn przedawnienia zobowiązań podatkowych Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów w oparciu o informacje z izb administracji skarbowej wskazał na przepisy regulujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanego z przesłanką wymienioną w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Organy podatkowe umarzały postępowanie, stosując się do uchwały NSA (7) z dnia 18 marca 2019 r. I FPS 3/18, dotyczącej doręczenia zawiadomienia o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnikowi, zamiast ustanowionemu w sprawie podatkowej pełnomocnikowi strony, jak również ze względu na uznanie przez sądy administracyjne w poszczególnych sprawach, że doszło do instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia terminu przedawnienia po uchwale NSA (7) z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21, dotyczącej usankcjonowania możliwości kontrowania przez sądy administracyjne wszczynania przez organy postępowań karnych skarbowych w celu zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych.

Prace nad projektem zmiany Ordynacji podatkowej

Orzeczenia sądów administracyjnych, jak również obowiązujące przepisy prawa podatkowego podlegały w Ministerstwie Finansów systematycznej analizie. W wyniku tych prac przygotowano 27 czerwca 2022 r. projekt nowelizacji O.p., w którym ujęte zostały m.in. zmiany przepisów dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw rozpoczęto w marcu 2021 r. Na zmiany w instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia wpłynęły między innymi wątpliwości konstytucyjne (nadal nierozstrzygnięte

przez Trybunał Konstytucyjny²⁸) dotyczące instrumentalnego wszczymania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.) czy nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym (art. 70 § 8 O.p.). Uwzględniono ponadto propozycję zgłoszoną w lutym 2021 r. przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie dotyczącą doprecyzowania art. 70 § 7 pkt 2 O.p. poprzez wskazanie, że okres zawieszania biegu terminu przedawnienia kończy wpływ prawomocnego wyroku sądu administracyjnego wraz z aktami sprawy.

W projekcie tym zaproponowano:

- usunięcie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego;
- zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego;
- rozszerzenie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska;
- modyfikację końcowej daty okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania.

Wejście w życie projektowanych zmian w obszarze przedawnienia zobowiązań podatkowych zostało zaplanowane na 1 czerwca 2023 r. Projekt ten nie został do zakończenia kontroli włączony do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów*. W Ministerstwie Finansów prowadzono prace w ramach uzgodnień wewnętrznych.

NIK po kontroli P/15/012 *Przedawnianie się zobowiązań podatkowych* skierowała do Ministra Finansów wnioski o wypracowanie, we współdziałaniu z innymi organami państwa, koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. Minister Finansów, w odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne, poinformował o zawieszeniu prac do czasu zakończenia postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, które wyznaczają właściwy kierunek zmian legislacyjnych art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej²⁹.

²⁸ Sygn. akt K 31/14, SK 100/19, SK 50/20, SK 122/20, w których kwestionowana jest konstytucyjność przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O. p. oraz sygn. akt P 6/16 i K 10/16 w przedmiocie zbadania zgodności 70 § 8 O.p. z Konstytucją RP.

²⁹ Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. W uzasadnieniu wyroku Trybunał zauważył, że odpowiednikiem zakwestionowanego przepisu jest art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

W Ministerstwie Finansów w 2019 r. były prowadzone prace legislacyjne nad rządowym projektem nowej ustawy – Ordynacja podatkowa³⁰, w którym zaproponowano zmianę regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, w tym rezygnację z odpowiednika przepisu art. 70 § 8³¹. Projekt ustawy został przyjęty 28 lutego 2019 r. przez Komitet Stały Rady Ministrów, a 28 maja 2019 r. przez Radę Ministrów i 4 czerwca 2019 r. został skierowany do Sejmu RP³². Ze względu na upływ VIII kadencji Sejmu RP nie doszło do uchwalenia ustawy³³.

NIK zwraca uwagę na długotrwałą i jak dotychczas nieskuteczny proces zmiany art. 70 § 8 O.p. po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, dokonanej w 2013 r., brzmienie tego przepisu wymagało pilnej interwencji ustawodawcy. Brak realizacji tego zalecenia po upływie dziewięciu lat od jego sformułowania wskazuje na brak poszanowania standardów państwa prawa, a w szczególności na brak przestrzegania zasady praworządności, sformułowanej w art. 7 ustawy zasadniczej, zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej powinny działać na podstawie prawa i w jego granicach.

W wyroku z 8 października 2013 r. SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepis art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Przepis ten stanowi odpowiednik obowiązującej obecnie regulacji art. 70 § 8 O.p. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądowym skoro, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., był niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, różnicował w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej, to stwierdzić należy, że powtórzenie uchylonej normy art. 70 § 6 O.p., od 1 stycznia 2003 r. w ramach art. 70 § 8 O.p., powoduje, że przepis ten nie odpowiada powyższemu wzorcowi konstytucyjnemu.

Realizacja mierników
stopnia realizacji
celów określonych
przez Szefa KAS

Celem administracji skarbowej, określonym przez Szefa KAS w *Kierunkach działania i rozwoju KAS na 2020 r. i 2021 r.* było m.in. *Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych.*

W 2020 r. administracja skarbową nie osiągnęła zaplanowanej wartości miernika *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA.* Udział liczby wyroków uchylających decyzję dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego w ogólnej liczbie wyroków WSA wyniósł 19,1%, podczas gdy zakładano wartość niższą niż 18%.

³⁰ Nr UD409 w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów.

³¹ Zaproponowano regulację, w myśl której ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego powoduje nierozpoczęcie albo zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru. W wyniku przyjęcia tego rozwiązania w jednakowy sposób miał być traktowany każdy sposób zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.

³² Sejm VIII kadencji, druk sejmowy nr 3517.

³³ Na nieskuteczność tego procesu NIK wskazywała po kontroli P/20/010 *Egzekwowanie zaległości podatkowych.*

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Planowanej wartości miernika nie osiągnęło osiem z 16 izb administracji skarbowej. Uwagę zwraca duża rozpiętość osiągniętych przez poszczególne izby administracji skarbowej wartości. Najniższą i zarazem najlepszą wartość osiągnęła Izba Administracji Skarbowej w Olsztynie (3%), natomiast Izba Administracji Skarbowej w Warszawie znacznie przekroczyła zakładaną na poziomie 18% wartość (29%). Liczba spraw w województwie mazowieckim była największa w porównaniu z pozostałymi województwami. W 2020 r. decyzje według okresów rozliczeniowych w województwie mazowieckim uwzględnione przy obliczeniu miernika stanowiły 28,2% wszystkich decyzji wydanych w drugiej instancji, a w województwie warmińsko-mazurskim – 2,7%.

Na 2021 r. Szef KAS przyjął nowy miernik: *Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych w danym okresie przez dyrektora IAS i naczelnika UCS*. Wartość docelowa zakładała osiągnięcie miernika poniżej 18%, podobnie jak w 2020 r. Według metodologii obowiązującej w 2021 r., w mianowniku uwzględniano sumę wszystkich decyzji wydawanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych, podczas gdy w 2020 r. – wyłącznie zaskarżone decyzje organów odwoławczych. Miernik na koniec 2021 r. wyniósł 7,8%. Wszystkie izby administracji skarbowej (16) osiągnęły zakładany poziom miernika. Obliczony według tej metodologii miernik za 2020 r. kształtowałby się na podobnym poziomie (wyniósłby 8%).

W kontroli P/21/013 *Skuteczność działań w zakresie usprawnienia poboru podatku VAT*³⁴ NIK zwróciła uwagę, że wartość nowego miernika w wyniku uwzględnienia wszystkich decyzji wydanych w drugiej instancji (w tym decyzji niezaskarżonych do WSA) jest niższa od wartości obliczonej według metodologii obowiązującej w 2020 r., w której uwzględniano wyłącznie decyzje zaskarżone do wojewódzkich sądów administracyjnych. Jednak zaplanowana do osiągnięcia przez jednostki KAS w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2021 r.* wartość miernika pozostawiona została na poziomie roku poprzedniego, tj. nie wyższym niż 18%. W rezultacie oczekiwania odnośnie jakości orzeczeń wydawanych w drugiej instancji zostały obniżone.

Minister Finansów przyjął w *Planie działalności na rok 2022 dla działów administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe* miernik *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika urzędu celno-skarbowego uchylone prawomocnie przez WSA*, obliczany według metodologii przyjętej przez Szefa KAS na 2021 r. Zaplanowano do osiągnięcia na koniec 2022 r. wartość równą lub niższą niż 10%. W I półroczu 2022 r. miernik wyniósł 10,3%, przy planowanym wykonaniu 10%. Oczekiwanej wartości miernika nie osiągnęły cztery z 16 izb administracji skarbowej (IAS w Białymstoku, Katowicach, Olsztynie, Warszawie). Według wyjaśnień dyrektorów izb administracji skarbowej, wyższa od oczekiwanej wartość miernika była

³⁴ Informacja o wynikach kontroli *Skuteczność działań w zakresie usprawniania poboru podatku VAT*, Nr ewid. 190/2021/P/21/013/KBF, Warszawa, marzec 2022 r.

spowodowana niejednorodną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, a także uchwałą NSA II FPS 1/21, dotyczącą instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

W *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2022 r.* Szef KAS do pomiaru realizacji celu *Nowoczesna, przyjazna, bezpieczna i wielokanałowa obsługa podatnika* przyjął miernik *Czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego*. Administracja skarbowa w I półroczu 2022 r. osiągnęła zaplanowaną wartość tego miernika. Dyrektorzy izb administracji skarbowej oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych rozpatrywali odwołania od decyzji organu pierwszej instancji w ciągu 138 dni. Przyjęto, że organ odwoławczy powinien wydać decyzję w ciągu 140 dni od wpływu odwołania. Zakładany poziom miernika osiągnęło 11 z 16 izb administracji skarbowej. Najkrócej rozpatrywano odwołania w IAS w Bydgoszczy (73 dni) i IAS w Białymstoku (74 dni). W pięciu izbach administracji skarbowej rozpatrywano odwołanie w czasie dłuższym niż 140 dni, tj. w IAS w Kielcach (324 dni), IAS w Katowicach (266 dni), IAS w Gdańsku (261 dni), IAS w Rzeszowie (249 dni) i IAS w Łodzi (185 dni).

Według wyjaśnień przekazanych do Ministerstwa Finansów przez dyrektorów izb administracji skarbowej, na długość rozpatrywania sprawy wpływ miał ich znaczny stopień trudności. Często realizowano sprawy o dużym ciężarze gatunkowym, skomplikowanym stanie faktycznym i prawnym, wielowątkowe, o dużej zawartości, wymagające wnikliwej (a przy tym czasochłonnej) analizy i oceny okoliczności faktycznych i przepisów prawa mających zastosowanie; związane z obszernością zgromadzonego materiału dowodowego; kończące się wydaniem rozstrzygnięcia zawierającego obszerne, szczegółowe uzasadnienie faktyczne i prawne. Ponadto na wydłużenie średniego czasu rozpatrywania odwołania wpłynęła duża liczba spraw do załatwienia przypadająca na jednego pracownika oraz konieczność przeprowadzenia w wielu sprawach postępowań uzupełniających materiał dowodowy przed wydaniem rozstrzygnięcia, w tym ustalenia czynności przerywających bieg terminu przedawnienia. Dyrektorzy izb administracji skarbowych, mając na celu osiągnięcia wartości oczekiwanej wskaźnika, poinformowali o wprowadzeniu rozwiązań takich jak:

- intensyfikacja wysiłków w sprawach, które wpłynęły najwcześniej;
- priorytetowe traktowanie spraw o wysokim ryzyku przedawnienia się zobowiązania podatkowego;
- comiesięczny przegląd przez przełożonych stanu spraw;
- zalecanie podejmowania działań w sprawie w ciągu miesiąca od daty wpływu odwołania lub zażalenia.

5.1.3. Zarządzanie procesem postępowań egzekucyjnych

W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano realizację postępowań egzekucyjnych w oparciu o dane raportowane z Hurtowni danych WHTAX, dotyczące w szczególności skuteczności egzekucji podatków oraz stopnia realizacji tytułów wykonawczych. Źródłem danych był system informatyczny EGAPOLTAX służący do ewidencjonowania w urzędach skarbowych tytułów wykonawczych, czynności i środków egzekucyjnych, sporządzania dokumentów wydawanych przez organ egzekucyjny.

Minister Finansów w badanym okresie realizował inicjatywy mające na celu poprawę skuteczności organów egzekucyjnych.

Od 21 grudnia 2020 r. zautomatyzowano proces poszukiwania rachunków bankowych za pośrednictwem systemu OGNIVO³⁵ i ich zajęcie. W celu automatyzacji procesu poszukiwania rachunków bankowych wdrożono usługę opatrywania dokumentów kierowanych do OGNIVO elektroniczną pieczęcią. Pieczęć elektroniczna została również wykorzystana do nadawania klauzuli wykonalności tytułowi wykonawczemu.

Od 1 lipca 2021 r. wdrożono system teleinformatyczny *Elektroniczny Tytuł Wykonawczy* (eTW), tj. system, o którym mowa w art. 26aa § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przeznaczony do elektronicznego wytwarzania oraz przekazywania tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego będącego naczelnikiem urzędu skarbowego.

System teleinformatyczny do przesyłania tytułów wykonawczych został uruchomiony 11 miesięcy po wejściu w życie ustawy z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw³⁶, wprowadzającej zasadę przekazywania tytułów wykonawczych drogą elektroniczną, przede wszystkim za pośrednictwem odpowiedniego systemu teleinformatycznego. Opóźnienie to wydłużyło okres utrzymywania, w dobie elektronizacji, niecelowego i nieefektywnego rozwiązania generującego niepotrzebne koszty zarówno dla wierzyciela, jak i organu egzekucyjnego³⁷. W rezultacie przez cztery lata od utworzenia 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej tytuły wykonawcze dotyczące należności scentralizowanych, ewidencjonowanych w systemie ZEFIR2 przekazywane były w formie papierowej i wprowadzane ręcznie do systemu Egapoltax³⁸.

Organizacja procesu nadawania dostępu do Aplikacji eTW nie umożliwiła wszystkim wierzycielom, którzy wystąpili ze stosownym wnioskiem przed 1 lipca 2021 r., uzyskania dostępu do niej przed jej uruchomieniem. Zdecydowana większość wierzycieli z wnioskiem o nadanie uprawnień do Aplikacji eTW wystąpiła dopiero po jej uruchomieniu. Wpływ na to mógł mieć fakt, że organy Krajowej Administracji Skarbowej nie przekazały w sposób pisemny informacji o konieczności wystąpienia z wnioskiem o dostęp do Aplikacji eTW jednostkom samorządu terytorialnego, w przeciwnieństwie do urzędów skarbowych. Powyższe, a także opóźnienia we wdrożeniu

Nowe rozwiązania mające na celu poprawę skuteczności organów egzekucyjnych

Wdrożenie systemu teleinformatycznego *Elektroniczny Tytuł Wykonawczy*

³⁵ OGNIVO to system służący do elektronicznej wymiany informacji z bankami na temat rachunków bankowych dłużników.

³⁶ Dz. U. poz. 2070, ze zm.

³⁷ Wprowadzenie elektronicznej formy przekazywania wniosków egzekucyjnych i tytułów wykonawczych było badane przez NIK w 2022 r. w kontroli P/22/062 *Elektroniczne wnioski i tytuły wykonawcze w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*. Kontrolą objęto Ministerstwo Finansów, IAS w Szczecinie, pięć urzędów skarbowych, dziewięć urzędów gmin, pięć starostw powiatowych. System eTW służy do przesyłania tytułów wykonawczych nie tylko przez naczelników urzędów skarbowych, jako wierzycieli należności podatkowych z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Według stanu na 3 listopada 2022 r. w słowniku wierzycieli, udostępnionym przez Ministerstwo Finansów na Portalu zarejestrowanych było 6710 wierzycieli ustawowych.

³⁸ Informacja o wynikach kontroli *Egzekwowanie zaległości podatkowych*, Nr ewid. 19/2021/P/20/010/KBF, Warszawa, marzec 2021 r.

systemu do przesyłania elektronicznych tytułów wykonawczych i występujące błędy na początkowym etapie jego funkcjonowania sprawiły, że w konsekwencji na dzień uruchomienia tej aplikacji, dostęp do niej posiadało jedynie 28% ogółu wierzycieli w kraju. Tym samym nie zrealizowano założeń przedstawionych w uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw, dotyczących odpowiednio wczesnego uzyskania dostępu do systemu przez użytkowników.

Po 1 lipca 2021 r. w kontrolowanych jednostkach (w ramach kontroli P/22/062 *Elektroniczne wnioski i tytuły wykonawcze w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*), w porównaniu do okresu przed uruchomieniem Aplikacji eTW, skrócił się średni czas od wpływu tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego do wszczęcia egzekucji oraz średni czas od dnia wystawienia tytułu do dnia wyegzekwowania należności. Trudno jednak jednoznacznie ocenić, czy był to efekt wdrożenia Aplikacji eTW, czy wpływ na to miało zmniejszenie liczby tytułów wykonawczych kierowanych do egzekucji w związku z początkowymi problemami w działaniu nowego systemu. W drugim półroczu 2021 r. w skali kraju liczba tytułów wpływających do urzędów skarbowych w porównaniu do analogicznego okresu 2020 r. zmniejszyła się bowiem o 25%. Zdaniem NIK efekty uruchomienia Aplikacji eTW będzie można w pełni ocenić w dłuższym horyzoncie czasowym.

Prace nad wdrożeniem automatycznego zajęcia wierzytelności do tytułów wykonawczych do 500 zł oraz nad rozbudową funkcjonalności automatycznego poszukiwania majątku

W II półroczu 2022 r. prowadzono prace nad integracją EGAPOLTAX z pocztą hybrydową³⁹ w celu wdrożenia funkcjonalności automatycznego zajęcia wierzytelności do tytułów wykonawczych o niskich wartościach, do 500 zł. System teleinformatyczny organu egzekucyjnego po zarejestrowaniu tytułu wykonawczego wygeneruje automatycznie zapytania do banków i dokona ich wysyłki. W przypadku gdy ujawniony zostanie rachunek bankowy zobowiązanego, a zaległość główna nie przekroczy 500 zł, system automatycznie dokona zajęcia wierzytelności. System wygeneruje zajęcie, podpisze poprawnie plik pieczęcią elektroniczną i wyśle komunikat do banku poprzez system OGNIVO. Natomiast do zobowiązanego zajęcie zostanie wysłane za pośrednictwem poczty hybrydowej. Wdrożenie usługi automatycznego zajęcia wierzytelności do tytułów o niskich wartościach – do 500 zł – planowane było na I kwartał 2023 r.

W dalszej kolejności rozbudowana zostanie funkcjonalność automatycznego poszukiwania majątku w wyniku połączenia z systemami, takimi jak: WRO-SYSTEM⁴⁰ (wierzytelności, rachunki bankowe i salda na tych rachunkach), CEPIK (pojazdy), Poltax Plus (nadpłaty, zwroty VAT), EKW (nieruchomości), CZM (informacje o nabytych/sprzedanych prawach,

³⁹ Usługa polegająca na przekazaniu przez organy egzekucyjne korespondencji w formie elektronicznej do Poczty Polskiej S.A., jej automatycznym wydrukowaniu i zakopertowaniu i doręczeniu przez Poczta Polską S.A. w formie papierowej do adresata.

⁴⁰ WRO-SYSTEM to system informatyczny zapewniający pracownikom KAS dostęp między innymi do danych z przekazywanych przez podatników JPK_VAT oraz uzyskiwanych w ramach systemu STIR.

ruchomościach, nieruchomościach), ZUS (pracodawca, zleceniodawca) czy WAIPB⁴¹ (dochody zagraniczne). Wdrożenie tej usługi zaplanowano w maju 2023 r.

W trzech spośród ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono zaniedbania w zakresie poszukiwania majątku i źródeł dochodów zobowiązanego po umorzeniu, ze względu na bezskuteczność egzekucji, postępowania egzekucyjnego obejmującego jego zaległości podatkowe (opis nieprawidłowości zawarto w punkcie 5.4.3. informacji). Zdaniem NIK zakładana automatyzacja poszukiwania majątku i źródeł dochodów zobowiązanego powinna istotnie usprawnić egzekwowanie zaległości podatkowych, w tym w sprawach, w których doszło do umorzenia postępowania egzekucyjnego z powodu bezskutecznej egzekucji.

Od 1 stycznia 2022 r. wprowadzono instytucję tymczasowego (do 96 godz.) zajęcia w toku kontroli celno-skarbowej ruchomości zobowiązanego, np. towarów lub środków transportu, na poczet jego zaległości podatkowych⁴². W wyniku zastosowania instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości zobowiązani w I półroczu 2022 r. wpłacili 9,1 mln zł (należność główna).

Tymczasowe
zajęcie ruchomości
w toku kontroli
celno-skarbowej

W pierwszym półroczu 2022 r. funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej przekazali do organów egzekucyjnych 144 protokoły tymczasowego zajęcia ruchomości. Organy egzekucyjne wydały: 76 postanowień o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości w całości, dziewięć postanowień o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości w części, 41 postanowień o odmowie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości. W pozostałych 18 przypadkach organy egzekucyjne nie wydały w ciągu 96 godzin postanowienia w sprawie tymczasowego zajęcia ruchomości.

Najczęstszą przyczyną wydawania postanowień o odmowie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości, według analiz prowadzonych w Ministerstwie Finansów, były braki formalne protokołów. Przesyłane do organów egzekucyjnych protokoły tymczasowego zajęcia ruchomości nie spełniały wymogów formalnych określonych w art. 94zb ust. 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Zdarzyły się również sytuacje, w których dłużnicy uregulowali zaległości objęte tytułem wykonawczym po dokonaniu tymczasowego zajęcia ruchomości lub spłata ich należności została rozłożona na raty.

Wpłaty uzyskane w pierwszych sześciu miesiącach obowiązywania nowego środka egzekucyjnego (9,1 mln zł) stanowiły 0,3% kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych przez organy egzekucyjne w tym okresie (3230,7 mln zł). Efekty stosowania instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości w pierwszych miesiącach obowiązywania nowych regulacji, nie wskazują na istotną skuteczność tego środka.

⁴¹ Wymiana Automatyczna Informacji o Podatkach Bezpośrednich dokonywana na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626, ze zm.).

⁴² Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, ze zm.).

Przymusowe
dochodzenie należności
z tytułu VAT rozliczanego
w procedurach
szczególnych
od podatnika, którego
miejszem zamieszkania
lub siedziby jest inne
państwo niż Polska
i w tym państwie złożył
deklarację

Brak było w badanym okresie możliwości przymusowego dochodzenia podatku od towarów i usług rozliczonego w procedurze szczególnej, w przypadku gdy miejscem transakcji jest Polska, zaś miejscem zamieszkania lub siedziby podatnika oraz państwem jego identyfikacji jest inne państwo i w tym państwie identyfikacji została złożona deklaracja.

W I półroczu 2020 r. w Ministerstwie Finansów rozpoczęto w związku z powyższym prace nad projektem ustawy zmieniającej ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw, w której założono dodanie do katalogu dokumentów stanowiących podstawę egzekucji administracyjnej deklaracji złożonej w państwie innym niż Polska, umożliwienie wszczęcia egzekucji administracyjnej mimo braku na deklaracji pouczenia, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, wyłączenie obowiązku doręczenia, w tym przypadku zobowiązanemu, upomnienia oraz uregulowanie sposobu przeliczenia podatku VAT zadeklarowanego w obcej walucie na walutę polską.

W czerwcu 2019 r., po kontroli R/18/001 *Wykonywanie zadań związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) rozliczanym w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS)*, NIK wnioskowała o sfinalizowanie rozpoczętych analiz i podjęcie kolejnych działań zmierzających do opracowania projektów odpowiednich zmian w przepisach prawa, dotyczących stosownego uwzględnienia specyfiki dochodzenia od podatników podatku rozliczanego w MOSS i konkretyzacji obowiązków wynikających z art. 63a akapit trzeci rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴³. Jednak do końca 2022 r., tj. zakończenia kontroli P/22/010, chociaż minęły ponad trzy lata od skierowania przez NIK po kontroli R/18/001 wniosku do Ministra Finansów, a ponad dwa lata od zidentyfikowania w Ministerstwie Finansów pilnej potrzeby uregulowania przymusowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych, nie zakończyły się prace legislacyjne w tym zakresie.

Według informacji przekazanych 22 sierpnia 2022 r. przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Polityki Podatkowej w Ministerstwie Finansów, w latach 2021–2022 przedawnieniu uległy należności w kwocie 753,1 tys. zł, wynikające z 1313 deklaracji dotyczących kwot podatku VAT rozliczanego w procedurze szczególnej od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby było inne państwo niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów dodał, że z dniem 31 grudnia 2022 r. przedawnieniu mogą ulec należności podatników rozliczających się w ramach procedury szczególnej VAT-OSS w kwocie 344,1 tys. zł⁴⁴.

Dyrektor Departamentu Polityki Podatkowej w Ministerstwie Finansów poinformował, że w toku procesu legislacyjnego projektu ustawy UD143 rozważano możliwość wyodrębnienia z projektu regulacji dotyczącej pro-

⁴³ Dz. U. UE L Nr 77 z 23.03.2011, s. 1, ze zm.

⁴⁴ Dane według stanu na dzień 28 listopada 2022 r.

cedury szczególnej VAT-MOSS, następnie VAT-OSS i dołączenia tych regulacji do innego projektu ustawy. Nie podjęto takiej decyzji, ponieważ wiązałoby się to ze zmianą wpisu do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów* projektu ustawy, do którego regulacja zostałaby włączona, co niewątpliwie wpływałoby na wydłużenie procesu legislacyjnego takiego projektu. W latach 2020–2022 w Ministerstwie Finansów nie prowadzono innych nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, do których regulacja mogłaby zostać przeniesiona.

Od 1 lipca 2021 r. przepisy dyrektywy VAT w zakresie MOSS uległy istotnym zmianom⁴⁵, w związku z rozszerzeniem tej procedury do tzw. One Stop Shop OSS). Dodana została również nowa procedura związana z importem, tzw. Import One Stop Shop (IOSS). Wpłynęło to na wzrost liczby transakcji objętych procedurami szczególnymi (podmioty zarejestrowane do procedur szczególnych za I półrocze 2021 r. złożyły 9,4 tys. deklaracji, zaś 58,4 tys. za I półrocze 2022 r.). Kwota należności niezapłaconych wzrosła z 3 mln zł na koniec 2020 r. i 79,6 mln zł na koniec 2021 r. do 799,6 mln zł na koniec czerwca 2022 r.⁴⁶

Na tempo prac legislacyjnych nad projektem ustawy, jak wyjaśniał Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Podatkowej w Ministerstwie Finansów, wpływała wielość interesariuszy, dla których działania projekt ustawy ma istotne znaczenie. Projektowane rozwiązania oddziałują m.in. na wierzycieli należności publicznoprawnych, podlegających egzekucji administracyjnej, administracyjne organy egzekucyjne, sądowe organy egzekucyjne oraz na dłużników zajętej wierzytelności. Interesariusze ci podlegali różnym resortom bądź byli podmiotami niebędącymi organami administracji publicznej (np. Poczta Polska S.A. działająca jako wierzyciel opłat abonamentowych, banki, Krajowa Izba Rozliczeniowa S.A.). Opracowanie rozwiązań, które zapewnią pogodzenie interesów wszystkich podmiotów i pozwolą na sprawne wdrożenie tych rozwiązań, powodowała konieczność prowadzenia czasochłonnych uzgodnień.

Po uzyskaniu 30 października 2020 r. informacji o włączeniu projektu do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów* (pod numerem UD143), projekt ustawy podlegał uzgodnieniom, konsultacjom publicznym i opiniowaniu. Liczne uwagi były analizowane. Część uwag została uwzględniona, przez co wystąpiła konieczność przygotowania zmienionego projektu ustawy UD143, uzasadnienia i Oceny Skutków Regulacji (OSR). Zmieniony projekt ustawy był dodatkowo konsultowany z niektórymi departamentami Ministerstwa Finansów, np. z Departamentem Ceł, Depar-

⁴⁵ Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L Nr 348 z 29.12.2017, str. 7) oraz Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L Nr 310 z 2.12.2019, str. 1).

⁴⁶ Według informacji Departamentu Polityki Podatkowej z dnia 18 listopada 2022 r., podane kwoty należności niezapłaconych (bez płatnika) mogą różnić się od zaległości faktycznych ze względu na błędy w otrzymywanych od Państw Członkowskich danych, jak również ze względu na niestabilność techniczną systemu do obsługi procedury OSS i IOSS w całej Unii Europejskiej.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

tamentem Poboru Podatków. W związku ze zmianą zakresu przedmiotowego projektu ustawy, Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej skierował 29 czerwca 2021 r. wniosek do Przewodniczącego Zespołu do Spraw Programowania Prac Rządu o aktualizację wpisu w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów (została opracowana kolejna wersja projektu ustawy UD143, zmienione uzasadnienie i OSR). Ministerstwo Finansów 22 lipca 2021 r. otrzymało informację o aktualizacji wpisu projektu ustawy UD143. Do lipca 2022 r. trwały prace związane z przygotowaniem nowego projektu ustawy, uzasadnienia i OSR do rozpatrzenia 18 sierpnia 2022 r. przez Stały Komitet Rady Ministrów, jak również prace nad projektami dziesięciu aktów wykonawczych wraz z uzasadnieniami i OSR.

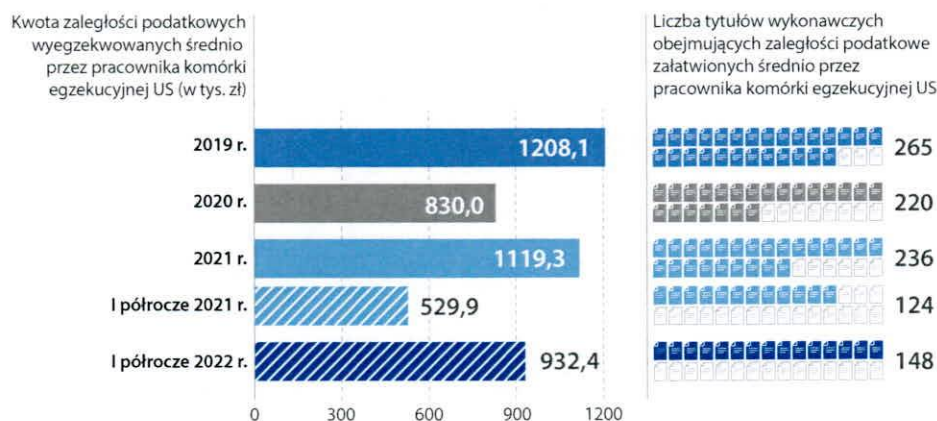
Rada Ministrów przyjęła projekt 3 stycznia 2023 r., który 20 stycznia 2023 r. został skierowany do Sejmu RP (projektowi ustawy został nadany nr druku 2952).

Kwoty
wyegzekwowanych
przez organy
egzekucyjne zaległości
podatkowych

W 2021 r. organy egzekucyjne w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyegzekwowały zaległości podatkowe na kwotę 4426,8 mln zł, tj. o 11,4% (569,9 mln zł) mniej niż w 2019 r., natomiast o 32,4% (1083,5 mln zł) więcej niż w roku poprzednim. W 2020 r., w stosunku do roku poprzedniego, odnotowano zmniejszenie kwoty wyegzekwowanej o 33,1%. W I półroczu 2022 r. organy podatkowe wyegzekwowały 3230,7 mln zł, tj. więcej o 70,8% niż w analogicznym okresie 2021 r.

Infografika nr 8

Średnie kwoty wyegzekwowane przez pracownika oraz średnia liczba załatwionych w danym okresie tytułów wykonawczych



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

W 2021 r. kwota zaległości podatkowych wyegzekwowana średnio przez pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej wyniosła 1119,3 tys. zł, w 2020 r. – 830 tys. zł oraz 1208,1 tys. zł w 2019 r. W I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 932,4 tys. zł i była o 76% wyższa w porównaniu do I półrocza 2021 r.

Relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do ogólnej kwoty zaległości podatkowych na koniec 2021 r. wyniosła 4,2%, podczas gdy 3,1% na koniec 2020 r. oraz 4,7% na koniec 2019 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W 2021 r. relacja kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, w porównaniu do roku poprzedniego nieznacznie wzrosła (z 33,7% w 2020 r. do 34,7%). Przy czym nadal pozostawała istotnie niższa niż w 2019 – 43,8%. Na koniec 2021 r. kwota objęta tytułami wykonawczymi wyniosła 12 754,3 mln zł i była o 28,8% (o 2848,3 mln zł) wyższa niż na koniec 2020 r. W I półroczu 2022 r. wskaźnik skuteczności egzekucji wyniósł 23% i w odniesieniu do osiągniętego w I półroczu 2021 r. wzrósł o 5 punktów procentowych. Kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi na koniec I półrocza 2022 r. wyniosła 14 021 mln zł i wzrosła o 33,4% w porównaniu do I półrocza 2021 r.

Wartości wymienionych wskaźników (w szczególności ogółem kwota wyegzekwowana przez organy egzekucyjne oraz kwota wyegzekwowana średnio przez pracownika komórki egzekucyjnej) istotnie obniżyły się w 2020 r. Pewna poprawa w porównaniu do 2020 r. wystąpiła w 2021 r., przy czym skuteczność i efektywność egzekucji zaległości podatkowych pozostawała niższa niż w 2019 r.

Na obniżenie efektów egzekucji w 2020 r. wpłynęły głównie ograniczenia związane z sytuacją epidemiczną oraz rozwiązania mające na celu łagodzenie skutków gospodarczych i społecznych epidemii COVID-19. Dodatkowo na obniżenie się liczby tytułów wykonawczych kierowanych do egzekucji miały wpływ początkowe problemy w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych spowodowane błędami w działaniu nowego systemu ewidencyjno-księgowego Poltax2B Plus. Na pogorszenie się wskaźników mierzących realizację i efektywność postępowań egzekucyjnych wpłynęło także zamknięcie w związku z epidemią wielu branż gospodarki, co miało wpływ na sytuację majątkową podatników prowadzących działalność gospodarczą objętą tymi ograniczeniami.

W związku z epidemią COVID-19 Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Dyrektor Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów kierowali do podległych jednostek wytyczne dotyczące postępowania organów egzekucyjnych. Zalecenia dotyczyły m.in.: ograniczenia do niezbędnego minimum wykonywania przez pracowników organów egzekucyjnych czynności w terenie, przy jednoczesnym zachowaniu odpowiednich środków bezpieczeństwa, zachęcanie zobowiązanych do kontaktu z organami egzekucyjnymi poprzez e-PUAP oraz telefonicznie, rekomendowania zobowiązanym korzystania z elektronicznych form płatności, odwołania zaplanowanych na marzec 2020 r. licytacji publicznych bądź przetargów ofert, skupienia się na dokonywaniu czynności egzekucyjnych, które nie wymagają bezpośredniego fizycznego kontaktu z zobowiązanym lub osobami trzecimi.

W 2021 r. wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych zrealizowanych w okresie sprawozdawczym do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w okresie sprawozdawczym, wyniósł 49,2% i był zbliżony do osiągniętego w roku poprzednim (w 2020 r. – 48,6%), natomiast nadal pozostawał na poziomie niższym niż w 2019 r. (54,6%). W I półroczu 2022 r. wskaźnik ten wyniósł 34,2% i w odniesieniu do I półrocza 2021 r. był o 3,5 punktu procentowego wyższy.

Realizacja tytułów
wykonawczych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Liczba tytułów wykonawczych podatkowych w egzekucji obniżyła się z 2140,7 tys. w 2019 r. do 1825,5 tys. w 2020 r., a w 2021 r. wzrosła do 1895,8 tys. W I półroczu 2022 r. wyniosła 1502,5 tys.

W 2021 r. liczba tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe zrealizowanych średnio przez jednego pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej wyniosła 236 (w 2020 r. – 220, w 2019 r. – 265). W I półroczu 2022 r. liczba ta wyniosła 148 i w porównaniu do I półrocza 2021 r. wzrosła o 19,6% (124).

Wpływ na mniejszą liczbę załatwionych tytułów wykonawczych w 2020 r. i częściowo w 2021 r. miała trwająca epidemia. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów wskazał, że działania egzekucyjne były znacznie ograniczone – prowadzone głównie „zza biurka”, z ograniczonym kontaktem osobistym, co miało bezpośredni wpływ na ich efektywność. Ponadto w okresie epidemii prowadzono akcję informacyjną o przysługujących ułatwieniach i ulgach w spłacie podatków dla podmiotów znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej. Przyznanie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w trybie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa spowodowało, że sprawa nie trafiała do egzekucji.

Umorzone postępowania egzekucyjne

W 2021 r. z powodu bezskuteczności egzekucji organy egzekucyjne umorzyły postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości podatkowych i celnych na kwotę 5888,8 mln zł. W 2020 r. kwota objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi wyniosła 6726,7 mln zł i w porównaniu do 2019 r. (9942,6 mln zł) zmniejszyła się, w szczególności w rezultacie obniżenia się kwot zaległości bieżących kierowanych do egzekucji. W I półroczu 2022 r. z powodu bezskuteczności organy egzekucyjne umorzyły prowadzone postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości na kwotę 2643,3 mln zł, tj. o 30,7% więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. W sprawach tych w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego nie udało się przeważnie wyegzekwować żadnej kwoty. Dłużnicy z największymi zaległościami często nie posiadali majątku ruchomego ani nieruchomości, środków na rachunkach bankowych lub ich umowy o prowadzenie rachunku bankowego zostały rozwiązane, a jeśli były to osoby fizyczne i zatrudnione to pobierały wynagrodzenie w wysokości wolnej od potrąceń egzekucyjnych.

Zgodnie z art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji postępowanie egzekucyjne może być umorzone, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne.

Na wzrost kwoty zaległości umorzonych, w trybie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w postępowaniach egzekucyjnych w I półroczu 2022 r. mogła mieć wpływ, zdaniem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów również nowelizacja tego przepisu. Do 20 lutego 2021 r. przedmiotowy przepis uzależniał możliwość umorzenia postępowania egzekucyjnego w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym

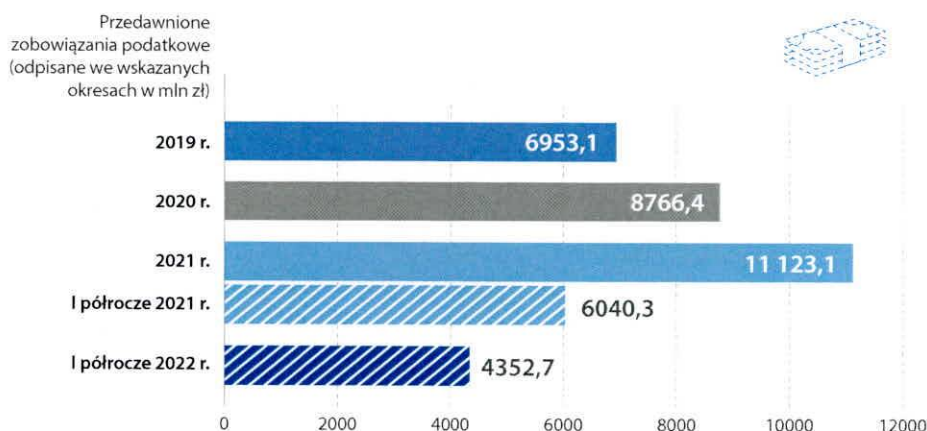
należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Po zmianie postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Uznano, że nieuzasadnione jest kontynuowanie postępowań egzekucyjnych, w których nie wyegzekwuje się środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne i wobec tego nie wykona się choćby w niewielkiej części obowiązku poddanego tej egzekucji. Celem egzekucji administracyjnej jest przymusowa realizacja obowiązku, a nie generowanie kolejnych należności podlegających egzekwowaniu (kosztów egzekucyjnych). Umorzenie administracyjnego postępowania egzekucyjnego kończy postępowanie egzekucyjne bez osiągnięcia podstawowego celu, który spowodował jego wszczęcie, tj. bez doprowadzenia do przymusowego wykonania obowiązku podlegającego egzekucji. Zastosowanie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wymaga jednak stwierdzenia przez organ egzekucyjny, że zobowiązany nie posiada środków przewyższających koszty egzekucyjne oraz że stan ten ma charakter definitywny, tj. powinno być każdorazowo poprzedzone przeprowadzeniem kalkulacji stanowiącej podstawę stwierdzenia, iż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne, która następnie powinna być załączona do akt postępowania.

W 2021 r. kwota należności podatkowych odpisanych z powodu przedawnienia wyniosła 11 123,1 mln zł i w porównaniu do 2020 r. (8766,4 mln zł) wzrosła o 26,9%. W 2019 r. z powodu przedawnienia odpisano należności w kwocie 6953,1 mln zł. W I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 4352,7 mln zł i w odniesieniu do analogicznego okresu 2021 r. spadła o 27,9%.

Przedawnione
zobowiązania
podatkowe

Infografika nr 9

Przedawnione zobowiązania podatkowe (odpisane we wskazanych okresach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Kwoty odpisanych z tytułu przedawnienia należności podatkowych obejmowały głównie nieprawidłowości w rozliczeniach wykryte przez służby skarbowe. Należności tych wymierzonych przeważnie tzw. „słupom”, nie wyegzekwowano z uwagi na brak majątku zobowiązanych i możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych.

Stan należności oraz zaległości podatkowych

Należności podatkowe w I półroczu 2022 r. rosły w mniejszym tempie niż dochody podatkowe, a w 2021 r. ich stan obniżył się w porównaniu do stanu w 2020 r. Istotny wpływ na poziom należności podatkowych, w tym zaległości podatkowych miały kwoty zobowiązań podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia.

Dochody podatkowe w 2021 r. wyniosły 432 170,4 mln zł i były o 16,7% wyższe od wykonanych w 2020 r., natomiast w odniesieniu do 2019 r. były wyższe o 17,7%. W I półroczu 2022 r. dochody te wyniosły 232 054,5 mln zł i były wyższe o 15,4% w odniesieniu do zrealizowanych w analogicznym okresie 2021 r.

Należności podatkowe na koniec czerwca 2022 r. wyniosły 122 427,2 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. były wyższe o 6387,7 mln zł, tj. o 5,5%. Zaległości podatkowe na koniec czerwca 2022 r. wyniosły 107 393,3 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. wzrosły o 1038,9 mln zł, tj. o 1%.

W strukturze zaległości podatkowych według stanu na koniec I półrocza 2022 r. największy udział, wynoszący 80,3%, miały zaległości z VAT. Ich udział w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. (81,3%) obniżył się o 1 punkt procentowy. Zaległości netto w VAT na koniec I półrocza 2022 r. wyniosły 86 241,7 mln zł i były niższe w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. o 235,2 mln zł, tj. o 0,3%.

Należności podatkowe na koniec 2021 r. wyniosły 116 039,5 mln zł i były niższe niż na koniec 2020 r. o 3024,8 mln zł, tj. 2,5%, a w odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. utrzymały się na zbliżonym poziomie (116 720,3 mln zł). Zaległości podatkowe na koniec 2021 r. wyniosły 106 354,3 mln zł i były niższe niż na koniec 2020 r. o 2,5%, a w odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. wzrosły o 1%.

W 2021 r. wskaźnik realizacji podatków liczony jako relacja wpływów bieżących pomniejszonych o nadpłaty wymagalne do należności powstałych w okresie bieżącym ewidencjonowanych w urzędach skarbowych wyniósł 97,9% i był podobny do osiągniętego w roku poprzednim (97,6%), jak i w 2019 r. (97,7%). W I półroczu 2022 r. wskaźnik ten wyniósł 96,3%, gdy 95,8% w analogicznym okresie 2021 r.

Zaległości podatkowe bieżące (powstałe w trakcie roku sprawozdawczego) na koniec 2021 r. wyniosły 13 362,3 mln zł i były o 2,9% wyższe niż na koniec 2020 r. oraz o 4,5% wyższe niż na koniec 2019 r. Na koniec I półrocza 2022 r. zaległości te wyniosły 10 338,2 mln zł.

Na koniec 2021 r. zaległości podatkowe z lat ubiegłych wyniosły 92 884,2 mln zł i były niższe niż na koniec 2020 r. o 3,2%. W odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. były na zbliżonym poziomie. Na koniec I półrocza 2022 r. zaległości te wyniosły 103 575,4 mln zł.

Kwota zaległości podatkowych, wynikająca z ustaleń kontroli prawidłowości rozliczania podatków, na koniec 2021 r. wyniosła 65 830,3 mln zł (w tym bieżących 4245,9 mln zł). Złożyły się na nią zaległości z decyzji pokontrolnych wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej

oraz naczelników urzędów celno-skarbowych – 50 010 mln zł (w tym bieżące 1936,6 mln zł) oraz zaległości z decyzji pokontrolnych wydanych przez urzędy skarbowe 15 820,4 mln zł (w tym bieżące 2309,3 mln zł). W porównaniu do stanu na koniec 2020 r. kwota zaległości ogółem wynikająca z decyzji pokontrolnych zmniejszyła się o 5,8%, a w odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. o 10,5%, natomiast zaległości bieżące zmniejszyły się o 4,4% w porównaniu ze stanem na koniec 2020 r. oraz o 39,3% w porównaniu z końcem 2019 r. Na koniec I półrocza 2022 r. kwota zaległości podatkowych wynikająca z ustaleń kontroli prawidłowości rozliczania podatków wyniosła 63 817,7 mln zł (w tym bieżących – 1838,9 mln zł).

Wysokość zaległości podatkowych wynikających z ustaleń kontroli rozliczeń podatków uzależniona jest od liczby stwierdzonych w trakcie kontroli nieprawidłowości oraz wysokości wykrytych uszczupleń. Jak wskazał Dyrektor Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów, na spadek kwoty omawianych zaległości mogła mieć wpływ kwota odpisanych zaległości z powodu przedawnienia. Jednak z danych zawartych w Hurtowni WHTAX brak jest możliwości wyodrębnienia kwot odpisanych z powodu przedawnienia w zakresie zaległości wynikających z decyzji pokontrolnych.

Wskaźnik realizacji zaległości z lat ubiegłych⁴⁷, mierzony relacją wpływów z tytułu zaległości z lat ubiegłych do sumy zaległości z lat ubiegłych, w 2021 r. wyniósł 4,4% i w porównaniu do 2020 r. poprawił się o 1,3 punktu procentowego oraz o 0,7 punktu procentowego w porównaniu do osiągniętego w 2019 r. W I półroczu 2022 r. wyniósł⁴⁸ 3,6% i w odniesieniu do I półrocza 2021 r. wzrósł o 0,4 punktu procentowego.

Szef KAS monitorował skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych, wykorzystując mierniki określone w *Kierunkach działania i rozwoju KAS*. W okresie 2020–2022 (I półrocze) administracja skarbową osiągnęła cel *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* określony w *Kierunkach działania i rozwoju KAS* na poszczególne lata 2020–2022. Planowaną wartość osiągnięto dla dwóch z trzech badanych mierników w 2020 r. oraz wszystkie w pozostałych latach.

Wartość miernika *Realizacja należności publicznoprawnych* planowana na 2020 r. w kwocie wyższej niż 354 420 mln zł wyniosła 374 588,4 mln zł i została osiągnięta w planowanej kwocie w 15 izbach administracji skarbowej (nie została zrealizowana w IAS w Gdańsku). W 2021 r. planowano, że administracja skarbową zrealizuje wskaźnik w kwocie wyższej niż w 2020 r., tj. należności publicznoprawne wyniosą ponad 427 939 mln zł. Wartość zrealizowana wyniosła 435 779,5 mln zł i została osiągnięta na poziomie oczekiwanym we wszystkich izbach administracji skarbowej. Według stanu na 30 czerwca 2022 r. należności publicznoprawne wyniosły 236 771,8 mln zł, przy wartości oczekiwanej powyżej 215 682,7 mln zł. Planowaną wartość miernika uzyskały wszystkie izby administracji skarbowej.

Realizacja mierników stopnia realizacji celów określonych przez Szefa KAS

⁴⁷ Wskaźnik liczony dla tytułów wykonawczych obejmujących zaległości w VAT, CIT, PIT i podatku akcyzowym.

⁴⁸ Wskaźnik liczony dla wszystkich tytułów podatkowych.

Administracja skarbowa w latach 2020–2021 i w I półroczu 2022 r. osiągnęła oczekiwaną wartość (niższą lub równą 105%) miernika *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych*, stanowiącego relację kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec okresu sprawozdawczego roku bieżącego do kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec analogicznego okresu sprawozdawczego roku poprzedniego. W 2020 r. miernik wyniósł 103,5%, w 2021 r. – 96,3%, a w I półroczu 2022 r. – 98,01%. W 2020 r. oczekiwaną wartość osiągnęło 13 izb administracji skarbowej (z wyjątkiem Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku, Katowicach i Poznaniu), a w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. – wszystkie izby.

W 2021 r. do pomiaru realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*, Szef KAS w *Kierunkach działania i rozwoju KAS* na ten rok określił dodatkowo dwa mierniki (których oczekiwany poziom został przez administrację skarbową osiągnięty). Miernik *Udział liczby tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych* wyniósł 64,8%, wobec planowanego ponad 60,15%. Oczekiwany poziom osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej, z wyjątkiem Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. Wartość drugiego miernika *Kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym* wyniosła 4590,7 mln zł i była wyższa od oczekiwanej wartości (4091,8 mln zł). Wszystkie izby administracji skarbowej osiągnęły oczekiwaną wartość.

W I półroczu 2022 r. administracja skarbowa osiągnęła miernik *Egzekucja zaległości*⁴⁹. W I półroczu 2022 r. wyegzekwowano kwotę 3310 mln zł, tj. wyższą od planowanej (co najmniej 1998 mln zł). Oczekiwaną wartość osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej.

Administracja skarbowa w 2020 r. nie osiągnęła celu *Zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych*. Miernik realizacji tego celu *Efektywność egzekucji*, stanowiący relację kwoty wyegzekwowanej w 2020 r. do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia, w tym okresie wyniósł 32,5%, podczas gdy oczekiwano ponad 39,5%. Oczekiwaną wartość osiągnęły trzy izby administracji skarbowej. W *Raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2020 r.* Szef KAS wskazał, że niezrealizowanie miernika było związane z dużym, o 33%, spadkiem kwoty wyegzekwowanych zaległości, na co wpływ miała sytuacja związana z epidemią COVID-19, jak również brak wypłacalności zobowiązanych w wyniku utraty pracy i trudnej sytuacji finansowej przedsiębiorców, w szczególności z branż objętych ograniczeniami w prowadzeniu działalności gospodarczej, obniżeniem stanu osobowego w organach egzekucyjnych w związku z ograniczeniami sanitarnymi oraz w wyniku zwiększonej liczby zachorowań, ograniczoną możliwością przeprowadzenia egzekucji w terenie ze względu na epidemię COVID-19 i związane z nią ograniczenia sanitarne.

⁴⁹ Kwota wyegzekwowana w okresie sprawozdawczym.

Ministerstwo Finansów w okresie objętym kontrolą przeprowadziło i zakończyło wystąpieniami pokontrolnymi w jednostkach KAS 20 kontroli z obszaru kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych i egzekucyjnych, w tym:

- 19 kontroli w urzędach skarbowych, z czego jeden urząd oceniono pozytywnie, cztery negatywnie, a 14 oceniono pozytywnie z uchybieniami lub nieprawidłowościami;
- jedną kontrolę w izbie administracji skarbowej w 2021 r., którą oceniono negatywnie.

Ponadto w trakcie realizacji były dwie kontrole, rozpoczęte w 2022 r.

Zakresem kontroli objęte zostały m.in. prawidłowość prowadzenia kontroli podatkowych, działania podejmowane wobec niektórych podatników podatku VAT, CIT i PIT, zasadność i terminowość dokonywanych zwrotów podatku od towarów i usług, zagadnienia rejestracyjne i obsługa raportów z weryfikacji właściwości miejscowej i czynności sprawdzających oraz wybrane zagadnienia z zakresu egzekucji administracyjnej.

W urzędach skarbowych ocenionych negatywnie stwierdzone nieprawidłowości i zalecenia dotyczyły m.in.:

- *czynności sprawdzających i kontroli podatkowej* podejmowanych wobec wybranych podatników podatku VAT, CIT i PIT, nadzoru w zakresie dokonywania zwrotów podatku VAT, prawidłowego i kompletnego gromadzenia materiału dowodowego na etapie prowadzonych kontroli (w szczególności przy weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT), rzetelności i staranności sporządzania protokołów z kontroli;
- *zagadnień rejestracyjnych podatników i płatników*, ze szczególnym uwzględnieniem procedur prowadzenia rejestru podatników VAT, terminowości załatwiania spraw, w tym terminów dokonywania rejestracji do VAT, otwierania i zamykania obowiązków podatkowych, wykreślania podatników z rejestrów;
- *prawidłowości prowadzonego postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego* wobec wybranych podmiotów w obszarze doręczeń tytułów wykonawczych, wskazywania w protokole zajęcia zabezpieczającego/egzekucyjnego opisu ruchomości, przestrzegania terminu na rozpoznanie żądania wyłączenia spod egzekucji rzeczy lub prawa majątkowego, wykorzystywania w postępowaniu egzekucyjnym wszelkich informacji o składnikach majątku zobowiązanego, sprawowania właściwego dozoru nad zajęтыми ruchomościami, wydawania postanowienia w sprawie zawieszenia postępowania egzekucyjnego, działań mających na celu dokonanie wpisu hipoteki przymusowej na nieruchomości.

W jedynej kontrolowanej i ocenionej negatywnie izbie administracji skarbowej stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia oraz sformułowano zalecenia m.in. w zakresie: orzekania w sprawach dotyczących egzekucji administracyjnej, wstrzymywania z urzędu, na czas określony, czynności egzekucyjnych lub postępowania egzekucyjnego, opracowania i wdrożenia zasad sprawnej komunikacji, w tym poprawy przepływu informacji pomiędzy pracownikami komórek organizacyjnych izby i urzędów skarbowych.

Wyniki kontroli wewnętrznych przeprowadzonych przez pracowników Ministerstwa Finansów w jednostkach KAS

W kontrolowanych jednostkach ocenionych negatywnie lub pozytywnie z uchybieniami/nieprawidłowościami kontrolujący wydawali zalecenie analizy stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w celu zapobiegania ich powstawaniu w bieżącej pracy urzędu.

W grudniu 2020 r. Departament Organizacji i Współpracy Międzynarodowej Krajowej Administracji Skarbowej wystąpił do dyrektorów izb administracji skarbowej o uwzględnienie w planach działalności kontrolnej na 2021 r. tematu *Prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czas ich trwania* wraz z zobowiązaniem do przesłania, po zakończeniu kontroli, informacji o ich wynikach, a w grudniu 2021 r. o uwzględnienie w planach na 2022 r. tematu *Egzekucja mandatów karnych* wraz z zobowiązaniem do przesłania w określonym terminie wystąpień pokontrolnych.

Informacje dostarczane w wyniku kontroli były podstawą skorygowania bądź usprawnienia funkcjonowania jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej. Kierownicy jednostek kontrolowanych informowali w wyznaczonym terminie o sposobie wykonania zaleceń, a także o podjętych działaniach.

Materiały z przeprowadzonych kontroli były przekazywane do wykorzystania w ramach sprawowanego nadzoru do departamentów merytorycznych Ministerstwa Finansów. Wyniki kontroli stanowiły podstawę do przekazania dyrektorom izb administracji skarbowej zaleceń.

5.2. Wyniki kontroli w wybranych izbach administracji skarbowej

Nieprawidłowości
stwierdzono w trzech
z pięciu kontrolowanych
izb administracji
skarbowej

Dyrektorzy pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowej monitorowali czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem oraz prowadzili analizy rozstrzygnięć sądowych wydawanych po decyzjach organów podatkowych.

W 2021 r. skrócił się w porównaniu do 2019 r. średni czas postępowania podatkowego w drugiej instancji, dotyczącego rozliczenia podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przeprowadzonego po postępowaniu naczelnika urzędu skarbowego (do 161 dni z 171 dni), jak i po postępowaniu w trybie ustawy o kontroli skarbowej (do 292 dni z 326 dni), obliczony dla pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowej. W I półroczu 2022 r. nastąpiło dalsze skrócenie średniego czasu prowadzenia postępowań podatkowych w drugiej instancji, odpowiednio do 143 dni oraz 213 dni.

Znaczny był odsetek decyzji dyrektorów izb administracji skarbowej uchylonych lub częściowo uchylonych prawomocnymi orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych (w odniesieniu do wydanych przez sądy orzeczeń). Średnio dla decyzji z lat 2020–2021 wyniósł on – 29,8% w przypadku spraw prowadzonych w pierwszej instancji przez naczelników urzędów skarbowych oraz 32,7% w przypadku postępowań prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

Prowadzenie postępowań odwoławczych w kontrolowanych izbach administracji skarbowej było realizowane w większości prawidłowo i rzetelnie, niemniej w pięciu spośród 67 badanych spraw stwierdzono nieprawidłowości polegające na:

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- nierzetelnym zweryfikowaniu w IAS w Warszawie przesłanek mających wpływ na przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- nierzetelnym zweryfikowaniu w IAS we Wrocławiu prawidłowości ustanowienia przez organ pierwszej instancji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego,
- niepodjęciu niezwłocznie czynności mających na celu uchylenie decyzji organu pierwszej instancji w całości i umorzenie postępowania (w związku z wpływem do IAS we Wrocławiu wyroku sądu administracyjnego oraz akt postępowania),
- niewykonaniu wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego, co było działaniem nierzetelnym i miało wpływ na niezłożenie skargi kasacyjnej (w IAS w Krakowie).

Prowadzenie przez organy odwoławcze postępowań podatkowych w kontrolowanych izbach administracji skarbowej nie było przedmiotem kontroli wewnętrznej, a w czterech spośród pięciu badanych izb administracji skarbowej nie było także przedmiotem audytu wewnętrznego. Kontrolą wewnętrzną lub audytem były obejmowane na ogół jednostki podległe dyrektorom izb administracji skarbowej. Większość (71%) kontroli wewnętrznych przeprowadzonych w urzędach skarbowych oraz urzędach celno-skarbowych dotyczących kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowań podatkowych lub egzekwowania zaległości podatkowych zakończyło się stwierdzeniem nieprawidłowości lub uchybień. Kierownicy jednostek kontrolowanych realizowali zalecenia i na ogół terminowo informowali o rezultatach ich wdrożenia.

5.2.1. Prowadzenie postępowań podatkowych

Wszystkie kontrolowane izby administracji skarbowej osiągnęły określone przez Szefa KAS na 2021 r. oraz na I półrocze 2022 r. wartości miernika stopnia realizacji celu odnoszącego się do prowadzenia postępowań podatkowych, tj.:

- na 2021 r. był to udział prawomocnie uchylonych przez wojewódzkie sady administracyjne decyzji dyrektora izby administracji skarbowej i naczelnika urzędu celno-skarbowego w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku (planowana wartość miernika wynosiła mniej lub 18%);
- na 2022 r. był to czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego (planowana wartość miernika wynosiła: mniej lub 140 dni).

Oczekiwanej na 2020 r. wartości miernika nie osiągnęły trzy spośród pięciu badanych izb administracji skarbowej. Szef KAS założył, że udział decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych przez WSA w relacji do liczby rozstrzygnięć WSA będzie mniejszy niż 18%. Na koniec 2020 r. miernik został osiągnięty w IAS w Krakowie i Lublinie, zaś w IAS w Warszawie, Wrocławiu oraz Białymstoku wyznaczona wartość miernika nie została osiągnięta. W IAS w Białymstoku odchylenie od planu było najmniejsze (miernik wyniósł 20,5%). Inaczej było w IAS w Warszawie oraz Wrocławiu,

Realizacja mierników stopnia realizacji celów określonych przez Szefa KAS

gdyż odchylenie to wyniosło odpowiednio 10 i 11 punktów procentowych. Dyrektorzy wymienionych izb administracji skarbowej identyfikowali przyczyny niezrealizowania miernika oraz podejmowali działania zaradcze.

Przykłady

W IAS we Wrocławiu wartość miernika na 2020 r. wyniosła 28%. Wśród przyczyn nieosiągnięcia jego planowanej wartości było m.in.: niedostateczne udowodnienie świadomości uczestnictwa podmiotów w transakcjach oszukańczych (karuzele podatkowe); niepełne przeprowadzenie postępowania dowodowego i wyjaśniającego; niezastosowanie się do wskazań WSA zawartych w wydanym wcześniej rozstrzygnięciu uchylającym decyzję; błędne stanowisko organów podatkowych w zakresie kwalifikacji przychodów z działalności gospodarczej. W związku z nieosiągnięciem planowej wartości miernika przeprowadzano analizy ukierunkowane na zidentyfikowanie najczęściej występujących przyczyn uchylania decyzji, celem ich eliminacji lub ograniczenia występowania w postępowaniach prowadzonych w pierwszej i drugiej instancji.

W IAS w Warszawie wartość miernika na 2020 r. wyniosła 29%. Nieosiągnięcie zaplanowanej jego wysokości spowodowane było różnymi czynnikami. Jak wskazał Dyrektor IAS w dużej mierze prowadzone sprawy dotyczyły nietypowych i często występujących pojedynczo zagadnień podatkowych wymagających długotrwałych i wielowątkowych postępowań podatkowych oraz postępowań wobec podmiotów zagranicznych. IAS w Warszawie obsługiwała największych podatników w kraju, co wiązało się z prowadzeniem spraw, które w imieniu podatników obsługiwane były przez największe i najbardziej wyspecjalizowane kancelarie prawnicze. Duże znaczenia miało też obciążenie IAS pracą. Podjęte działania w zakresie zwiększenia jakości decyzji wydanych w drugiej instancji polegały w głównej mierze na prowadzeniu monitoringu istotnych z punktu widzenia orzecznictwa zagadnień oraz śledzeniu linii orzecznictwa.

Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny

Prowadzenie postępowań podatkowych w komórkach organizacyjnych izby administracji skarbowej nie było przedmiotem kontroli wewnętrznej, ani audytu wewnętrznego w IAS w Warszawie, Wrocławiu oraz Białymstoku. Dyrektor IAS w Warszawie wyjaśniał, że w okresie objętym kontrolą NIK nie były prowadzone kontrole wewnętrzne, kontrole zewnętrzne, audyt wewnętrzny. Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu, a obszar postępowań podatkowych nie został wskazany przez kierownika jednostki oraz komitet audytu jako priorytetowy. Zastępca Dyrektora IAS we Wrocławiu wskazał, że objęcie prowadzenia postępowań podatkowych stałym monitoringiem warunkowało to, że działalność kontroli wewnętrznej skupiała się na innych obszarach. Odnosząc się do nieobjęcia w kontrolowanym okresie prowadzenia postępowań podatkowych audytem wewnętrznym Zastępca Dyrektora wskazał, że na podstawie analizy ryzyka obszar orzecznictwo w planach audytu na 2020 r., 2021 r. oraz 2022 r. został oceniony na poziomie średnim i nie został przyjęty do planów. W badanym okresie realizacja postępowań podatkowych w izbie administracji skarbowej nie była także przedmiotem kontroli wewnętrznej, ani audytu wewnętrznego w IAS w Krakowie. Natomiast w IAS w Lublinie w 2022 r. przeprowadzono audyt wewnętrzny zadań związanych z podatkiem akcyzowym obejmujący m.in. koordynację i nadzór nad realizacją zadań w IAS i w dwóch urzędach skarbowych. W wyniku audytu

nie stwierdzono nieprawidłowości, pozytywnie oceniono kontrolę zarządczą oraz wydano rekomendacje dotyczące organizowania cyklicznych spotkań tematycznych. W IAS w Lublinie orzecznictwo nie było przedmiotem kontroli wewnętrznej. Jak wskazał Zastępca Dyrektora IAS w Lublinie, prawidłowość prowadzonych postępowań podatkowych była objęta kontrolą funkcjonalną, sprawowaną przez osoby zajmujące kierownicze stanowiska nie rzadziej niż raz na pół roku. Kontrole te nie ujawniły nieprawidłowości, w związku z czym zagadnienia dotyczące prowadzenia przez IAS postępowań podatkowych nie były ujmowane w rocznym planie kontroli wewnętrznych.

Zdaniem NIK skoro jakość rozstrzygnięć organów odwoławczych ma decydujące znaczenie dla często wieloletnich procesów weryfikacji przez administrację skarbową prawidłowości rozliczeń podatników oraz poszanowania interesów podatników, to obszar orzecznictwa prowadzonego w izbach administracji skarbowej nie powinien być pomijany przez kilka lat z rzędu w planach kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.

Liczba decyzji wydanych w 2020 r. w drugiej instancji przez dyrektorów pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowych po postępowaniach podatkowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych wyniosła 1699, co stanowiło spadek w stosunku do 2019 r. o 12,8 %. W 2021 r. decyzji wydano 1785, a w I półroczu 2022 r. 642, przy 903 w analogicznym okresie 2021 r.

Decyzje dyrektorów izb administracji skarbowych jako organów odwoławczych w odniesieniu do decyzji naczelników urzędów skarbowych

Odsetek decyzji wydanych w okresie 2019–2022 (I półrocze), na które strony wniosły skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych uległ nieznacznemu obniżeniu. Podatnicy zaskarżyli 1062 decyzje wydane w 2019 r. (54,5%), 906 decyzji wydanych w 2020 r. (53,3%) oraz 896 decyzji wydanych w 2021 r. (50,2%), 321 decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. (50%), przy 455 w analogicznym okresie 2021 r. (50,4%).

Pomimo iż liczba prawomocnie rozstrzygniętych spraw przez wojewódzkie sądy administracyjne za poszczególne lata 2019–2021 istotnie się różniła, to odsetek decyzji uchylonych pozostawał na zbliżonym poziomie. Do czasu zakończenia czynności kontrolnych wojewódzkie sądy administracyjne, z zaskarżonych decyzji, prawomocnie rozstrzygnęły:

- 657 spraw z 2019 r. (61,9%), z czego 183 decyzji organu odwoławczego została uchylona (27,9%);
- 436 spraw z 2020 r. (48,1%), z czego 138 decyzji organu odwoławczego została uchylona (31,7%);
- 275 sprawy z 2021 r. (30,7%), z czego 76 decyzje organu odwoławczego zostały uchylone (27,6%).

Ze spraw rozstrzygniętych przez dyrektorów IAS w I półroczu 2021 r. wojewódzkie sądy administracyjne prawomocnie orzekły w 199 sprawach, z czego uchylili 52 decyzje (26,1%), zaś ze spraw rozstrzygniętych w I półroczu 2022 r. zapadły trzy wyroki, w żadnych z nich nie uchylono decyzji organu drugiej instancji.

Spośród prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych, znaczny był odsetek decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych, wydanych w latach 2020–2021 przez Dyrektora IAS w Warszawie. Dla spraw prowadzonych w pierwszej instancji przez naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego wyniósł on średnio 41,4%. Orzeczenia sądów administracyjnych dotyczące decyzji Dyrektora IAS w Warszawie stanowiły 52,6% analizowanych rozstrzygnięć w pięciu kontrolowanych izbach administracji skarbowej. Wysoki odsetek spraw uchylonych według analiz prowadzonych w IAS w Warszawie dotyczył spraw z zakresu podatku VAT i transakcji karuzelowych.

Decyzje dyrektorów
izb administracji
skarbowych jako
organów odwoławczych
w odniesieniu
do decyzji naczelników
urzędów skarbowych
po kontrolach
podatkowych

Liczba decyzji wydanych w 2020 r. w drugiej instancji przez dyrektorów pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowych, po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych, wyniosła 1299, co stanowiło spadek w stosunku do 2019 r. o 12,1%. W 2021 r. decyzji wydano 1357, a w I półroczu 2022 r. 524, przy 720 w analogicznym okresie 2021 r.

Odsetek decyzji wydanych w okresie 2019–2022 (I półrocze), na które strony wniosły skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych systematycznie się obniżał. Podatnicy zaskarżyli 724 decyzje wydane w 2019 r. (49%), 615 decyzji wydanych w 2020 r. (47,3%) oraz 619 decyzji wydanych w 2021 r. (45,6%), 227 decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. (43,3%), przy 332 w analogicznym okresie 2021 r. (46,1%).

Pomimo iż liczba prawomocnie rozstrzygniętych spraw przez wojewódzkie sądy administracyjne za poszczególne lata 2019–2021 istotnie się różniła, to odsetek decyzji uchylonych pozostawał na zbliżonym poziomie i oscylował około jednej trzeciej zapadłych prawomocnych orzeczeń. Do czasu zakończenia czynności kontrolnych wojewódzkie sądy administracyjne z zaskarżonych decyzji prawomocnie rozstrzygnęły:

- 449 spraw z 2019 r. (62%), z czego 147 decyzji organu odwoławczego została uchylona (32,7%);
- 301 spraw z 2020 r. (48,9%), z czego 103 decyzje organu odwoławczego zostały uchylone (34,2%);
- 194 sprawy z 2021 r. (31,3%), z czego 63 decyzje organu odwoławczego zostały uchylone (32,5%).

Ze spraw rozstrzygniętych przez dyrektorów IAS w I półroczu 2021 r. wojewódzkie sądy administracyjne prawomocnie orzekły w 131 sprawach, z czego uchylły 44 decyzje (33,6%), zaś ze spraw rozstrzygniętych w I półroczu 2022 r. zapadły dwa prawomocne wyroki, w żadnych z nich nie uchylono decyzji organu drugiej instancji.

Decyzje dyrektorów
izb administracji
skarbowych jako organów
odwoławczych
w odniesieniu do decyzji
wydanych po kontrolach
skarbowych

Liczba decyzji wydanych w drugiej instancji przez dyrektorów pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowych po kontrolach przeprowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2019 r. wyniosła 451, w 2020 r. 285, w 2021 r. 192 oraz 57 w I półroczu 2022 r.

Podatnicy zaskarżyli 315 decyzji wydanych w 2019 r. (69,8%), 177 decyzji wydanych w 2020 r. (62,1%) oraz 122 decyzje wydane w 2021 r. (63,5%) i 23 decyzje wydane w I półroczu 2022 r. (40,4%).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Do czasu zakończenia czynności kontrolnych wojewódzkie sądy administracyjne z zaskarżonych decyzji prawomocnie rozstrzygnęły:

- 132 sprawy z 2019 r. (41,9%), z czego 48 decyzji organu odwoławczego zostało uchylonych (36,4%);
- 84 sprawy z 2020 r. (47,5%), z czego 25 decyzji organu odwoławczego zostało uchylonych (29,8%);
- 23 sprawy z 2021 r. (18,9%), z czego 10 decyzji organu odwoławczego zostało uchylonych (43,5%).

W sprawach rozstrzygniętych przez dyrektorów IAS w I półroczu 2022 r. wojewódzkie sądy administracyjne nie wydały żadnego prawomocnego orzeczenia.

Spośród prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych, znaczny był odsetek decyzji uchylonych, lub częściowo uchylonych, wydanych przez Dyrektora IAS w Warszawie w latach 2020–2021. Średnio wyniósł on 33,8%. Orzeczenia sądów administracyjnych dotyczące decyzji Dyrektora IAS w Warszawie stanowiły 63,6% analizowanych rozstrzygnięć w pięciu kontrolowanych izbach administracji skarbowej i dotyczyły w głównie spraw z zakresu podatku VAT i transakcji karuzelowych.

Liczba decyzji wydanych w drugiej instancji przez dyrektorów kontrolowanych izb administracji skarbowych dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi w 2019 r. wyniosła 706, w 2020 r. 412, w 2021 r. 393 oraz 204 w I półroczu 2022 r.

Podatnicy zaskarżyli 398 decyzji wydanych w 2019 r. (56,4%), 160 decyzji wydanych w 2020 r. (38,8%) oraz 118 decyzji wydanych w 2021 r. (30%) i 69 decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. (33,8%).

Niewielki odsetek zaskarżonych decyzji był uchylany przez wojewódzkie sądy administracyjne. Do czasu zakończenia czynności kontrolnych, wojewódzkie sądy administracyjne prawomocnie rozstrzygnęły:

- 311 spraw z 2019 r. (78,1%), z czego jedna decyzja organu odwoławczego została uchylona (0,3%);
- 117 spraw z 2020 r. (73,1%), z czego żadna decyzja organu odwoławczego nie została uchylona;
- 68 spraw z 2021 r. (57,6%), z czego dwie decyzje organu odwoławczego zostały uchylone (2,9%).

Ze spraw rozstrzygniętych przez dyrektorów IAS w I półroczu 2021 r. wojewódzkie sądy administracyjne prawomocnie orzekły w 14 sprawach, z czego żadna decyzja nie została uchylona, zaś ze spraw rozstrzygniętych w I półroczu 2022 r. zapadło pięć prawomocnych wyroków, w żadnych z nich nie uchylono decyzji organu drugiej instancji.

Głównymi przyczynami uchylania przez sądy administracyjne decyzji dyrektorów izb administracji skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa były:

- niepełne ustalenie stanu faktycznego;
- niewłaściwa ocena zebranego materiału dowodowego;

Decyzje dyrektorów izb administracji skarbowych jako organów odwoławczych dotyczące VAT lub akcyzy z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi

Przyczyny uchylania decyzji dyrektorów izb administracji skarbowych przez sądy administracyjne

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- niedostateczne udowodnienie braku należytej staranności po stronie nabywcy towarów, w przypadku podejrzenia rzekomego nabycia towarów;
- zmiana linii orzeczniczej sądów administracyjnych; najdonioślejsze znaczenie w tym aspekcie miały dwie uchwały siedmiu sędziów NSA:
 - z 18 marca 2019 r., sygn. akt I FPS 3/18, w której Sąd stwierdził, iż dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c Ordynacji podatkowej zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony. Natomiast uchybienie w realizacji powyższego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej,
 - z 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21, w której Sąd stwierdził, iż sądy administracyjne są uprawnione do oceny, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego wywołało skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Monitorowanie jakości rozstrzygnięć dyrektorów izb administracji

Monitoring jakości rozstrzygnięć dyrektorów izb administracji skarbowych odbywał się przede wszystkim poprzez bieżący nadzór kierownictwa sprawowany podczas prowadzenia postępowań podatkowych i wydawania w tym zakresie decyzji. W toku nadzoru weryfikowana była prawidłowość stosowania przepisów prawa materialnego i procesowego, stosowania bieżących interpretacji oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Jakość orzecznictwa omawiana była także na naradach kierownictwa izb administracji skarbowej oraz na spotkaniach z pracownikami. Celem spotkań (narad, szkoleń, warsztatów) było systematyczne zapoznawanie się ze stwierdzonymi w toku postępowań odwoławczych uchybieniami w zakresie orzecznictwa, wymiana doświadczeń oraz ustalanie strategii działań na przyszłość. Dokonywana była analiza linii orzeczniczej sądów administracyjnych oraz najistotniejszych wyroków. Szkolenia i warsztaty dotyczyły również zmian przepisów, interpretacji zagadnień podatkowych.

Średni czas postępowania podatkowego prowadzonego w drugiej instancji

Średni czas trwania postępowania podatkowego w drugiej instancji dotyczącego podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w pięciu kontrolowanych izbach administracji skarbowych, przeprowadzonego po:

- postępowaniu podatkowym naczelnika urzędu skarbowego (ogółem) w 2019 r. wyniósł 171 dni, w 2020 r. 198 dni, w 2021 r. 161 dni, zaś w I półroczu 2022 r. 143 dni;
- po kontroli podatkowej w 2019 r. wyniósł 175 dni, w 2020 r. 200 dni, w 2021 r. 194 dni, zaś w I półroczu 2022 r. 169 dni;
- po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej w 2019 r. wyniósł 326 dni, w 2020 r. 413 dni, w 2021 r. 292 dni, zaś w I półroczu 2022 r. 213 dni;
- po postępowaniu naczelnika urzędu celno-skarbowego w sprawie VAT lub akcyzy od importu towarów w 2019 r. wyniósł 67 dni, w 2020 r. 113 dni, w 2021 r. 109 dni, zaś w I półroczu 2022 r. 77 dni.

Średni czas trwania postępowań podatkowych we wszystkich powyższych czterech grupach w 2020 r. uległ wydłużeniu względem roku 2019. Główną przyczynę stanowiła sytuacja związana z epidemią COVID-19.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Z kolei w I półroczu 2022 r. w porównaniu do 2019 r. nastąpiło skrócenie średniego czasu trwania postępowania podatkowego w ww. trzech pierwszych grupach (w pierwszej o 16,4%, w drugiej o 3,4%, w trzeciej o 34,7%). W ostatniej grupie nastąpiło jego wydłużenie o 14,9%, przy czym postępowania dotyczące VAT i akcyzy od importu towarów w całym analizowanym okresie były prowadzone najkrócej.

Na czas prowadzenia postępowań w drugiej instancji wpływało obciążenie pracowników prowadzonymi postępowaniami. W I półroczu 2022 r. dodatkowo była to realizacja zadań związanych z wdrożeniem „Polskiego Ładu”, a także realizacja obowiązków związanych z akcją składania zeznań rocznych oraz wsparciem Krajowej Informacji Skarbowej.

W izbach administracji skarbowych monitorowano czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Sprawy zagrożone przedawnieniem były traktowane priorytetowo, tak aby ich załatwienie nastąpiło przed terminem przedawnienia. W monitorowaniu czasu prowadzenia postępowań jak i spraw zagrożonych przedawnieniem ważną rolę odgrywały kontrole funkcjonalne, cykliczne spotkania i narady kadry kierowniczej oraz narady i zebrania z pracownikami komórek orzecznich. Inicjowane one były w celu zdiagnozowania przyczyn problemów związanych z długotrwałością prowadzonych postępowań oraz w celu opracowania bieżących rozwiązań.

Przykład

W IAS w Krakowie w oparciu o wdrożony w 2020 r. rejestr wewnętrzny i gromadzone w nim dane odnoszące się do terminu przedawnienia, kierownicy komórek orzecznich na bieżąco nadzorowali pracę swoich pracowników, w szczególności w zakresie zagrożenia przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wcześniej informacje o przedawnieniu można było uzyskać tylko poprzez szczegółową analizę akt danej sprawy.

Liczba osób w pięciu kontrolowanych izbach administracji skarbowej prowadzących postępowania podatkowe dotyczące podatków stanowiących dochody budżetu państwa na przestrzeni 2019–2022 (I półrocze) uległa stopniowemu zmniejszeniu. Na koniec 2019 r. liczba tych osób wynosiła 322, na koniec 2020 r. 319, na koniec 2021 r. 310, a na koniec I półrocza 2022 r. 300. Odsetek osób z ponad dwuletnim doświadczeniem pracy w administracji skarbowej na koniec 2019 r. wynosił 91,3% i w kolejnych okresach stopniowo wzrósł do: 94% na koniec 2020 r., 95,8% na koniec 2021 r. oraz 98,3% na 30 czerwca 2022 r.

Przykład

W IAS w Warszawie, mimo prowadzonych naborów, w obciążonych pracą komórkach orzecznich rosła liczba nieobsadzonych etatów. O nierozstrzygnięciu naborów decydował głównie brak ofert lub niezgłoszenie się odpowiednich kandydatów.

Szczegółowym badaniem objęto 67 postępowań podatkowych organów odwoławczych w sprawach określenia lub ustalenia zobowiązania podatkowego, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa na łączną kwotę ustaleń (nieprawidłowości) 1076,7 mln zł (po 13 w IAS

Liczba osób w izbach administracji skarbowych prowadzących postępowania podatkowe

Wyniki badania próby postępowań podatkowych

w Białymstoku, Krakowie, Lublinie, Wrocławiu oraz 15 w IAS w Warszawie). Z tej kwoty 70,3% przypadło na IAS w Warszawie, 18,4% na IAS w Krakowie, 6,4% na IAS w Lublinie, 4,8% na IAS we Wrocławiu, 0,2% na IAS w Białymstoku. Co do zasady badaniem objęto trzy grupy spraw:

- w których dyrektorzy izb administracji skarbowych wydali decyzję na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej i przekazali sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji,
- zakończone wydaniem (i doręczeniem) przez organ odwoławczy decyzji w ostatnim półroczu przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia,
- umorzone z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Czas trwania postępowań odwoławczych był zróżnicowany. W terminie do dwóch miesięcy (art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej) zostało załatwionych 38,8% wszystkich szczegółowo badanych spraw. Pozostałe postępowania podatkowe były na ogół przedłużane, a podatnicy byli rzetelnie informowani o przyczynach niezakończono sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy, stosownie do art. 140 Ordynacji podatkowej. Główne przyczyny przedłużania postępowań podatkowych stanowiły: konieczność przeprowadzenia wnikliwej analizy obszernego materiału dowodowego, złożony i skomplikowany charakter sprawy, zawieszenie z mocy prawa terminów procesowych w związku z epidemią COVID-19, czynności związane z uzyskaniem dodatkowych informacji do oceny możliwości merytorycznego rozpatrzenia wniesionego odwołania lub mogące mieć wpływ na wynik postępowania odwoławczego, konieczność zasięgnięcia informacji i zakończenia innych postępowań mających wpływ na rodzaj rozstrzygnięcia. Niemniej w jednym przypadku, w postępowaniu podatkowym strona ani razu nie została zawiadomiona o niezakończono sprawy w terminie.

Przykład nieprawidłowości

W IAS we Wrocławiu w jednym przypadku (z 13 badanych w tej IAS) stwierdzono, że mimo otrzymania w dniu 7 sierpnia 2019 r. z sądu administracyjnego akt postępowania, nie podjęto niezwłocznych czynności ukierunkowanych na załatwienie sprawy, a w konsekwencji Dyrektor IAS wydał decyzję rozstrzygającą (uchylającą w wykonaniu wyroku NSA decyzję organu pierwszej instancji w całości i umarzającą postępowanie w sprawie) w dniu 30 kwietnia 2021 r., tj. dopiero po ponad dwudziestu miesiącach od przekazania akt postępowania przez sąd administracyjny. Tym samym doszło do naruszenia art. 139 § 3 i art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, gdyż sprawa nie została załatwiona w terminie dwóch miesięcy, a strona nie była informowana o niezakończono sprawy w terminie i nie wyznaczono nowego terminu jej załatwienia.

Naczelnik Wydziału Podatku od Towarów i Usług w IAS wskazał m.in., że wynikało to z niezarejestrowania przez pracownika w systemie kancelaryjnym nowej sprawy, z chwilą gdy wpłynęły akta sprawy z sądu administracyjnego oraz absencji pracownika.

Poza wymienioną już nieprawidłowością w IAS we Wrocławiu, NIK stwierdziła nieprawidłowości w przypadku czterech innych postępowań, z tego w dwóch postępowaniach prowadzonych w IAS w Warszawie, jednym prowadzonym w IAS we Wrocławiu oraz jednym w IAS w Krakowie. Łącznie nieprawidłowości stwierdzono w pięciu spośród 67 badanych spraw (7,5%).

Przykłady nieprawidłowości

W IAS we Wrocławiu w jednej sprawie (z 13 badanych w tej IAS) w toku prowadzonego postępowania odwoławczego nierzetelnie zweryfikowano prawidłowość ustanowienia przez organ pierwszej instancji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Organ pierwszej instancji wydał decyzję o zabezpieczeniu, jak również w tej samej dacie wystawił zarządzenia zabezpieczenia należności pieniężnych określonych w przywołanej decyzji. Decyzję i zarządzenia zabezpieczenia zostały równolegle wysłane do strony za pośrednictwem operatora pocztowego. Tymczasem z obowiązujących wówczas uregulowań wynikało, że wydanie zarządzenia zabezpieczenia możliwe było dopiero po skutecznym doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu. Tym samym nie wystąpiły przesłanki pozwalające uznać, że bieg przedawnienia został zawieszony lub nie rozpoczął się.

Zastępca Dyrektora IAS we Wrocławiu wyjaśniał m.in., że organ odwoławczy był w przeświadczeniu, że bieg terminu przedawnienia został zawieszony z dniem doręczenia zarządzeń zabezpieczających, co dawało podstawy do prowadzenia postępowania odwoławczego.

W IAS w Krakowie w jednej sprawie (z 13 badanych w tej IAS) stwierdzono nieprawidłowość polegającą na niewykonaniu wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego, co było działaniem nierzetelnym. Organ drugiej instancji w 2016 r. wydał decyzję dotyczącą przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za rok 2008. Podatnik zaskarżył powyższą decyzję. WSA w Krakowie w wyroku z 2016 r. uchylił decyzję organu odwoławczego. Podatnik zaskarżył korzystny dla siebie wyrok. NSA w wyroku z 2019 r. stwierdził, iż wyrok WSA w Krakowie jest niezgodny z prawem, jednakże z uwagi na zasadę *reformationis in peius* (zakaz orzekania na niekorzyść skarżącego) oddalił skargę kasacyjną podatnika i pozostawił wyrok WSA w Krakowie w obrocie prawnym. Oznaczało to, iż w kolejnej swojej decyzji, zgodnie z art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵⁰, Dyrektor IAS w Krakowie winien zastosować się do oceny prawnej oraz wskazań co do dalszego postępowania wyrażonych w orzeczeniu WSA z 2016 r. Organ odwoławczy w decyzji z 2020 r. nie wykonał zaleceń z wyroku WSA z 2016 r., co zostało następnie potwierdzone przez WSA w wyroku z 2020 r. oraz w wyroku NSA z 2021 r.

Dyrektor IAS w Krakowie wyjaśniał m.in., że decyzja z 2016 r. była jedną z pierwszych wydanych po wejściu w życie ustawy z 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy Ordynacja podatkowa⁵¹, które wprowadziły nowe uregulowania w zakresie tzw. nieujawnionych źródeł przychodów.

W IAS w Warszawie w dwóch sprawach (z 15 badanych w tej IAS) nierzetelnie zweryfikowano przesłanki mające wpływ na zawieszenie bądź przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Obie sprawy dotyczyły zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych i miały tożsamy przebieg. W sprawach zaistniały dwie przesłanki mające wpływ na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego: wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony oraz wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję Dyrektora IAS w Warszawie. Wszczęcie postępowań w sprawie o przestępstwo skarbowe nastąpiło na mniej niż dwa miesiące przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W sprawach zapadły

⁵⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 329, ze zm.

⁵¹ Dz. U. poz. 251.

wyroki NSA, w których uchylono korzystne dla organu odwoławczego orzeczenia WSA w Warszawie oraz jednocześnie uchylono decyzje organu drugiej instancji. Organ odwoławczy podjął czynności weryfikacyjne odnośnie przesłanek zawieszających bądź przerywających bieg terminu rozpatrywanego zobowiązania podatkowego po zwrocie akt z sądu administracyjnego. W ich następstwie okazało się, iż w okresie pomiędzy doręczeniem odpisu orzeczeń NSA a zwrotem akt spraw z sądu administracyjnego nastąpiło przedawnienie zobowiązań podatkowych. Niepodjęcie czynności weryfikacyjnych dotyczących przesłanek mających wpływ na przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia niezwłocznie po otrzymaniu odpisu wyroku NSA, było działaniem nierzetelnym. Dyrektor IAS w Warszawie wykonał je dopiero po zwrocie akt z sądu. Brak akt sprawy nie stanowił przeszkody do przeprowadzenia przedmiotowych czynności weryfikacyjnych.

Dyrektor IAS w Warszawie wyjaśnił m.in., że w tych dwóch przypadkach proces weryfikacji kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego nie przebiegł w pełni prawidłowo. Nie zidentyfikowano prawidłowo okoliczności zagrożenia przedawnieniem zobowiązań podatkowych na etapie otrzymania wyroku NSA na skutek zbiegu szeregu niekorzystnych okoliczności, gdyż:

- w okresie, w którym sprawa zawisła przed sądem doszło do prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego, którego wszczęcie niedługo przed upływem nominalnego terminu przedawnienia (niecałe dwa miesiące) umożliwiło w ogóle wydanie pierwotnych decyzji podatkowych (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej);
- nastąpiła zmiana pracowników prowadzących dotychczas sprawę (spowodowana odejściem z IAS w Warszawie) oraz zmiana struktury organizacyjnej pionu, w skład którego wchodziły komórki uprzednio prowadzące sprawę;
- występował brak spójności pomiędzy regulacjami zawartymi w art. 70 § 7 pkt 2 O.p. i art. 286 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę na występującą niespójność przepisów Ordynacji podatkowej (art. 70 § 7 pkt 2) i ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (art. 286 § 2) we wskazaniu zdarzenia skutkującego zakończeniem biegu okresu zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz rozpoczęciem terminu do załatwienia sprawy przez organ administracji po rozpatrzeniu sprawy przez sąd administracyjny. W pierwszym przypadku jest nim doręczenie organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, zaś w drugim – doręczenie organowi akt. Dyrektor IAS w Warszawie, dostrzegając niespójność przepisów, sygnalizował Ministrowi Finansów w 2011 r. i 2021 r. istnienie praktycznego problemu w stosowaniu art. 70 § 7 pkt 2 O.p. i art. 286 § 2 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Projekt zmian w Ordynacji podatkowej z 27 czerwca 2022 r. przygotowany przez Ministerstwo Finansów i przesłany do podległych organów podatkowych w celu zgłoszenia uwag, przewiduje nowelizację art. 70 § 7 pkt 2 O.p. dostosowując jego treść do regulacji zawartej w art. 286 § 2 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

W 27 przypadkach (z 67 badanych) organy odwoławcze uchylały decyzje organów pierwszej instancji w całości i przekazywały sprawy do ponownego rozpatrzenia przez te organy. Jako przyczyny wskazywano w głównej mierze na niedostateczne wyjaśnienie i dokumentowanie stanu faktycz-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

nego oraz naruszenie obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego przez organ pierwszej instancji, tj. naruszenie art. 122 i art. 187 Ordynacji podatkowej.

W 18 przypadkach (z 67 badanych) organy odwoławcze uchylały decyzje organów pierwszej instancji w całości i umarzały postępowanie w sprawie z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przyczynami były na ogół:

- nieskuteczne zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70c O.p.); organy pierwszej instancji doręczały zawiadomienie stronie, a nie ustanowionemu w danej sprawie pełnomocnikowi; w datach doręczeń tych zawiadomień orzecznictwo nie było jednolite; według jednej linii orzeczniczej takie działanie było prawidłowe, a według drugiej zawiadomienie w trybie art. 70c O.p. należało doręczać pełnomocnikowi; w dniu 18 marca 2019 r., NSA w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę sygn. akt, w której stwierdził, iż przedmiotowe zawiadomienie należy doręczać ustanowionemu pełnomocnikowi, a nie stronie, zaś uchybienie temu obowiązkowi skutkuje brakiem zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; na ogół decyzje organów odwoławczych zostały poddane kontroli sądów administracyjnych, które powołując się na wskazaną wyżej uchwałę NSA uchylały decyzje organów drugiej instancji;
- doręczenie przez organy pierwszej instancji decyzji podatkowej tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; w sprawach tych nie zastosowana żadnego środka zawieszającego lub przerywającego bieg terminu przedawnienia; w konsekwencji w dacie rozstrzygnięcia sprawy przez organ odwoławczy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu;
- błędy popełnione przez organy pierwszej instancji w zakresie przesłanek mających zawiesić lub przerwać bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; ostatecznie okazywały się one nieskuteczne, a dotyczyły m.in.: wydania zarządzeń zabezpieczenia przed doręczeniem decyzji o zabezpieczeniu; nieprawidłowej oceny przesłanki uzależniającej rozstrzygnięcie polskiego organu podatkowego od uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa; uznania, iż ogłoszenie upadłości podatnika, które nastąpiło po upływie terminu płatności podatku, ale przed końcem roku kalendarzowego, w którym upływał termin płatności tego podatku, skutkowało przerwaniem biegu terminu przedawnienia;
- złożoność i znaczny stopień skomplikowania długotrwałych postępowań podatkowych; w toku kontroli nie stwierdzono, by umorzenie postępowań było spowodowane opieszałością rozstrzygnięcia spraw przez pracowników izby administracji skarbowej.

5.2.2. Zarządzanie prowadzeniem kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych przez jednostki podległe

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej (IAS w Białymstoku, IAS w Lublinie, IAS w Krakowie, IAS w Warszawie i IAS we Wrocławiu) systematycznie monitorowali skuteczność prowadzonych przez podległe jednostki KAS kontroli rozliczeń podatkowych, postępowań podat-

Realizacja mierników stopnia realizacji celów określonych przez Szefa KAS

kowych oraz postępowań egzekucyjnych, wykorzystując w szczególności mierniki określone przez Szefa KAS w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej* na poszczególne lata 2020–2022. Kontrolowane izby wraz z jednostkami podległymi, osiągnęły w badanym okresie planowany poziom większości mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS. W przypadku nieosiągnięcia oczekiwanej wartości miernika ustalano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami oraz podejmowano działania zaradcze.

Kontrole podatkowe

Liczba zakończonych kontroli podatkowych w zakresie prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych z pięciu województw w 2020 r. wyniosła 6762 i była niższa o 1917 niż w roku 2019, tj. o 22,1%. W 2021 r. liczba zakończonych kontroli wyniosła 7572 i była wyższa o 12% niż w 2020 r., ale niższa niż w 2019 r. o 12,8%. W I półroczu 2022 r. zakończono 3832 kontrole podatkowe.

Odsetek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) wynosił w 2019 r. 84,5%, w 2020 r. 80,4%, w 2021 r. 91,5%, zaś w I półroczu 2022 r. 93,4%.

Automatyzacja weryfikacji danych podatkowych za pomocą Jednolitego Pliku Kontrolnego przyczyniła się do zwiększenia trafności analizy i przyspieszenia procesu gromadzenia informacji. W rezultacie zmniejszono liczbę kontroli podatkowych wobec podmiotów obarczonych niskim poziomem ryzyka, a stwierdzane nieprawidłowości korygowano na bieżąco podczas czynności sprawdzających. Na zmniejszenie liczby kontroli podatkowych miały również wpływ obostrzenia związane ze stanem epidemii COVID-19 (ograniczenia w kontaktach międzyludzkich, absencja kontrolujących).

Średni czas trwania kontroli podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2019 r. wyniósł 127 dni (licząc czasookres od jej wszczęcia do zakończenia), 151 dni w 2020 r., 122 dni w 2021 r., zaś 120 dni w I półroczu 2022 r.

Kontrole celno-skarbowe i skarbowe

Liczba zakończonych kontroli w zakresie prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa przeprowadzonych przez naczelników urzędów celno-skarbowych z pięciu województw w 2020 r. wyniosła 830 i była niższa o 172 niż w roku 2019, tj. o 17,2%. W 2021 r. zakończono 1277, tj. o 447 kontroli więcej niż w 2020 r. W I półroczu 2022 r. liczba zakończonych kontroli wyniosła 821.

Odsetek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) wynosił w 2019 r. 78,9%, w 2020 r. 83,3%, w 2021 r. 90,8%, zaś w I półroczu 2022 r. 92,3%.

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2019 r. wyniósł 340 dni (licząc czasookres od jej wszczęcia do zakończenia), 424 dni w 2020 r., 369 dni w 2021 r., zaś 384 dni w I półroczu 2022 r.

Ogólna liczba decyzji naczelników urzędów skarbowych z pięciu województw dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2020 r. wyniosła 23 981 i była niższa o 3137 niż w roku 2019, tj. o 11,6%. W 2021 r. liczba tych decyzji wyniosła 23 015, a w I półroczu 2022 r. 17 123, przy 17 339 z analogicznego okresu roku 2021.

Decyzje wymiarowe
naczelników urzędów
skarbowych ogółem

Od decyzji wydanych w 2019 r. podatnicy złożyli odwołania do dyrektorów izb administracji skarbowych w 2129 przypadkach (7,9% wszystkich decyzji), w 2020 r. odwołań było 1667 (7% wszystkich decyzji), a w 2021 r. 1567 (6,8% wszystkich decyzji). Od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. odwoływano się 491 razy (2,9% wszystkich decyzji), gdy w analogicznym okresie 2021 r. 662 (3,8% wszystkich decyzji).

Do czasu zakończenia czynności kontrolnych dyrektorzy izb administracji skarbowych rozstrzygnęli 79,8% spraw dotyczących odwołań od decyzji wydanych w 2019 r., 81,5% od decyzji wydanych w 2020 r., 74% od decyzji wydanych w 2021 r. oraz 38,5% od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r.

Jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w pierwszej instancji mierzona relacją decyzji uchylonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej w drugiej instancji do liczby decyzji wydanych przez naczelników pozostawała na zbliżonym poziomie i wyniosła 2,3% dla decyzji wydanych w 2019 r., 2,1% dla decyzji wydanych w 2020 r. oraz 2,2% dla decyzji wydanych w 2021 r. Nie ulegała poprawie jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w pierwszej instancji mierzona relacją decyzji uchylonych przez dyrektorów izb administracji skarbowych w drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez ten organ. Wyniosła ono 29,2% dla decyzji wydanych w 2019 r., 30,8% dla decyzji wydanych w 2020 r., 31,6% dla decyzji wydanych w 2021 r. oraz 36,5%, dla decyzji z I półrocza 2022 r.

Liczba decyzji naczelników urzędów skarbowych z pięciu województw wydanych po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2020 r. wyniosła 3632 i była niższa o 1102 niż w roku 2019, tj. o 23,3%. W 2021 r. liczba tych decyzji wyniosła 3582, a w I półroczu 2022 r. 1406, przy 1559 z analogicznego okresu roku 2021.

Decyzje wymiarowe
naczelników urzędów
skarbowych
po kontrolach
podatkowych

Od decyzji wydanych w 2019 r. podatnicy złożyli odwołania do dyrektorów izb administracji skarbowych w 1411 przypadkach (29,8% wszystkich decyzji), w 2020 r. odwołań było 1184 (32,6% wszystkich decyzji), a w 2021 r. – 954 (26,6% wszystkich decyzji). Od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. odwoływano się 319 razy (22,7% wszystkich decyzji), gdy w analogicznym okresie 2021 r. – 439 (28,2% wszystkich decyzji).

Do czasu zakończenia czynności kontrolnych dyrektorzy izb administracji skarbowych rozstrzygnęli około trzech czwartych spraw dotyczących odwołań od decyzji wydanych w okresie 2019–2021 r., tj. odpowiednio: 78,1%, 79,4%, 73,3%. Odnośnie I półrocza 2022 r. ten współczynnik wyniósł 33,5%.

Jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w pierwszej instancji mierzona relacją decyzji uchylonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej w drugiej instancji do liczby decyzji wydanych przez

naczelników obniżyła się z 7,7% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 10,6% dla decyzji wydanych w 2020 r., natomiast dla decyzji wydanych w 2021 r. wyniosła 9,3%. Stopniowemu pogorszeniu w stosunku do 2019 r. ulegała jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w pierwszej instancji mierzona relacją decyzji uchylonych przez dyrektorów izb administracji skarbowych w drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez ten organ. Wyniosła ono 26% dla decyzji wydanych w 2019 r., 32,6% dla decyzji wydanych w 2020 r., 35,1% dla decyzji wydanych w 2021 r. oraz 36,4%, dla decyzji z I półrocza 2022 r.

Przyczynami uchylania decyzji organów pierwszej instancji było: niedokładne ustalenie stanu faktycznego poprzez brak zebrania kompletnego materiału dowodowego w sprawie, niewłaściwa ocena zebranego materiału dowodowego, nieprawidłowe zastosowanie przepisów prawa materialnego, zmiana linii orzeczniczej.

Podstawowym działaniem dyrektorów izb administracji skarbowych w zakresie zapewnienia jakości rozstrzygnięć podległych organów podatkowych było sprawowanie tzw. nadzoru instancyjnego, w ramach którego wskazywano na zidentyfikowane braki w przeprowadzonych postępowaniach lub zlecano przeprowadzanie postępowania uzupełniającego (art. 229 O.p.). Ponadto organizowano spotkania i narady zarówno kadry kierowniczej, jak i pracowników komórek orzeczniczych celem omówienia problematycznych zagadnień związanych ze stosowaniem przepisów prawa materialnego i procesowego, spraw szczególnie skomplikowanych, a także orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Dyrektorzy izb administracji skarbowych regularnie kierowali do jednostek podległych wytyczne, zalecenia, informacje zmierzające do poprawy jakości rozstrzygnięć, a w przypadku stwierdzenia powtarzających się błędów sporządzane były analizy skali i przyczyn zjawiska. Ponadto dyrektorzy izb administracji skarbowych zgłaszali problemy i wątpliwości w ramach prowadzonych przez Ministerstwo Finansów rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych. Wyniki monitorowania jakości rozstrzygnięć były także brane pod uwagę przy typowaniu jednostek podległych do kontroli wewnętrznej.

Średni czas trwania postępowań podatkowych przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych z pięciu województw po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2019 r. wyniósł 257 dni, w 2020 r. 259 dni, w 2021 r. 260 dni, zaś 291 dni w I półroczu 2022 r., przy 282 dniach analogicznego okresu 2021 r.

W następstwie wytycznych z Ministerstwa Finansów dyrektorzy izb administracji skarbowych objęli cyklicznym monitoringiem postępowania podatkowe prowadzone przez podległe jednostki trwające powyżej pół roku. W wyniku czynności analitycznych zobowiązywano naczelników podległych urzędów, w których takich postępowań występowało najwięcej, do podjęcia stosownych działań naprawczych.

Przykład

Dyrektor IAS w Warszawie utworzył w jednym z warszawskich urzędów skarbowych komórki zamiejskowe z lokalizacją w Radomiu, co umożliwiło łatwiejsze pozyskanie, na rynku pracy poza Warszawą, dodatkowych pracowników. Kolejnym działaniem było zlecanie prowadzenia postępowań podatkowych pracownikom wcześniej prowadzącym kontrolę podatkową. Od września 2020 r. w 12 urzędach z województwa mazowieckiego dokonano scalenia komórek orzecznictwa z komórkami kontroli podatkowej.

Dyrektorzy izb administracji skarbowych szczególnym monitoringiem obejmowali sprawy zagrożone przedawnieniem. Podejmowane były działania mające zapobiegać umarzaniu postępowań podatkowych z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przykład

W **IAS w Krakowie** w 2021 r. przekazano naczelnikom urzędów skarbowych wytyczne w obszarze postępowań podatkowych, które m.in. zobowiązały organy pierwszej instancji w określonych sytuacjach do przekazywania wraz z odwołaniem uwierzytelnionych kopii dokumentów związanych z przerwaniem lub zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto naczelnicy w okresie od przekazania odwołania do Dyrektora Izby, do otrzymania rozstrzygnięcia w drugiej instancji, byli zobowiązani do niezwłocznego informowania organu odwoławczego, o znanych naczelnikom okolicznościach wpływających na przerwanie, zawieszenie lub ponowne rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia zobowiązania objętego decyzją.

W **IAS w Krakowie** na początku 2022 r. wprowadzony został we wszystkich 28 urzędach skarbowych ujednolicony Rejestr postępowań podatkowych, który był na bieżąco uzupełniany przez podległe urzędy skarbowe. Możliwość cyklicznego (raz w miesiącu) scalania ujednoliconych rejestrów z 28 urzędów skarbowych województwa małopolskiego ułatwiało nadzór i bieżącą analizę terminowości prowadzonych spraw w urzędach, także z uwzględnieniem terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Na wydłużony średni czas trwania postępowań podatkowych w I półroczu 2022 r. zasadniczy wpływ miała akcja informacyjna związana z wprowadzeniem przepisów „Polskiego Ładu”, które stały się priorytetem Ministerstwa Finansów, a ich skala okazała się bezprecedensowa. W akcję zaangażowane były wszystkie jednostki administracji skarbowej, a przede wszystkim przesunięci do tych zadań zostali pracownicy komórek postępowań podatkowych (co spowodowało obciążenie pracą w tych komórkach), w tym również duża grupa osób zatrudnionych w komórkach orzecznich IAS. W związku z opisaną akcją w I półroczu 2022 r. odbyły się liczne szkolenia dla różnych grup podatników, dyżury telefoniczne. Ponadto pracownicy IAS byli zaangażowani w koordynowanie działań w całym województwie i w raportowanie tych działań do Ministerstwa Finansów. Działania te wymagały czasu nie tylko na ich bezpośrednie przeprowadzenie, ale również na uprzednie merytoryczne przeszkolenie pracowników. Nie dysponowano w tym okresie takimi zasobami kadrowymi, które mogłyby zniwelować obciążenie pracą w komórkach orzecznich spowodowane powierzeniem tym komórkom priorytetowych zadań związanych z akcją „Polski Ład”.

Liczba osób w urzędach skarbowych podległych pięciu kontrolowanym izbom administracji skarbowej prowadzących postępowania podatkowe po kontrolach podatkowych na przestrzeni 2019–2022 (I półrocze) ulegała zwiększeniu. Na koniec 2019 r. liczba tych osób wynosiła 880, na koniec 2020 r. 929, na koniec 2021 r. 937, na koniec I półrocza 2022 r. 938.

Decyzje naczelników urzędów celno-skarbowych po kontrolach celno-skarbowych

Liczba decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych z pięciu województw wydanych po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, dla których organem drugiej instancji był naczelnik urzędu celno-skarbowego w 2020 r. wyniosła 418 i była wyższa o 56 niż w roku 2019, tj. o 15,5%. W 2021 r. liczba tych decyzji wyniosła 488, a w I półroczu 2022 r. 390, przy 203 z analogicznego okresu roku 2021.

Od decyzji wydanych w 2019 r. podatnicy złożyli odwołania w 210 przypadkach (58% wszystkich decyzji), w 2020 r. odwołań było 232 (55,5% wszystkich decyzji), a w 2021 r. 267 (54,7% wszystkich decyzji). Od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. odwoływano się 217 razy (55,6% wszystkich decyzji), gdy w analogicznym okresie 2021 r. 107 (52,7% wszystkich decyzji).

Do czasu zakończenia czynności kontrolnych naczelnicy urzędów celno-skarbowych rozstrzygnęli 90% spraw dotyczących odwołań od decyzji wydanych w 2019 r., 98,3% od decyzji wydanych w 2020 r., 80,9% od decyzji wydanych w 2021 r. oraz 36,9% od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r.

Jakość decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych wydanych w pierwszej instancji mierzona relacją decyzji uchylonych w drugiej instancji do liczby decyzji wydanych przez naczelników dla decyzji wydanych w 2019 r. wyniosła 17,5%, dla decyzji wydanych w 2020 r. wyniosła 18,5%, natomiast dla decyzji wydanych w 2021 r. wyniosła 13,2%. Jakość decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych mierzona relacją decyzji uchylonych przez naczelników urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez ten organ wyniosła 30,2% dla decyzji wydanych w 2019 r., 33,3% dla decyzji wydanych w 2020 r., 24,1% dla decyzji wydanych w 2021 r. oraz 22,5%, dla decyzji z I półrocza 2022 r.

Liczba decyzji wydanych w drugiej instancji przez naczelników urzędów celno-skarbowych z pięciu województw dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2020 r. wyniosła 191 i była o 47 wyższa niż w roku 2019, tj. o 32,6%. W 2021 r. liczba tych decyzji wyniosła 245, a w I półroczu 2022 r. 123, przy 115 w analogicznym okresie roku 2021.

Od decyzji wydanych w 2019 r. podatnicy złożyli skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych w 109 przypadkach (75,7% wszystkich decyzji), w 2020 r. skarg było 113 (59,2% wszystkich decyzji), a w 2021 r. 159 (64,9% wszystkich decyzji). Na decyzje wydane w I półroczu 2022 r. skargi złożono 70 razy (56,9% wszystkich decyzji), gdy w analogicznym okresie 2021 r. 76 (66,1% wszystkich decyzji).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Do czasu zakończenia czynności kontrolnych wojewódzkie sądy administracyjnie prawomocnie rozstrzygnęły 23,9% spraw dotyczących skarg od decyzji wydanych w pierwszej instancji w 2019 r., 43,4% od decyzji wydanych w 2020 r., 32,7% od decyzji wydanych w 2021 r. Wojewódzkie sądy administracyjne spośród prawomocnie rozstrzygniętych spraw w 30,8% przypadkach uchylły decyzje wydane przez organ pierwszej instancji w 2019 r., odnośnie decyzji z roku 2020 ten odsetek wyniósł 44,9%, dla decyzji z roku 2021 wyniósł 32,7%.

Średni czas trwania postępowania podatkowego przeprowadzonego przez naczelników urzędów celno-skarbowych z pięciu województw od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do wydania decyzji w 2019 r. wyniósł 140 dni, w 2020 r. 183 dni, w 2021 r. 173 dni, zaś 171 dni w I półroczu 2022 r.

Średni czas trwania postępowania podatkowego w drugiej instancji przeprowadzonego przez naczelników urzędów celno-skarbowych z pięciu województw, od dnia wpływu odwołania do wydania decyzji, w 2019 r. wyniósł 138 dni, w 2020 r. 155 dni, w 2021 r. 178 dni, zaś 143 dni w I półroczu 2022 r.

Liczba osób w urzędach celno-skarbowych podległych pięciu kontrolowanym izbom administracji skarbowej prowadzącym postępowania podatkowe po kontrolach celno-skarbowych na koniec 2019 r. wynosiła 869, na koniec 2020 r. 802, na koniec 2021 r. oraz na koniec I półrocza 2022 r. 829.

Liczba decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych z pięciu województw dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi, dla których organem drugiej instancji był dyrektor izby administracji skarbowej w okresie 2020–2022 r. (I półrocze) wyniosła 18 686. Liczba decyzji na które wniesiono odwołanie wyniosła 561 (3% wszystkich decyzji). Dyrektorzy izb administracji skarbowych wydali rozstrzygnięcia w 92,7% spraw, spośród których prawie co dziesiąta decyzja organu pierwszej instancji została uchylona. W 2019 r. liczba decyzji wyniosła 9574, odwołań złożono 663 (6,9% wszystkich decyzji), dyrektorzy izb administracji skarbowych wydali rozstrzygnięcia w 86% spraw, spośród których ponad co dwudziesta decyzja organu pierwszej instancji została uchylona.

Decyzje naczelników urzędów celno-skarbowych dotyczące VAT lub podatku akcyzowego od importu

Skuteczność postępowań egzekucyjnych mierzona relacją kwot wyegzekwowanych na drodze egzekucji administracyjnej do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi obniżyła się z 44% w 2019 r. do 35,4% w 2020 r. oraz 38,4% w 2021 r. W I półroczu 2022 r. wyniosła 18,9% i była zbliżona do poziomu z I półrocza 2021 r. (18,6%).

Postępowania egzekucyjne

W 2019 r. wyegzekwowano 2501,9 mln zł, w 2020 r. 1573,9 mln zł, w 2021 r. 2157,2 mln zł, a w I półroczu 2022 r. 1283,9 mln zł, przy 898,1 mln zł analogicznego okresu 2021 r. Kwota objęta tytułami wykonawczymi dla podatków stanowiących dochody budżetu państwa liczona, jako suma kwot wyegzekwowanych w okresie sprawozdawczym oraz zadłużenia pozostającego do ściągnięcia na koniec okresu sprawozdawczego z tytułów niezakończonych w okresie sprawozdawczym, w pięciu województwach wyniosła

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w 2019 r. 5687 mln zł, w 2020 r. 4451 mln zł, w 2021 r. 5622 mln zł, w I półroczu 2022 r. 6809,1 mln zł, przy 4837,3 mln zł w analogicznym okresie roku 2021. Wystąpienie w 2020 r. niższej niż w pozostałych badanych latach kwoty objętej tytułami wykonawczymi wynikało w szczególności z:

- wdrożenia w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej nowego systemu ewidencyjno-księgowego Poltax2B Plus, co miało wpływ na płynność realizacji w nim procesów;
- skoncentrowania się naczelników urzędów skarbowych na wsparciu podatników w okresie „zamrożenia gospodarki” w związku z epidemią COVID-19, co wiązało się z ograniczeniami w prowadzeniu egzekucji;
- przesunięcie terminu składania zeznań podatkowych, co wpłynęło na wydłużenie czasu jaki podatnicy mieli na uregulowanie należności wynikających z tych zeznań;
- zmniejszonego wpływu do komórek egzekucyjnych nowych tytułów wykonawczych wynikający ze zwiększenia działań komórek wierzycielskich w zakresie tzw. miękkiej egzekucji, a także z ograniczeń i obostrzeń związanych z epidemią COVID-19.

Kwota zaległości podatkowych z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w organach egzekucyjnych podległych pięciu kontrolowanym izbom administracji skarbowej, objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji wyniosła w 2019 r. 6138,4 mln zł, w 2020 r. 4812,7 mln zł, w 2021 r. 4004,3 mln zł oraz 1691,3 mln zł w I półroczu 2022 r., przy 1465,8 mln zł analogicznego okresu 2021 r.

Kwoty odpisanych zaległości podatkowych z powodu przedawnienia z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w urzędach skarbowych podległych pięciu kontrolowanym izbom administracji skarbowej w 2019 r. wyniosły 3091,1 mln zł, w 2020 r. 4422,4 mln zł, w 2021 r. 6242,2 mln zł. W I półroczu 2022 r. odpisano z powodu przedawnienia kwotę 2467,1 mln zł (w analogicznym okresie 2021 r. 3587,6 mln zł). W badanym okresie największy odsetek (88%–90,1%) kwot odpisanych z powodu przedawnienia stanowił podatek od towarów i usług (w 2019 r. – 84%). W dużym stopniu odpowiadały za nie kwoty z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (przepis nakłada na podmiot wystawiający fakturę obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku, także w przypadku wystawienia faktury dokumentującej czynności fikcyjne), które stanowiły 62,8% ogólnej kwoty odpisanych zaległości w 2020 r., 44,5% kwoty odpisanych zaległości w 2021 r. oraz 54,1% kwoty odpisanych zaległości w I półroczu 2022 r. (w 2019 r. – 42,4%).

Głównymi przyczynami przedawnienia zobowiązań podatkowych był brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych i zabezpieczających oraz brak (lub niewystarczająca wartość) majątku u zobowiązanych. Zaległości wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług były wynikiem kontroli, w których stwierdzono występowanie czynności fikcyjnych i podatników „słupów”. Wobec takich podatników zastosowanie skutecznych środków egzekucyj-

nych było przeważnie niemożliwe, a postępowania podatkowe w zakresie przeniesienia odpowiedzialności na prezesów spółek nie przynosiły efektów. Podejmowane przez dyrektorów izb administracji skarbowej czynności zaradcze koncentrowały się na monitorowaniu stanu zaległości oraz sprawności wszczynania postępowań egzekucyjnych. Dodatkowo prowadzono monitoring intensywności prowadzonych czynności w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanych i dokonywania czynności egzekucyjnych.

Kontrolowane izby administracji skarbowej zrealizowały w 2021 r. 68,7% dochodów podatkowych budżetu państwa. Udział ten był wyższy niż w 2020 r. i w 2019 r. odpowiednio o 11,1 punktu procentowego i o 9 punktów procentowych.

Dochody podatkowe
oraz zaległości
podatkowe

Wzrósł udział dochodów podatkowych zrealizowanych w województwie mazowieckim. W województwie mazowieckim wykonano w 2021 r. 55% dochodów podatkowych ogółem podczas gdy w 2020 r. udział ten wyniósł 41,2% a w 2019 r. 42,5%. W dochodach podatkowych ogółem, nieznacznie zwiększył się udział dochodów województwa lubelskiego (z 2,4% w 2020 r. do 2,5% w 2021 r.) i województwa podlaskiego (z 0,8% do 0,9%) a obniżył się udział dochodów województwa małopolskiego (z 8,4% w 2020 r. do 6,1% w 2021 r.) i dolnośląskiego (z 4,8% w 2020 r. do 4,2% w 2021 r.).

Było to w szczególności wynikiem wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2021 r. zmiany właściwości organu podatkowego dla podmiotów o największym znaczeniu gospodarczym na mocy rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo⁵². Od 1 stycznia 2021 roku podmioty o największym znaczeniu gospodarczym skupiono w Pierwszym Mazowieckim Urzędzie Skarbowym w Warszawie.

Od 1 stycznia 2021 r., wprowadzono ponadto zmiany⁵³ w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych⁵⁴ i Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie stał się właściwy miejscowo (dla całego kraju) w sprawach rozliczeń podatku u źródła dotyczącego podatku dochodowego pobieranego od osób prawnych będących nierezydentami.

Dochody podatkowe pięciu izb administracji skarbowej wyniosły w 2021 r. 296 773,1 mln zł i były o wyższe 83 542,8 mln zł (o 39,2%) niż w 2020 r. i o 77 361,8 mln zł tj. o 35,3% niż w 2019 r. W 2020 r. dochody podatkowe izb były niższe niż w 2019 r. o 6181 mln zł, tj. o 2,8% i było to wynikiem wprowadzonych ograniczeń w funkcjonowaniu gospodarki po ogłoszeniu stanu epidemii.

⁵² Dz. U. poz. 2456.

⁵³ Zmiany wprowadzono Rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. poz. 2410).

⁵⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 565.

Według źródeł, największy udział miały dochody z VAT. Wyniosły one w 2021 r. 156 448,8 mln zł i stanowiły 52,7% dochodów podatkowych kontrolowanych izb. Istotny udział miały również dochody z akcyzy (43 448,9 mln zł), CIT (42 722 mln zł) i PIT (40 507,4 mln zł). Stanowiły one 14,6%, 14,4% i 13,6% dochodów podatkowych pięciu izb. Pozostałe dochody (z podatku od gier, podatku od sprzedaży detalicznej, podatku od instytucji finansowych, podatku od wydobywania niektórych kopalin) wyniosły 13 646,1 mln zł i stanowiły 4,6% dochodów podatkowych izb.

W strukturze dochodów podatkowych kontrolowanych izb administracji skarbowej wzrósł udział dochodów z VAT (z 50,5% w 2020 r. do 52,7% w 2021 r.) i CIT (z 12,1% w 2020 r. do 14,4% w 2021 r.), a obniżył się udział dochodów z akcyzy (z 19,2% w 2020 r. do 14,6% w 2021 r.) i PIT (z 14,7% do 13,6%).

W I półroczu 2022 r. kontrolowane izby administracji skarbowej zrealizowały dochody podatkowe w kwocie 156 072,4 mln zł, tj. wyższej o 15 838,8 mln zł (o 11,3%) niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Dochody z VAT stanowiły 47,6% dochodów podatkowych kontrolowanych izb administracji skarbowej. Udział ten był niższy niż na koniec 2021 r. o 5,1 punktu procentowego. W porównaniu ze stanem na koniec 2021 r. Obniżył się również do 13,8% udział dochodów z akcyzy, udział dochodów z CIT i PIT wzrósł i wyniósł 19,3% i 14,2%.

Kwoty należności podatkowych pozostałych do zapłaty w okresie 2019–2021 r. pozostawały na zbliżonym poziomie. Na koniec 2019 r. wyniosły 63 643,5 mln zł (w tym zaległości podatkowe 57 428,6 mln zł), na koniec 2020 r. 63 549,2 mln zł (w tym zaległości podatkowe 58 802,8 mln zł), na koniec 2021 r. 63 232,3 mln zł (w tym zaległości podatkowe 58 146,8 mln zł). Na koniec I półrocza 2022 r. kwota należności podatkowych pozostałych do zapłaty wyniosła 67 417,8 mln zł, co stanowiło 55,1% wszystkich należności podatkowych z całego kraju (w tym zaległości podatkowe 57 709,3 mln zł, co stanowiło 53,7% wszystkich zaległości podatkowych z całego kraju).

Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny

Dyrektorzy pięciu kontrolowanych izb administracji skarbowych w okresie 2020–2022 (I półrocze) przeprowadzili w podległych jednostkach łącznie 145 kontroli wewnętrznych w obszarach: kontroli podatkowej i celno-skarbowej, postępowań podatkowych, egzekwowania zaległości podatkowych. W 103 przypadkach (71%) stwierdzono nieprawidłowości lub uchybienia, w 42 przypadkach (29%) w ramach kontroli wewnętrznej nie stwierdzono nieprawidłowości lub uchybień. W przypadku wykrycia nieprawidłowości lub uchybień kierowane były zalecenia pokontrolne. Kierownicy jednostek kontrolowanych realizowali zalecenia i informowali dyrektora izby administracji skarbowej o rezultatach ich wdrożenia. Sposób wykonania zaleceń przez kontrolowanych podlegał ocenie dyrektora IAS. W przedmiotowym zakresie stwierdzona została jedna nieprawidłowość. W okresie 2020–2022 (I półrocze) zagadnienia odnoszące się do prowadzenia kontroli, postępowań podatkowych oraz egzekwowania zaległości podatkowych w podległych jednostkach stanowiły przedmiot audytu wewnętrznego w trzech izbach administracji skarbowych. W IAS w Białymstoku

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

i w Lublinie zrealizowane zostały po dwa zadania audytowe, zaś w IAS we Wrocławiu jedno. W IAS w Krakowie oraz w Warszawie w przedmiotowym zakresie audytów wewnętrznych nie przeprowadzono.

Przykład nieprawidłowości

W IAS we Wrocławiu nie prowadzono w pełni rzetelnych działań w zakresie realizacji obowiązku nakładanego przez Dyrektora IAS w wystąpieniach pokontrolnych kierowanych do naczelników podległych urzędów skarbowych. W trzech (z siedmiu) przypadkach informacje te wpłynęły do IAS nie po upływie dziewięciu miesięcy, jak do tego zobowiązywał Dyrektor IAS, lecz po 10, ponad 19 i ponad 22 miesiącach od daty otrzymania przez podległe urzędy skarbowe wystąpienia pokontrolnego.

5.3. Wyniki kontroli w wybranych urzędach celno-skarbowych

Liczba kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez naczelników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych wyraźnie wzrosła, tj. z 571 w 2019 r. do 864 w 2021 r. (o 51%). W I półroczu 2022 r. przeprowadzono 581 kontroli, tj. prawie o jedną trzecią więcej niż w I półroczu 2021 r. Zmniejszyła się natomiast kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli, z 1970,4 mln zł w 2019 r. do 819,8 mln zł w 2021 r. (o 58,4%). Następnie w I półroczu 2022 r. kwota ta wzrosła i była prawie trzykrotnie wyższa niż w I półroczu 2021 r. (wyniosła 1272,1 mln zł).

Na próbie badanych spraw stwierdzono, że kontrole celno-skarbowe były prowadzone w sposób prawidłowy i rzetelny.

W trzech z czterech kontrolowanych urzędów celno-skarbowych we wszystkich badanych sprawach rzetelnie prowadzono, w ramach kontroli lub postępowania podatkowego, działania mające na celu zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, jak i nadanie decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono w jednej sprawie prowadzonej przez Naczelnika Dolnośląskiego UCS. Pozostałe istotne nieprawidłowości, dotyczące przewlekłego prowadzenia postępowań odwoławczych, stwierdzono w Małopolskim UCS oraz Dolnośląskim UCS.

Znaczny był odsetek decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych uchylonych lub częściowo uchylonych prawomocnymi orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych (w odniesieniu do wydanych przez sądy rozstrzygnięć). Średnio, w przypadku spraw prowadzonych po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, odsetek ten dla decyzji naczelników z lat 2020–2021 wyniósł – 41,8%.

5.3.1. Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych

Na koniec lat 2020–2021 oraz I półrocza 2022 r. cztery kontrolowane urzędy celno-skarbowe osiągnęły większość wyznaczonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących prawidłowości rozliczania podatków.

Nieprawidłowości stwierdzono w dwóch z czterech kontrolowanych urzędów celno-skarbowych

Realizacja mierników stopnia realizacji celów określonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej

Zastosowane w 2020 r. mierniki odnosiły się do kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 3 tys. zł), liczby kontroli celno-skarbowych w zakresie cen transferowych, skuteczności kontroli celno-skarbowych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz wykorzystania plików JPK w kontrolach celno-skarbowych.

Na koniec 2020 r. trzy z czterech kontrolowanych urzędów celno-skarbowych osiągnęło planowane wartości wszystkich (czterech) analizowanych mierników dotyczących prawidłowości rozliczeń podatkowych. Wartości jednego miernika dotyczącego wykorzystania plików JPK, nie osiągnął Dolnośląski UCS we Wrocławiu. Udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie wyniósł 58% w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania ich przekazania, przy planowanej wartości więcej niż 60%. Naczelnik Dolnośląskiego UCS wskazał, że powodem nieosiągnięcia wartości miernika było między innymi niewystępowanie o pliki JPK na żądanie w związku ze złożeniem przez podatników korekt po wszczęciu kontroli, a także nieotrzymywanie żądanych plików (brak kontaktu z podatnikiem). Niezależnie od powyższego w lutym 2021 r. został powołany *Zespół do spraw wykorzystania w kontrolach celno-skarbowych ksiąg podatkowych i dokumentów księgowych przekazywanych w postaci Jednolitych Plików Kontrolnych*, którego zadaniem było wsparcie merytoryczne zespołów kontrolnych w zakresie poboru, analizy i opracowania danych elektronicznych.

Zastosowane w 2021 r. mierniki odnosiły się do skuteczności kontroli dotyczących podatków, skuteczności kontroli w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, liczby kontroli w zakresie cen transferowych oraz sprawności realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., a w Małopolskim UCS w Krakowie sprawności realizacji postępowań kontrolnych oraz kontroli celno-skarbowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r.

Na koniec 2021 r. trzy urzędy celno-skarbowe, tj. Podlaski UCS w Białymstoku, Lubelski UCS w Białej Podlaskiej oraz Małopolski UCS w Krakowie, nie wykonały po jednym mierniku (z czterech planowanych), a Dolnośląski UCS we Wrocławiu – dwóch mierników. Najczęściej nie udało się osiągnąć miernika dotyczącego zakończenia długotrwałych postępowań, wszczętych przed 1 marca 2017 r., a w przypadku Małopolskiego UCS postępowań wszczętych przed 2018 r. Zadecydowało o tym głównie niezakończenie pojedynczych spraw o wielowątkowym charakterze.

Przykład

Postępowanie dotyczyło wielomilionowego wyłudzenia podatku od towarów i usług oraz wystawiania tzw. pustych faktur. Podatnik utrudniał postępowanie. Naczelnik UCS współpracował z kilkoma prokuratorami na terenie całego kraju. Sprawę zakończono w I kwartale 2022 r.

Zastosowane w I półroczu 2022 r. mierniki odnosiły się do liczby kontroli w zakresie cen transferowych, skuteczności kontroli dotyczących podatków, efektywności kontroli podatków oraz realizacji kontroli wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Na koniec czerwca 2022 r. trzy urzędy osiągnęły planowane wartości wszystkich czterech mierników. Dolnośląski UCS nie osiągnął wartości miernika dotyczącego realizacji kontroli wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art.27b ust. 1 ustawy o CIT (zakończono trzy kontrole spośród zaplanowanych czterech). Naczelnik Dolnośląskiego UCS wskazał, że celem jest osiągnięcie miernika w ujęciu rocznym, a biorąc pod uwagę zaangażowanie, cel powinien być osiągnięty.

W latach 2020–2021 kontrolowane cztery urzędy celno-skarbowe przeprowadziły 1378 kontroli celno-skarbowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa, głównie (63,6%) w zakresie podatku od towarów i usług – 876 kontroli, w tym 91 kontroli dotyczących zwrotów VAT, oraz 228 (13,8%) kontroli w zakresie podatku od dochodów osób prawnych.

Liczba oraz ustalenia
kontroli celno-skarbowych

W 2019 r. przeprowadzono 571 kontroli, w 2020 – 514 kontroli (o 10% mniej niż w 2019 r.), a w 2021 r. – 864 kontrole (więcej niż w 2019 r. i 2020 r. odpowiednio o 51% i 68,1%). W latach 2019–2021 liczba kontroli w zakresie podatku VAT systematycznie rosła i było to odpowiednio 234, 276, 600 kontroli (w tym kontroli zwrotów VAT: 29, 43, 48). W zakresie podatku CIT liczba kontroli obniżała się i było to 139, 123, 105 kontroli. W I półroczu 2022 r. kontrolowane urzędy przeprowadziły 581 kontroli celno-skarbowych, tj. o 132 (o 29,4%) kontrole więcej niż w I półroczu 2021 r., w tym o 30 wzrosła liczba kontroli w zakresie CIT (z 53 do 83).

W kontrolowanym okresie (od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r.) najwięcej kontroli celno-skarbowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa przeprowadzili pracownicy Lubelskiego UCS w Białej Podlaskiej (640 kontroli). Dolnośląski UCS we Wrocławiu przeprowadził 576 kontroli, Małopolski UCS w Krakowie – 467 kontroli, a Podlaski UCS w Białymstoku – 276 kontroli.

Liczba kontroli przeprowadzonych w 2020 r. była niższa niż w 2019 r. w trzech urzędach celno-skarbowych (w jednym, Małopolskim UCS była wyższa).

Przyczyną spadku liczby kontroli celno-skarbowych zakończonych w 2020 r. w odniesieniu do 2019 r. była, jak podał Naczelnik Dolnośląskiego UCS głównie epidemia koronawirusa skutkująca między innymi składaniem przez podatników wniosków o zawieszenie kontroli lub o przedłużenie terminów złożenia dokumentów i wyjaśnień oraz długotrwałymi absencjami kontrolerów. Naczelnik Lubelskiego UCS, wskazał, że oprócz epidemii wpływ na wahania liczby kontroli w poszczególnych okresach miała również przeprowadzona w poprzednich latach reorganizacja. W związku z utworzeniem KAS zespoły kontrolne prowadziły sprawy zarówno w tzw. nowej, jak i w starej procedurze.

W 2021 r. liczba kontroli wzrosła we wszystkich urzędach i była wyższa od liczby kontroli przeprowadzonych w 2019 r. i 2020 r. Również w I półroczu 2022 r. liczba kontroli we wszystkich urzędach wzrosła i była wyższa od liczby kontroli przeprowadzonych w I półroczu 2021 r.

Naczelnik Małopolskiego UCS wyjaśniając okoliczności, które umożliwiły sukcesywny wzrost liczby prowadzonych kontroli celno-skarbowych wskazał, że miało to związek z doskonaleniem procesów typowania podmiotów

do kontroli, obejmującym nabywanie doświadczeń i nowych umiejętności przez zespoły analityczne, poszerzaniem dostępu do danych i materiałów będących przedmiotem badania. W ramach Działu Analiz Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej sukcesywnie wypracowywano schematy analityczne pozwalające, w oparciu o zebrane i przetworzone informacji w danym zakresie tematycznym, wytypować większą liczbę podmiotów do kontroli, w których występuje określony rodzaj nieprawidłowości. Zdobyte doświadczenie w tym zakresie pozwoliło z roku na rok kierować większą liczbę wniosków o wszczęcie kontroli celno-skarbowych, stąd nastąpił wzrost ich liczby w kontrolowanym okresie.

W latach 2020–2021 kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez cztery kontrolowane urzędy celno-skarbowe wyniosła 2035,3 mln zł i dotyczyła głównie ustaleń w podatku VAT (880,6 mln zł, w tym zwrotów VAT w kwocie 64,6 mln zł) oraz podatku CIT (840,5 mln zł).

Kwoty nieprawidłowości ujawnionych przez kontrolowane urzędy celno-skarbowe w poszczególnych latach (2020 r. i 2021 r.) kontrolowanego okresu były niższe od kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w 2019 r. (ogółem 1970,4 mln zł, w tym w podatku VAT – 1338,9 mln zł, a w podatku CIT – 271,6 mln zł).

Kwota nieprawidłowości ogółem ujawnionych przez kontrolowane urzędy celno-skarbowe w 2020 r. obniżyła się do 1215,5 mln zł (o 38,3%), a w 2021 r. do 819,8 mln zł (była niższa niż w 2019 r. i 2020 r. odpowiednio o 58,4% i 32,6%). Kwota stwierdzonych nieprawidłowości w podatku VAT obniżyła się: z 1338,9 mln zł w 2019 r. do 439,2 mln zł w 2020 r. i do 441,4 mln zł w 2021 r. Kwota nieprawidłowości w podatku CIT w 2019 r. wyniosła 271,6 mln zł, w 2020 r. wzrosła do 676,7 mln zł, a w 2021 r. obniżyła się do 163,8 mln zł.

W I półroczu 2022 r. kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 1272,1 mln zł i była prawie trzykrotnie wyższa (o 803,9 mln zł) niż w I półroczu 2021 r. Wzrosły również kwoty ujawnionych nieprawidłowości w podatku VAT i CIT. W 2020 r. kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli przeprowadzonych przez dwa urzędy celno-skarbowe (Małopolski UCS oraz Dolnośląski UCS) była wyższa od kwoty ustaleń dokonanych w 2019 r. (w pozostałych dwóch była niższa).

W 2021 r. kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli przeprowadzonych przez wszystkie kontrolowane urzędy obniżyła się w odniesieniu do 2020 r., w trzech była również niższa niż w 2019 r., a w jednym (Małopolskim UCS) wyższa niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. wszystkie urzędy ujawniły wyższe kwoty nieprawidłowości niż w I półroczu 2021 r.

Informując o przyczynach spadku stwierdzonych nieprawidłowości w 2021 r. w porównaniu do 2020 r., jak i do 2019 r., Naczelnik Dolnośląskiego UCS wskazał na epidemię koronawirusa, skutkującą obostrzeniami, co miało wpływ na zmniejszenie obrotów przez przedsiębiorców, a także na poprawę w zakresie stosowania prawa podatkowego przez przedsię-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

biorców. Naczelnik Małopolskiego UCS poda, że przyczyną spadku kwoty stwierdzonych nieprawidłowości była mniejsza liczba kontroli, w których ustalenia wraz z odsetkami za zwłokę przekraczały 10 mln zł.

W kontrolowanym okresie najwyższe kwoty nieprawidłowości (1151,8 mln zł) stwierdzili kontrolerzy Podlaskiego UCS. Kontrolerzy Małopolskiego UCS ujawnili nieprawidłowości w kwocie 855,4 mln zł, Lubelskiego UCS w kwocie 848,3 mln zł, a Dolnośląskiego UCS w kwocie 452 mln zł.

Przykłady

Po ujawnieniu przez kontrolerów **Dolnośląskiego UCS** nieprawidłowości w rozliczeniach podatnika z tytułu podatku CIT, zamiast deklarowanej straty w wysokości 42,8 mln zł, ustalono podatnikowi dochód w wysokości 11,4 mln zł. Podatnik dokonał korekty deklaracji. W drugiej kontroli ze względu na stwierdzone nieuprawnione pomniejszenie kosztów uzyskania przychodów w wysokości 11,1 mln zł, podatnik dokonał korekty deklaracji CIT i wpłacił zaległą należność w kwocie 2,1 mln zł.

W trzech kontrolach celno-skarbowych, przeprowadzonych przez kontrolerów **Małopolskiego UCS**, w których dokonano największych kwotowo ustaleń (na kwotę 35,2 mln zł), podatnicy wpłacili zaległą należność. Ujawnione nieprawidłowości polegały na zaniżeniu wykazanego dochodu, a tym samym pomniejszeniu należnej kwoty podatku dochodowego od osób prawnych (30 mln zł) oraz na nienależnym zastosowaniu zwolnienia od opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (5,2 mln zł).

W kontroli celno-skarbowej przeprowadzonej przez kontrolerów **Lubelskiego UCS** ujawniono zaniżenie o kwotę 53,1 mln zł podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 r. od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych. Podatnik dokonał szeregu czynności na udziałach i akcjach z wykorzystaniem spółek w pełni przez niego kontrolowanych, przy czym wiele z tych czynności (transakcji) przeprowadzonych było z wykorzystaniem instytucji tzw. wymiany udziałów uregulowanej w art. 24 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatnik wpłacił zaległą należność.

W latach 2019–2021 liczba kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez cztery kontrolowane urzędy celno-skarbowe, w których zostały wydane decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika systematycznie rosła: z 52 w 2019 r. do 65 w 2020 r. oraz do 141 w 2021 r. Kwota zabezpieczonych zobowiązań podatkowych obniżyła się z 225,6 mln zł w 2019 r. do 164,7 mln zł (o 27%) w 2020 r., a wzrosła do 247 mln zł w 2021 r. (wzrosła w porównaniu do 2019 r. i 2020 r. odpowiednio o 9,5% i 50%). W I półroczu 2022 r. naczelnicy kontrolowanych urzędów celno-skarbowych wydali 103 decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na kwotę 133,3 mln zł, tj. trzykrotnie więcej decyzji na wyższą kwotę niż w pierwszym półroczu 2021 r.

Najwięcej kontroli (99), w których w okresie 2020 r.–I półrocze 2022 r. zostały wydane decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, przeprowadzili pracownicy Dolnośląskiego UCS (zabezpieczono zobowiązania podatkowe na kwotę 144,3 mln zł). Najwyższą kwotę zobowiązań podatkowych (163 mln zł) zabezpieczyli

61 decyzjami pracownicy Podlaskiego UCS. Lubelski UCS 93 decyzjami zabezpieczył zobowiązania w kwocie 109,8 mln zł, a Małopolski UCS 56 decyzjami zabezpieczył 127,9 mln zł.

Przykład

Naczelnik Podlaskiego UCS dokonał zabezpieczenia na majątku podatnika przybliżonych kwot zobowiązań podatkowych w VAT w kwocie 19,2 mln zł, gdyż zgromadzony materiał dowodowy wskazywał, że kontrolowany podatnik brał udział w łańcuchu fikcyjnych transakcji mających na celu dokonanie oszustwa podatkowego w postaci nieuiszczenia podatku należnego (wprowadzał do obrotu faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych zdarzeń gospodarczych).

W latach 2019–2021 systematycznie rosła liczba kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez kontrolerów jednego urzędu – Dolnośląskiego UCS, w trakcie których zastosowano zabezpieczenie wykonania zobowiązań na majątku podatnika oraz kwota zobowiązań zabezpieczonych przez Naczelnika Dolnośląskiego UCS. Liczba tych kontroli i kwota zabezpieczonych zobowiązań w I półroczu 2022 r. była również wyższa w porównaniu do I półrocza 2021 r. Naczelnik Dolnośląskiego UCS poinformował, że przyczynami wzrostu liczby zabezpieczeń w 2021 r., jak i w I półroczu 2022 r., była pochodząca z 2021 r. uwaga ze strony Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów dotycząca zwiększenia nadzoru nad procesem zabezpieczeń zobowiązań podatkowych na majątku podatnika. Skutkowało to początkowo ustnymi poleceniami na naradach prowadzonych w Urzędzie w tym zakresie, a następnie wprowadzeniem w dniu 30 czerwca 2021 r. przez Naczelnika Dolnośląskiego UCS procedury w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.

W badanym okresie stopniowo zwiększyła się liczba kontroli celno-skarbowych w toku (tzn. niezakończonych na koniec analizowanych okresów). Liczba kontroli prowadzonych przez kontrolowane urzędy będących w toku wzrosła ze 650 według stanu na koniec 2019 r. do 802 na koniec 2020 r. i 950 na koniec czerwca 2022 r. Były to głównie kontrole dotyczące podatku od towarów i usług (ich liczba wzrosła z 362 do 526 i do 627).

Liczba oraz ustalenia kontroli skarbowych (wszczętych przed 1 marca 2017 r.)

Kontrolowane urzędy celno-skarbowe stopniowo kończyły kontrole prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej, tj. wszczęte przed 1 marca 2017 r. Na koniec czerwca 2022 r. pozostały niezakończone dwie kontrole prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa.

W latach 2020–2021 kontrolowane urzędy celno-skarbowe zakończyły 89 kontroli skarbowych, głównie w zakresie podatku VAT (62 kontrole, w tym 23 dotyczące zwrotów VAT).

Liczba zakończonych kontroli skarbowych obniżyła się z 123 w 2019 r. do 79 w 2020 r. i 10 w 2021 r. Były to głównie kontrole w zakresie podatku VAT, których liczba obniżyła się z 88 w 2019 r. do 52 w 2020 r. i 10 w 2021 r. W I półroczu 2022 r. kontrolowane urzędy zakończyły trzy kontrole (dotyczące podatku VAT).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W wyniku mniejszej liczby zakończonych kontroli obniżyła się kwota stwierdzonych nieprawidłowości i wyniosła 1130,2 mln zł w 2019 r., 779,1 mln zł w 2020 r., 285,2 mln zł w 2021 oraz 196,5 mln zł w I półroczu 2022 r. (były to głównie nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, tj. odpowiednio na kwotę 922 mln zł, 776,8 mln zł, 282,1 mln zł oraz 196,5 mln zł).

Badaniem objęto 59 kontroli celno-skarbowych, w trakcie których ujawniono nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych na kwotę 788,5 mln zł, stanowiącą 23,8% kwoty ogółem nieprawidłowości ustalonych w zakończonych w badanym okresie kontrolach.

Wyniki badania
próby kontroli
celno-skarbowych

Większość kontroli celno-skarbowych (55) była przedłużana. Za każdym razem kontrolowani byli zawiadamiani na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy o KAS o niezakończeniu kontroli w wyznaczonym terminie oraz przyczynach przedłużenia terminu jej zakończenia. Nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzenia kontroli. Postępowania były przedłużane głównie ze względu na konieczność zebrania pełnego materiału dowodowego i dokonania jego analizy. Oczekiwano w szczególności na informacje i dokumenty od podmiotu kontrolowanego, jego kontrahentów, prokuratur lub innych urzędów oraz zagranicznych administracji podatkowych. Nie stwierdzono, aby długotrwałe prowadzenie kontroli było wynikiem braku należytej staranności pracowników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych. Natomiast w niektórych przypadkach przyczyną przedłużania kontroli były wnioski podatników o wydłużenie terminów dostarczenia dokumentów lub niewywiązywanie się kontrolowanych z obowiązku terminowego przedkładania dokumentacji do kontroli.

W badanej próbie, cztery kontrole celno-skarbowe (6,8%) zakończono w ciągu trzech miesięcy, natomiast 31 kontroli (52,5%) po ponad roku, licząc czasookres od dnia wszczęcia do zakończenia kontroli. Najkrótsze kontrole, trwające 32 dni i 38 dni, przeprowadzili kontrolerzy Lubelskiego UCS oraz trwające 84 i 87 dni kontrolerzy Dolnośląskiego UCS. Pięć kontroli trwało powyżej trzech lat: trzy kontrole przeprowadzone przez Małopolski UCS (1214 dni, 1247 dni i 1357 dni) oraz dwie kontrole przeprowadzone przez Lubelski UCS (1172 dni i 1280 dni). Kontrole dotyczyły głównie podmiotów uczestniczących w fikcyjnym obrocie towarami. Postępowania przedłużano między innymi ze względu na konieczność weryfikacji wykazywanych przez podatnika transakcji krajowych i zagranicznych i w związku z tym uzyskania informacji od krajowych kontrahentów kontrolowanych podmiotów jak i podmiotów zagranicznych, a także organów podatkowych innych państw. W sprawach tych stwierdzono nieprawidłowości na kwotę od 2,9 mln zł do 36,2 mln zł.

W uzasadnionych przypadkach, po zebraniu i przeanalizowaniu informacji o stanie zaległości podatników, prowadzonych wobec kontrolowanych podmiotów postępowaniach egzekucyjnych, dokonywanych przez podatników czynnościach polegających na zbywaniu majątku, które mogły utrudnić lub udaremnić egzekucję oraz o sytuacji finansowo-majątkowej podatników, naczelnicy urzędów celno-skarbowych w ramach kontroli celno-skarbowej dokonywali zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku kontrolowanego. Przesłanką wydania decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowią-

zania podatkowego była uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszczał wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym, zbywał majątek lub brak było majątku wystarczającego na pokrycie w przyszłości zobowiązań podatkowych. Naczelnicy urzędów celno-skarbowych na podstawie art. 80 ustawy o KAS w 18 przypadkach orzekli o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na majątku podatników oraz określili przybliżone kwoty zobowiązań podatkowych w wysokości 147,4 mln zł.

Wyniki kontroli celno-skarbowych zawierały elementy określone w art. 82 ust. 2 ustawy o KAS, w tym pouczenie o obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu celno-skarbowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli celno-skarbowej, jeżeli w toku kontroli ujawniono nieprawidłowości oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku. Informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach zostały sformułowane w sposób niebudzący wątpliwości, a opis ustaleń był spójny z dokumentacją (materiałem dowodowym).

W przypadku 20 (z 59 poddanych badaniu) kontroli podatnicy złożyli korekty deklaracji uwzględniające w pełni ustalenia kontroli na łączną kwotę 183,2 mln zł. W uzasadnionych 46 przypadkach kontrole celno-skarbowe zostały przekształcone w postępowania podatkowe, tj. gdy stwierdzono nieprawidłowości a kontrolowany nie złożył korekty deklaracji, albo naczelnik urzędu celno-skarbowego uwzględnił złożoną przez podatnika korektę i istniały przesłanki do ustalenia dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług.

5.3.2. Postępowania podatkowe

Realizacja mierników
stopnia realizacji
celów określonych
przez dyrektorów izb
administracji skarbowej

Połowa kontrolowanych urzędów osiągnęła oczekiwaną przez dyrektora izby administracji skarbowej wartość miernika odnoszącego się do jakości orzecznictwa administracji skarbowej na koniec 2020 r. Planowanej wartości miernika, przy małej liczbie prawomocnych orzeczeń WSA, które spełniały warunki ujęcia w mierniku, nie osiągnął Małopolski UCS oraz Lubelski UCS. Relacja liczby prawomocnie uchylonych przez WSA decyzji naczelnika UCS do rozstrzygnięć WSA wyniosła 33%, przy planowanej mniej niż 18%. Zapadły po trzy prawomocne wyroki, z czego jeden uchylał decyzję naczelnika UCS.

Na koniec 2021 r. wyznaczoną przez dyrektora IAS wartość miernika, dotyczącego udziału prawomocnie uchylonych decyzji przez WSA w decyzjach wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, osiągnęły wszystkie kontrolowane urzędy celno-skarbowe.

Na koniec I półrocza 2022 r. oczekiwaną wartość miernika, dotyczącego czasu rozpatrywania odwołań przez naczelnika UCS, osiągnęły dwa z czterech badanych urzędów celno-skarbowe. Planowanej wartości miernika nie osiągnął Małopolski UCS oraz Dolnośląski UCS. Na koniec czerwca 2022 r. czas rozpatrywania odwołań wyniósł w tych urzędach odpowiednio 249 i 242 dni, przy wartości planowanej mniejszej lub równej 140 dni. Wyjaśniając przyczyny nieosiągnięcia planowanej wartości miernika,

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Naczelnicy Urzędów wskazywali zarówno na skomplikowany charakter spraw oraz obszerność zgromadzonego materiału dowodowego, jak i na problemy kadrowe w komórkach prowadzących sprawy odwoławcze.

Naczelnik Małopolskiego UCS wskazał w szczególności, że w odpowiedzi na wzrost ilości spraw odwoławczych podjęto działania naprawcze. Od połowy marca 2022 r. utworzono drugą komórkę odwoławczą oraz zwiększono zatrudnienie o dwie osoby. Jednocześnie podjęto dalsze kroki aby stopniowo doetatyzować utworzone dwa działy do pełnych składów osobowych. W tym celu w maju 2022 r. przeprowadzono nabór wewnętrzny na obsadę trzech dodatkowych etatów. Nabór nie przyniósł oczekiwanego rezultatu. Naczelnik podkreślił, że rekrutacja do komórek odwoławczych zakłada pozyskanie pracowników doświadczonych, o najwyższych kwalifikacjach, co nie jest sprawą łatwą. W związku z przyznanymi i nieobsadzonymi etatami w komórkach odwoławczych prowadzone były prace zmierzające do ogłoszenia i przeprowadzenia kolejnego naboru. Niezależnie od powyższego, czasowo na okres sierpień–listopad 2022 r. przeniesiono do pracy w komórkach odwoławczych Małopolskiego UCS cztery osoby z komórek odwoławczych IAS. Działania zaradcze podejmował także Naczelnik Dolnośląskiego UCS.

W ocenie NIK sposób organizacji pracy w Małopolskim UCS oraz Dolnośląskim UCS nie zapewniał szybkiego procedowania spraw w zakresie dotyczącym prowadzonych postępowań odwoławczych (szerszy opis na ten temat znajduje się w dalszej części niniejszego rozdziału).

Liczba decyzji wydanych w pierwszej instancji przez naczelników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych po kontrolach celno-skarbowych, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, wzrosła z 266 w 2019 r. do 283 w 2020 r. oraz 317 decyzji w 2021 r. W I półroczu 2022 r. było to 265 decyzji, tj. o 127 decyzji więcej niż w I półroczu 2021 r.

Odsetek zaskarżonych decyzji kształtował się na podobnym poziomie i wyniósł: 60,9% dla decyzji wydanych w 2019 r., 59,4% w 2020 r., 57,4% w 2021 r. oraz 61,1% w I półroczu 2022 r. Do czasu zakończenia czynności kontrolnych naczelnicy urzędów celno-skarbowych jako organy drugiej instancji rozstrzygnęli 85,9% spraw dotyczących odwołań od decyzji wydanych w latach 2019–2021, tj. odpowiednio: 87%, 97,6%, 74,2%. Odnośnie decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. ten współczynnik wyniósł 30,9%.

Biorąc pod uwagę, odsetek wydanych rozstrzygnięć, relacja decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych do decyzji wydanych w pierwszej instancji w latach 2019–2021 kształtował się na podobnym poziomie. Wskaźnik ten dla kontrolowanych urzędów celno-skarbowych wyniósł średnio: 16,8% w 2019 r., 18,1% w 2020 r., i 16,6% w 2021 r. Również jakość decyzji wydanych w pierwszej instancji, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć organów drugiej instancji, utrzymywała się na zbliżonym poziomie. Wskaźnik ten dla kontrolowanych urzędów celno-skarbowych wyniósł średnio: 27,7% w 2019 r., 30,5% w 2020 r., 28,9% w 2021 r.

Jakość decyzji wydanych przez naczelników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych w pierwszej instancji po kontrolach celno-skarbowych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Głównymi przyczynami uchylania decyzji wydanych w pierwszej instancji były braki w zgromadzonym materiale dowodowym mogące mieć wpływ na prawidłowość podjętego rozstrzygnięcia. Potrzeba przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części przez organ pierwszej instancji w niektórych przypadkach wynikała z pojawienia się na etapie postępowania odwoławczego dodatkowych wyjaśnień i nowych dowodów przedkładanych przez kontrolowanych.

Jakość decyzji wydanych przez naczelników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji po kontrolach celno-skarbowych

Jakość decyzji wydanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji pogorszyła się w odniesieniu do osiągniętej w 2019 r.

Liczba decyzji wydanych przez naczelników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa wzrosła ze 112 w 2019 r. do 153 w 2020 r. i do 172 w 2021 r. oraz z 80 w I półroczu 2021 r. do 83 w I półroczu 2022 r. W latach 2020–2021 odsetek zaskarżonych decyzji (60,1% i 69,8%) był niższy od odsetka decyzji zaskarżonych w 2019 r. (80,3%), a w I półroczu 2022 r. wyniósł 54,2%.

W badanym okresie organy drugiej instancji wydały łącznie 408 decyzji, z których 63% podatnicy zaskarżyli (257 decyzji). Wojewódzkie sądy administracyjne do czasu zakończenia czynności kontrolnych rozpatrzyły 67 (26,1%) zaskarżonych przez podatników spraw z lat 2020–2021 i uchyliły 28 (41,8%) decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych. Wskaźnik ten dla decyzji wydanych w 2019 r. wyniósł średnio 19,5%. Sądy rozpatrzyły 41 z 91 zaskarżonych spraw i uchyliły osiem decyzji.

Przyczynami uchylenia przez sądy administracyjne decyzji wydanych w drugiej instancji, poza odmienną oceną stanów faktycznych, były między innymi zmiany lub wypracowanie przez sądy jednolitej linii orzeczniczej, np. zmiana linii orzeczniczej odnoszącej się do biegu zawieszenia terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego.

W celu podniesienia jakości wydawanych decyzji, naczelnicy kontrolowanych urzędów celno-skarbowych wskazywali, że na bieżąco była monitorowana jakość rozstrzygnięć, decyzje uchylane przez drugą instancję i sądy administracyjne poddawano analizie oraz omawiano przyczyny ich uchylenia. Organizowano konsultacje merytoryczne, zwłaszcza w sprawach trudnych, nietypowych, a pracownicy uczestniczyli w szkoleniach oraz warsztatach dotyczących poprawy jakości orzecznictwa, przygotowanych przez właściwe izby administracji skarbowej lub Ministerstwo Finansów.

Wyniki badania próby postępowań podatkowych

Badaniem objęto 67 postępowań podatkowych po kontrolach celno-skarbowych, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości w wysokości 686,3 mln zł. We wszystkich badanych sprawach przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe nastąpiło nie później niż w terminie sześciu miesięcy po zakończeniu kontroli celno-skarbowej ujawniającej nieprawidłowości.

W badanej próbie, najkrócej prowadzone w pierwszej instancji postępowania podatkowe zostały zakończone w ciągu miesiąca (jedno) lub dwóch (pięć), natomiast najdłużej prowadzono osiem postępowań – powyżej

jednego roku. Średnio postępowanie prowadzone w pierwszej instancji w Lubelskim UCS trwało 209 dni, w Podlaskim UCS – 219 dni, w Dolnośląskim UCS – 227 dni oraz w Małopolskim UCS – 233 dni. Przyczynami przedłużania postępowań było w szczególności oczekiwanie na dodatkowe dokumenty w związku z nowymi okolicznościami w sprawie, wynikającymi z przesłuchania świadków lub strony postępowania. Najdłużej prowadzonym w badanej próbie postępowaniem było postępowanie trwające 838 dni w Podlaskim UCS. Powyżej jednego roku prowadzono również po dwa postępowania w Małopolskim UCS (371, 609 dni) i w Lubelskim UCS (490, 505 dni) oraz trzy postępowania podatkowe w Dolnośląskim UCS (397, 575, 610 dni). Na długi okres prowadzenia postępowań wpłynęła konieczność zebrania i zweryfikowania obszernego materiału dowodowego oraz skomplikowany charakter spraw. Stwierdzone nieprawidłowości polegały między innymi na wystawianiu i wprowadzaniu do obrotu faktur VAT nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, niewykazywaniu w deklaracjach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i zaniżeniu kwoty podatku należnego.

Opis dokonanych ustaleń faktycznych w decyzjach wynikał ze zgromadzonego materiału dowodowego. Podejmowane były działania mające na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego. Podatnikom zapewniono udział w postępowaniu oraz zapoznanie się ze zgromadzonym materiałem dowodowym, a przed wydaniem decyzji wyznaczono siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Decyzje zawierały uzasadnienie faktyczne i prawne oraz pouczenie o trybie odwoławczym.

W siedmiu przypadkach, w których wystąpiły okoliczności uzasadniające zabezpieczenie wykonania zobowiązania na majątku podatnika, wydana została na etapie postępowania podatkowego decyzja o takim zabezpieczeniu na łączną kwotę 4,4 mln zł. Zgromadzony materiał wskazywał, że podmioty nie posiadały wystarczającego majątku na pokrycie zobowiązań, a w niektórych przypadkach nierzetelnie prowadziły księgi podatkowe lub także zbywały majątek.

W sześciu sprawach naczelnicy właściwych urzędów skarbowych wydali, na wnioski naczelników urzędów celno-skarbowych, postanowienia o nadaniu decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności. Przesłankami nadania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności był fakt, że okres do upływu przedawnienia zobowiązania był krótszy niż trzy miesiące, bądź brak majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można byłoby ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy (które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia) lub istnienie innych zaległości i prowadzone wobec strony postępowanie egzekucyjne.

W trzech z czterech urzędów celno-skarbowych we wszystkich badanych sprawach rzetelnie prowadzono działania mające na celu zabezpieczenie zobowiązania podatkowego, jak i nadanie decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono natomiast w jednej sprawie prowadzonej przez Naczelnika Dolnośląskiego UCS.

Przykład nieprawidłowości

W **Dolnośląskim UCS** w postępowaniu podatkowym dotyczącym podatku dochodowego od osób prawnych za 2018 r., w którym przedmiotem postępowania były zobowiązania podatkowe na kwotę 150,5 mln zł, nierzetelnie prowadzono działania mające na celu zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika. Skutkiem powyższego nie dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej (przed wydaniem na koniec maja 2022 r. decyzji wymiarowej). Następnie w sprawie tej nierzetelnie prowadzono działania związane z nadaniem decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. Obawę niewykonania zobowiązania podatkowego uprawdopodobniało istnienie (według stanu na koniec 2019 r. oraz koniec 2020 r.) zobowiązań Spółki o wartości przewyższającej wartość aktywów. W przedmiotowym przypadku istniała przesłanka, o której mowa w art. 239b § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, tzn. decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia. Naczelnik Dolnośląskiego UCS wystąpił do naczelnika właściwego urzędu skarbowego z wnioskiem o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji, z końca maja 2022 r., dopiero na początku września 2022 r., po uzyskaniu informacji o złożeniu przez Spółkę pod koniec czerwca 2022 r. wniosku restrukturyzacyjnego, a pod koniec 29 lipca 2022 r. wniosku o ogłoszenie upadłości i otwarciu w dniu 26 sierpnia przez Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy postępowania układowego dłużnika i wyznaczeniu nadzorcy sądowego. We wniosku wskazano na zaistnienie okoliczności, o której mowa w art. 239b § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa – brak posiadania majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy. Obawę niewykonania zobowiązania podatkowego odniesiono do procesu restrukturyzacji, którym Spółka została objęta, jak również do zdarzenia, które może nastąpić w przyszłości, tj. do upadłości Spółki.

W trzech sprawach w wyniku błędów pracowników **Małopolskiego UCS**, w kartach ustaleń z przeprowadzonych postępowań podatkowych, a w rezultacie systemie Karta 2 wykorzystywanym do ewidencjonowania efektów postępowań, nierzetelnie wykazano kwoty stwierdzonych nieprawidłowości. Kwoty były niezgodne z wydanymi rozstrzygnięciami, gdyż zostały zawyżone łącznie o 1,4 mln zł. Dane w kartach ustaleń oraz w systemie Karta 2 zostały skorygowane w trakcie kontroli NIK.

W połowie badanych spraw podatnicy złożyli odwołania od decyzji organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy, do czasu zakończenia kontroli NIK, zakończył 21 postępowań, a 11 było w toku, mimo, że od otrzymania odwołań upłynęło od 116 do 597 dni. Zakończone postępowania trwały od 29 do 468 dni. W Podlaskim UCS z pięciu zakończonych postępowań prowadzonych w drugiej instancji, trzy postępowania trwały do dwóch miesięcy, a kolejne – 84 i 100 dni. W pozostałych trzech urzędach celno-skarbowych postępowania trwały dłużej niż dwa miesiące. W Lubelskim UCS sześć postępowań trwało od 86 do 232 dni. W Dolnośląskim UCS sześć postępowań zakończono w terminie od 166 do 294 dni, a jedno trwało 468 dni. W Małopolskim UCS z czterech zakończonych postępowań, trzy trwały 89, 122 i 164 dni, a jedno ponad rok (383 dni).

Postępowania były przedłużane przede wszystkim ze względu na skomplikowany stan faktyczny i prawny prowadzonej sprawy i konieczność zgromadzenia i przeanalizowania obszernego materiału dowodowego. Jednak w dwóch z czterech kontrolowanych urzędów celno-skarbowych stwierdzono, że w okresie objętym kontrolą sposób organizacji pracy nie zapewniał szybkiego procedowania spraw w zakresie dotyczącym prowadzonych postępowań odwoławczych. Tymczasem art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej wskazuje, że załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno zasadniczo nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy.

Przykłady nieprawidłowości

W **Małopolskim UCS** stwierdzono nieuzasadnione przerwy między czynnościami podejmowanymi w przypadku sześciu z siedmiu niezakończonych postępowań odwoławczych objętych badaniem. Postępowania nie zostały zakończone, mimo że od otrzymania odwołań do końca października 2022 r. upłynęło od 147 do 577 dni. W sprawach tych wystąpiły okresy, w których organ drugiej instancji nie podejmował niemal żadnych udokumentowanych czynności, a zgromadzona dokumentacja, poza wstępnymi analizami (dotyczącymi terminowości odwołania, reprezentacji strony, właściwości organu) zawierała przede wszystkim postanowienia o przedłużeniu terminu załatwienia sprawy.

Naczelnik Małopolskiego UCS wyjaśniał, że przerwy podczas których nie podejmowano udokumentowanych czynności były spowodowane obszernością materiału dowodowego, skomplikowaną materią merytoryczną spraw, których rzetelna analiza wymaga poświęcenia znacznej ilości czasu – co nie znajduje bezpośredniego formalnego odzwierciedlenia w aktach sprawy. Na powyższe miało także wpływ prowadzenie równoległe zbyt wielu postępowań przez pracowników merytorycznych. To, że konkretne sprawy prowadzone były dłużej było konsekwencją zbyt małej liczby pracowników. Naczelnik UCS wskazał także na prowadzone działania zaradcze:

- trzykrotnie podejmowano działania zmierzające do zwiększenia zatrudnienia w komórce odwoławczej w drodze naboru wewnętrznego i zewnętrznego; nabory te zakończyły się niepowodzeniem, gdyż nie udało się zatrudnić pracowników spełniających założone kryteria naborów;
- w związku z zaistniałą sytuacją Dyrektor IAS w Krakowie z dniem 1 sierpnia 2022 r. oddelegował na okres czterech miesięcy do pracy w komórkach odwoławczych Małopolskiego UCS w Krakowie cztery osoby z komórek odwoławczych IAS w Krakowie z możliwością przedłużenia tego okresu;
- z dniem 1 czerwca 2022 r. trzech radców prawnych IAS w Krakowie zostało przeniesionych do nowo utworzonego w Małopolskim UCS w Krakowie wieloosobowego stanowiska obsługi prawnej;
- prowadzone były prace zmierzające do ogłoszenia i przeprowadzenia kolejnych naborów do komórki odwoławczej działu postępowania podatkowego.

Przyjęty w **Dolnośląskim UCS** w okresie objętym kontrolą sposób organizacji pracy nie zapewniał szybkiego procedowania spraw w zakresie dotyczącym prowadzonych postępowań odwoławczych. Skutkowało to przedłużaniem i przewlekłością prowadzonych postępowań. Według stanu na dzień 30 czerwca 2022 r. na etapie postępowania odwoławczego było w toku 79 spraw, w tym 32 w zakresie odwołań, które wpłynęły w 2021 r. Sprawy w toku procedowane były nawet od 260 do 539 dni (w sumie 18 spraw). Badanie postępowań odwoławczych w zakresie obejmującym 11 spraw (w tym siedmiu zakończonych wydaniem decyzji) wykazało, że najkrótsze postępowanie zakończone

wydaniem decyzji trwało 166 dni, a najdłuższe 468 dni. Analiza terminowości prowadzenia postępowań odwoławczych, w przypadku których decyzja w drugiej instancji została wydana w okresie od stycznia do końca czerwca 2022 r. (w sumie 14 decyzji) wykazała, że wydane decyzje dotyczyły w trzech przypadkach odwołań wniesionych w 2020 r., w dziewięciu przypadkach odwołań wniesionych w 2021 r., pozostałych dwóch przypadkach odwołań wniesionych w 2022 r.

Naczelnik Dolnośląskiego UCS wyjaśniał, że sprawy prowadzone w komórce odwoławczej z reguły posiadają charakter niezwykle skomplikowany, o złożonej i wieloaspektowej specyfice. Tym samym nie można do realizacji tych zadań skierować osób bez stosownego doświadczenia. Dodał, że dostrzegając problem, w celu wzmocnienia komórki postępowania podatkowego w pionie orzecznictwa, od dnia 1 września 2022 r. przeniósł czasowo do tej komórki z innych komórek organizacyjnych Dolnośląskiego UCS czterech mianowanych pracowników, a Dyrektor IAS we Wrocławiu z dniem 1 października 2022 r. przeniósł z komórek odwoławczych IAS czasowo dwóch pracowników.

W przypadku niedotrzymania terminu załatwienia sprawy zawiadamiano podatnika o przyczynach i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy. Postępowania były przedłużane w szczególności ze względu na konieczność przesłuchania strony oraz świadków, przeprowadzenia czynności wnioskowanych przez stronę, przedłożenie przez podatników dodatkowych dokumentów w związku z powstaniem nowych okoliczności w sprawie, a także konieczność zachowania terminów proceduralnych, w tym umożliwienie stronie ustosunkowanie się do ustaleń dokonanych w toku postępowania podatkowego oraz zapewnienie stronie czynnego udziału w postępowaniu odwoławczym.

Spośród postępowań prowadzonych w drugiej instancji, w dziewięciu sprawach organ odwoławczy utrzymał decyzję organu pierwszej instancji, w 11 sprawach uchylił decyzję w całości, w tym w ośmiu przypadkach przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia, a w jednym przypadku uchylił decyzję w części. Przyczynami uchylenia przez organ odwoławczy decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia były głównie uchybienia proceduralne, w tym braki w zgromadzonym materiale dowodowym.

5.4. Wyniki kontroli w wybranych urzędach skarbowych

Większość
nieprawidłowości
stwierdzono w dwóch
z ośmiu kontrolowanych
urzędach skarbowych

W badanych urzędach skarbowych w latach 2020–2021, ukończono znacznie mniej kontroli podatkowych niż w 2019 roku. Obniżeniu uległa również kwota stwierdzonych nieprawidłowości. Liczba kontroli zakończonych w 2021 r. była prawie o jedną piątą mniejsza niż w 2019 r., a kwota stwierdzonych nieprawidłowości o połowę mniejsza. W I półroczu 2022 r. przeprowadzono prawie o jedną piątą (o 18,8%) kontroli więcej niż w I półroczu 2021 r., a kwota stwierdzonych nieprawidłowości wzrosła o 15,8%.

Na próbie badanych spraw stwierdzono, że kontrole podatkowe były prowadzone na ogół prawidłowo i rzetelnie w sześciu z ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych. Niemniej szereg nieprawidłowości, głównie o charakterze proceduralnym, stwierdzono w Pierwszym US w Lublinie oraz US Kraków-Prądnik. Jedną istotną nieprawidłowość stwierdzono

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w Pierwszym US w Białymstoku oraz w US Kraków-Prądnik, gdyż z powodu nierzetelnie przeprowadzonej analizy przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych, nie doszło do zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej.

Nieprawidłowości w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych wystąpiły w pięciu spośród ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych.

Wysoki był odsetek decyzji naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, uchylonych lub częściowo uchylonych przez organy drugiej instancji. Średnio odsetek ten (w odniesieniu do wydanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej rozstrzygnięć) wyniósł dla decyzji wydanych w 2021 r. oraz I półroczu 2022 r. odpowiednio 35,3% oraz 40%, a decyzji z 2020 r. 25,6%.

Na podstawie badanych spraw stwierdzono, że organy egzekucyjne prawidłowo prowadziły postępowania egzekucyjne, poszukiwały majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych i podejmowały dostępne środki egzekucyjne w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych. Niemniej w trzech z ośmiu kontrolowanych urzędów stwierdzono nieuzasadnione przerwy lub zaprzestanie przez naczelników urzędów skarbowych, jako wierzyteli, czynności mających na celu ustalenie majątku lub źródeł dochodów zobowiązanego, po umorzeniu postępowania egzekucyjnego ze względu na jego bezskuteczność, co było działaniem nierzetelnymi. Nieprawidłowości stwierdzono w US Wrocław-Stare Miasto, US Kraków-Prądnik oraz Drugim US w Białymstoku.

Przyczyną przedawniania się zobowiązań podatkowych była bezskuteczność prowadzonych postępowań egzekucyjnych wynikająca z braku u zobowiązanych majątku oraz źródeł dochodu.

5.4.1. Kontrola podatkowa

Kontrolowane urzędy skarbowe osiągnęły większość zaplanowanych wartości mierników określających stopień realizacji celów, odnoszących się do prowadzenia kontroli podatkowej, wyznaczonych przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej.

Niemniej na koniec 2020 r. dwa urzędy, z ośmiu kontrolowanych, nie osiągnęły wymaganego odsetka kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 3 tys. zł), tj. S Wrocław Stare-Miasto oraz US Kraków-Prądnik. W US Kraków-Prądnik rozbieżność między wartością planowaną a zrealizowaną była niewielka (przy wartości planowanej więcej niż 78% osiągnięto 77%). W US Wrocław Stare-Miasto różnica ta wyniosła 8 punktów procentowych (miernik wyniósł 70%). Powodem niewykonania była panująca epidemia i wprowadzone w związku z tym ograniczenia, w tym zawieszenie w okresie od 31 marca 2020 r. prawie na dwa miesiące prowadzonych kontroli i postępowań podatkowych. Naczelnik US Wrocław Stare-Miasto wskazał, że zintensyfikował w warunkach epidemii prowadzenie czynności sprawdzających i weryfikowanie prawidłowości rozliczeń podatkowych przy wykorzystaniu nowych narzędzi informatycznych ułatwiających taką weryfikację (JPK, przepływy STIR),

Realizacja mierników stopnia realizacji celów określonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej

bez konieczności wszczynania kontroli podatkowej. Naczelnik US Kraków-Prądnik podkreślił, że 2020 r. i I półrocze 2021 r. były czasem szczególnym, a powodem niewykonania mierników, była panująca epidemia COVID-19. IAS wskazała kluczowe obszary działania Urzędu, jednym z nich była obsługa wniosków o przyznanie podatnikom ulg w spłacie zobowiązań. Z uwagi na zwiększony napływ takich wniosków pracownikom Działu Kontroli, w ramach dodatkowych obowiązków, przydzielono wydawanie decyzji ulgowych (pracownicy Działu Kontroli wydali 187 decyzji w 2020 r. oraz 50 decyzji w I kwartale 2021 r.).

Na koniec 2021 r. wszystkie kontrolowane urzędy osiągnęły wymaganą *skuteczność kontroli dotyczących podatków* oraz *sprawność realizacji postępowań kontrolnych* wszczętych przed 1 marca 2017 r. (drugi miernik wystąpił w dwóch urzędach: US Wrocław-Stare Miasto i w US Kraków-Prądnik).

Na koniec I półrocza 2022 r. większość (pięć z ośmiu) kontrolowanych urzędów nie osiągnęła planowanej wartości miernika *realizacji kontroli dotyczących podatków*. Planowane wielkości w całości zostały wykonane w US Kraków-Prądnik, US Warszawa-Mokotów i US Wrocław-Fabryczna. Drugi miernik wyznaczony na ten sam okres *efektywność kontroli podatków* został wykonany w siedmiu na osiem urzędów. Miernik nie został wykonany w US Wrocław Stare-Miasto.

Przykłady

W **US Wrocław-Stare Miasto** na koniec II kwartału 2022 r. nie wykonano obydwu mierników. Efektywność kontroli podatków wyniosła 73%, przy oczekiwanej nie mniej niż 83%. Kontroli dotyczących podatków przeprowadzono 15, przy wielkości planowanej 24. Naczelnik US wskazał, że powodem niewykonania miernika były braki kadrowe (wysoka absencja chorobowa pracowników, brak kierownika Działu Kontroli Podatkowej, w dziale zatrudnione były dwie osoby o krótkim stażu pracy). Dwóch pracowników Działu Kontroli Podatkowej wspierało również akcję informacyjną dotyczącą „Polskiego Ładu”. W ramach działań naprawczych przeprowadzano nabory wewnętrzne oraz zewnętrzne na stanowisko Kierownika Działu Kontroli Podatkowej. W styczniu 2022 r. wyłoniono kandydata, a stanowisko zostało obsadzone z dniem 1 czerwca 2022 r.

W **Drugim US w Białymstoku** wartość miernika *realizacja kontroli dotyczących podatków* na koniec II kwartału 2022 roku wyniosła 23 kontrole, przy wartości planowanej nie mniej niż 26. Naczelnik US wskazał kilka powodów nieosiągnięcia miernika, w tym:

- prowadzenie przez Dział Kontroli Podatkowej postępowań podatkowych w podatku dochodowym i podatku od towarów i usług w zakresie w jakim przez tę komórkę była prowadzona kontrola podatkowa; celem takiego rozwiązania było usprawnienie prowadzonych postępowań podatkowych oraz skrócenie czasu ich trwania;
- realizowanie przez pracowników Działu Kontroli Podatkowej nabycia sprawdzającego, zadania wprowadzonego od 1 stycznia 2022 r., oraz weryfikowanie obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych;
- nieobecność w pracy w związku z długotrwałym zwolnieniem lekarskim kierownika Działu Kontroli Podatkowej, która spowodowała konieczność reorganizacji pracy komórki (rozłożenie zadań na innych pracowników).

W ramach działań zaradczych na bieżąco monitorowano prowadzone kontrole podatkowe pod kątem możliwości ich zakończenia w I półroczu 2022 roku.

W Pierwszym US w Białymstoku miernik *realizacja kontroli dotyczących podatków* określony na 31 kontroli, osiągnięto na poziomie 26. Naczelnik Urzędu wskazał m.in., że w takcie I półrocza 2022 r. wszyscy pracownicy Działu Kontroli uczestniczyli w działaniach prowadzonych w terenie w zakresie weryfikacji realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kas rejestrujących oraz wydawania paragonów fiskalnych. Jednym z podejmowanych środków zaradczych były zmiany organizacyjne. Do Działu Kontroli przeniesiono dwóch pracowników z Działu Postępowań Podatkowych.

Poza wskazanymi miernikami, wynikającymi z corocznie wyznaczanych przez Szefa KAS kierunków działania i rozwoju administracji skarbowej, Dyrektor IAS w Krakowie ustalił dla podległych urzędów skarbowych dodatkowe mierniki regionalne. W badanym okresie w US Kraków-Podgórze oraz US Kraków-Prądnik została osiągnięta większość zakładanych wartości mierników regionalnych określających stopień realizacji celów. Również Dyrektor IAS w Białymstoku wyznaczył mierniki regionalne, w tym miernik monitorujący stopień wykorzystania plików JPK na żądanie w kontrolach podatkowych (mierzony relacją liczby kontroli, w których wykorzystano pliki na żądanie do liczby kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania plików JPK). Drugi US w Białymstoku nie osiągnął oczekiwanych wartości tego miernika. Przy planie wynoszącym 30% na 2020 r. oraz 60% na 2021 r. i I półrocze 2022 r. osiągnięto odpowiednio: 18,8%, 8,7% i 38,9%. Odnosząc się do przyczyn niewykonania pożądanego poziomu wykorzystania plików JPK „na żądanie”, Naczelnik Urzędu wyjaśniał, że w latach 2020–2021 i w I półroczu 2022 r. systematycznie rósł wskaźnik kierowania wezwań do podatników do przedłożenia plików JPK w toku kontroli (odpowiednio 71,9%, 87%, 88,9%). Brak wykorzystania na oczekiwanym poziomie plików JPK „na żądanie” w kontrolach wynikał z niedostarczania plików przez kontrolowanych pomimo kierowania żądań w tym zakresie. Niezależnie od powyższego kontrole były prowadzone przy wykorzystaniu obowiązkowo składanych przez podatników plików JPK_VAT.

W badanych urzędach skarbowych w latach 2020–2021, tj. okresie, w którym sytuacja epidemiczna w kraju utrudniała prowadzenie czynności kontrolnych, ukończono znacznie mniej kontroli podatkowych niż w 2019 r.

Liczba kontroli
podatkowych

Liczba kontroli zakończonych w 2020 r. (502) była o ponad połowę niższa niż w 2019 roku (768). Zakończono wówczas 23 kontrole prawidłowości rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych wobec 77 zakończonych rok wcześniej. Zmniejszyła się również z 376 w 2019 r. do 347 w 2020 r. liczba kontroli VAT, w tym kontroli zwrotu VAT (z 99 do 59). W warunkach epidemii (w latach 2020–2021) weryfikowanie prawidłowości deklarowanych przez podatników rozliczeń, w tym zwrotów VAT, odbywało się w większym stopniu niż wcześniej w ramach czynności sprawdzających z wykorzystaniem narzędzi informatycznych umożliwiających analizę spójności danych przekazywanych przez podatników VAT oraz ich kontrahentów. W 2021 r. liczba kontroli wzrosła do 622, tj. o 23,9% w stosunku do roku poprzedniego, lecz była nadal niższa niż w 2019 r. (o 19,0%). Liczba kontroli CIT wzrosła o pięć (do 28), a liczba kontroli VAT o 54 (do 401). Kolejny rok z rzędu obniżyła się natomiast liczba kontroli zwrotu VAT, do 46, tj. o 13 w porównaniu do 2020 r.

Największy spadek liczby zakończonych kontroli odnotowano w US Warszawa-Mokotów. Liczba kontroli w 2020 r. i w 2021 r. spadła w porównaniu do 2019 r. prawie trzykrotnie o 105 i 90 kontroli (z 167 do 62 i do 77 w 2021 r.) oraz w US Wrocław Stare-Miasto o 55 i o 50 kontroli (z 79 do 24 i do 29 w 2021 r.), w US Kraków-Prądnik o 22 i 8 kontroli (z 74 do 52 i do 66 w 2021 r.). Spadek liczby kontroli podatkowych był głównie spowodowany ograniczeniami i zmianami w funkcjonowaniu urzędów skarbowych, wynikającymi z zaleceń i wytycznych obowiązujących po wprowadzeniu w marcu 2020 r. stanu epidemii COVID-19 na terytorium kraju. Powyższa okoliczność wiązała się z koniecznością przejścia pracowników organów podatkowych w tryb pracy zdalnej, co nie było wcześniej praktykowane w obrębie administracji skarbowej. W US Kraków-Prądnik w I półroczu 2021 r. część pracowników komórki kontroli przebywała na zwolnieniach lekarskich. Łącznie w I półroczu 2021 r. pracownicy Działu Kontroli w tym urzędzie byli nieobecni przez 478 dni (stan zatrudnienia spadł o 28,6%). Naczelnik US Warszawa-Mokotów wskazał, że skutkiem stanu epidemii było spowolnienie pewnych procesów, co wynikało z potrzeby przygotowania odpowiedniego sprzętu informatycznego, instalacji niezbędnych systemów, jak również digitalizacji akt spraw oraz opracowania na poziomie KAS odpowiednich procedur dotyczących zapewnienia bezpieczeństwa pracy nad dokumentacją objętą tajemnicą skarbową. W US Wrocław-Stare Miasto ograniczono liczbę wszczynanych kontroli podatkowych pośród małych i średnich przedsiębiorców. W latach 2020–2021 zakończono również (wszczęte w latach poprzednich) duże kontrole podatkowe związane z obszarem oszustw podatkowych, które były długotrwałe i wymagały dużego zaangażowania czasu pracy oraz wiedzy kontrolerów. W 2021 r. trzech pracowników Działu Kontroli Podatkowej, z uwagi na braki kadrowe w Dziale Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług, Podatków Majątkowych i Sektorowych, prowadziło postępowania podatkowe. Natomiast w US Kraków-Podgórze w 2020 r. oraz w 2021 r. w porównaniu do 2019 r. wzrosła liczba kontroli (z 67 do 73 oraz do 129 w 2021 r.). Naczelnik US Kraków-Podgórze wyjaśniał, że na wzrost liczby kontroli wpływ miały: reorganizacja struktury Urzędu i związany z tym wzrost liczby pracowników przeprowadzających kontrole, zakończenie w 2021 r. kontroli faktycznie zawieszonych w 2020 r. w związku z pandemią COVID-19 oraz wzrost sprawności prowadzenia kontroli związany z wykorzystaniem narzędzi informatycznych (struktury JPK_VAT, JPK na żądanie, platforma analityczna WRO-system, STIR).

W I półroczu 2022 r. w kontrolowanych urzędach skarbowych zakończono 329 kontroli, w tym 235 kontroli VAT i 11 kontroli CIT, podczas gdy w analogicznym okresie roku poprzedzającego zakończono 277 kontroli, w tym 223 kontrole VAT i tyle samo kontroli CIT (11). Wzrosła także (o 11) liczba kontroli zwrotu VAT (22). Najwięcej kontroli CIT, VAT i zwrotu VAT w I półroczu 2022 r. przeprowadzono w US Kraków-Podgórze (5, 67 i 5).

W latach 2019–2022 (do 30 czerwca) w Drugim US w Białymstoku nie prowadzono kontroli dotyczących podatku CIT, gdyż jak wyjaśniał Naczelnik US prowadzone w tym czasie czynności sprawdzające i analizy nie wskazywały na występowanie istotnych ryzyk w rozliczeniach tego podatku.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Sprawy prowadzone w tym zakresie kończyły się złożeniem przez podatników deklaracji podatkowych i korekt deklaracji lub ustaleniami niepowodującymi uszczupleń podatkowych.

Mniejsza liczba kontroli zakończonych w 2020 r. w porównaniu do 2019 r., wpłynęła na obniżenie stwierdzonych w ich wyniku nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych (odpowiednio 157,4 mln zł i 327,7 mln zł). Obniżyła się również efektywność kontroli, mierzona przeciętną wartością stwierdzonych nieprawidłowości w przeliczeniu na jedną kontrolę, z 426,6 tys. zł w 2019 roku do 313,6 tys. zł (o 26,5%).

Ustalenia kontroli podatkowych (kwoty stwierdzonych nieprawidłowości)

Kwota ustaleń w 2021 r. wyniosła 164,1 mln zł i była o 4,3% wyższa w porównaniu do 2020 r., natomiast o 99,7% niższa w porównaniu do 2019 r. Na jedną kontrolę przypadało przeciętnie 263,8 tys. zł stwierdzonych nieprawidłowości, co oznaczało spadek o 16% w stosunku do roku poprzedniego (przeciętnie 313,6 tys. zł w 2020 r.).

Przykłady

W **US Kraków-Prądnik** spadła kwota stwierdzonych nieprawidłowości z 115,5 mln zł w 2019 r. do 13,3 mln zł w 2020 r. i 4 mln zł w 2021 r. Naczelnik US odnośnie przyczyny spadku kwoty stwierdzonych nieprawidłowości wskazał, że kwoty stwierdzonych nieprawidłowości z roku na rok były w coraz mniejszej wysokości, co wynikało głównie z charakteru prowadzonych spraw. W 2019 r. były zakończone kontrole z milionowymi przypisami podatników biorących udział w tzw. karuzelach podatkowych, natomiast w olejnych latach udział takich kontroli, w prowadzonych sprawach zmniejszył się z uwagi na stopniowe uszczelnianie systemu podatkowego, m.in. poprzez wprowadzenie Jednolitego Pliku Kontrolnego.

W **US Kraków-Podgórze** spadła kwota stwierdzonych nieprawidłowości z 13,6 mln zł w 2019 r. do 11,4 mln zł w 2020 r. oraz 11,2 mln zł w 2021 r., a w I półroczu 2022 r. wyniosła 7,1 mln zł. Zaistniały spadek wysokości stwierdzonych nieprawidłowości wiązał się z ustaleniami pojedynczej kontroli zakończonej w 2019 r., w której stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 4,6 mln zł. Zdaniem Naczelnika US na spadek ten miały wpływ także rozwiązania wprowadzone w okresie epidemii, w tym konieczność przejścia pracowników organów podatkowych w tryb tzw. pracy zdalnej.

W **Pierwszym US w Białymstoku** mniejsza o 50% liczba kontroli podatkowych zakończonych w 2020 r. w porównaniu do 2019 r., wpłynęła na niższą kwotę nieprawidłowości stwierdzonych w zakończonych kontrolach (spadek z 6,2 mln zł do 4,7 mln zł). Wzrosła jednak o 50,6% efektywność tych kontroli, mierzona przeciętną wartością stwierdzonych nieprawidłowości w przeliczeniu na jedną kontrolę (z 65,8 tys. zł w 2019 roku do 99,1 tys. zł w 2020 r.). W 2021 r. liczba kontroli wyniosła 71 a ustalenia 10 mln zł. Wzrosła również do 140,2 tys. zł efektywność kontroli w przeliczeniu na jedną kontrolę.

W I półroczu 2022 r. stwierdzone nieprawidłowości wyniosły 134,5 mln zł i były wyższe (o 15,8 %) niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły głównie nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, które w latach 2019–2022 (I półrocze) wynosiły kolejno 313,1 mln zł, 150,9 mln zł, 151,2 mln zł, 123,4 mln zł oraz stanowiły odpowiednio 95,5%, 95,9%, 92,1%, 91,7% ogółem kwoty stwierdzonych nieprawidłowości. Same kwoty nieprawidłowości ujawnione w kontro-

Wyniki badania próby kontroli podatkowych

lach dotyczących zwrotu VAT wynosiły kolejno 20,3 mln zł, 10,7 mln zł, 10,5 mln zł, 5,0 mln zł. Nieprawidłowości w rozliczeniach CIT wynosiły zaś odpowiednio 3,2 mln zł, 1,9 mln zł, 2,6 mln zł, 0,3 mln zł.

Na podstawie badanej próby 104 kontroli podatkowych o najwyższych kwotach stwierdzonych nieprawidłowości (łącznie na kwotę 273,8 mln zł, która stanowiła 60% ogółem kwoty ustaleń w ośmiu kontrolowanych urzędach skarbowych) stwierdzono, że kontrole były prowadzone na ogół rzetelnie i prawidłowo w sześciu z ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych, tj. zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa oraz ustawą z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁵⁵. Niemniej szereg nieprawidłowości stwierdzono w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Lublinie oraz US Kraków-Prądnik, ponadto jedną istotną nieprawidłowość stwierdzono w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Białymstoku.

Większość kontroli (103) dotyczyło działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą i (100) została rozpoczęta bez uprzedniego zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Naczelnicy urzędów na ogół prawidłowo informowali podatników o przyczynie braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej wskazując odpowiednią podstawę prawną. Najczęściej powoływano się na przepis art. 48 ust. 11 pkt 2 lub pkt 10 Prawa przedsiębiorców, zgodnie z którym zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli nie dokonuje się, w przypadku gdy:

- przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia;
- kontrola dotyczy przypadków określonych w art. 282c ustawy Ordynacja podatkowa.

W badanej próbie, trzy kontrole podatkowe (2,9%) zakończono w ciągu miesiąca, dziewięć kontroli (8,7%) w ciągu trzech miesięcy, natomiast 55 kontroli (52,9%) po ponad roku, licząc czasookres od dnia wszczęcia do zakończenia kontroli. Kontrola trwała średnio 456 dni. Przedsiębiorcy nie wnieśli sprzeciwu od czynności kontrolnych ani skargi na przewlekłe ich prowadzenie.

W większości kontrole nie zakończyły się w terminie określonym w upoważnieniu do kontroli. W 88 przypadkach kontrolowany był zawiadamiany o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu i przyczynach przedłużenia kontroli oraz wskazywany był nowy termin jej zakończenia. Główną przyczyną przedłużania kontroli była konieczność zebrania całości materiału dowodowego w postaci informacji od innych organów podatkowych, kontrahentów i z zeznań świadków. W tym zakresie stwierdzono nieprawidłowości w dwóch urzędach.

Przykłady nieprawidłowości

W US Kraków-Prądnik w toku czterech kontroli podatkowych, pracownicy Urzędu, nie podejmowali na bieżąco czynności w sprawach, doprowadzając do powstania nieuzasadnionych przerw trwających od 30 dni do czterech miesięcy.

⁵⁵ Dz. U. z 2021 r. poz. 162, ze zm..

Naczelnik US wskazał m.in., że każdy pracownik prowadził kilka kontroli podatkowych w tym samym czasie, a pracownicy Działu Kontroli brali udział w akcjach zleconych przez Ministerstwo Finansów oraz w okresie COVID-19 w wydawaniu decyzji ulgowych. Niektóre osoby, które wówczas przebywały na zwolnieniach lekarskich przestały być pracownikami Urzędu.

W US Kraków-Prądnik stwierdzono również, że w jednej kontroli, w sytuacji niezakończenia kontroli podatkowej w terminie wskazanym w upoważnieniu, poinformowano o tym kontrolowanego 29 czerwca 2020 r., podając w zawiadomieniu częściowo nierzetelne przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli – co stanowiło działanie nierzetelne i naruszało art. 284b § 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia. Naczelnik US zawiadomił o przewidywanym terminie zakończenia kontroli do 31 grudnia 2020 r. wskazując przyczyny takie jak konieczność przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków oraz oczekiwanie na odpowiedzi od kontrahentów, jako niezbędne dla prawidłowej oceny materiału dowodowego. W wyniku analizy akt sprawy stwierdzono, że nie przeprowadzono dowodu z przesłuchania świadków.

Naczelnik US wskazał, że częściowo nierzetelne przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli są wynikiem omyłki kontrolujących.

W Pierwszym US w Lublinie w jednej sprawie w 2021 r. przez 210 dni, tj. od dnia otrzymania materiałów dowodowych od innego organu podatkowego do dnia przesłuchania strony, organ podatkowy nie prowadził żadnych czynności kontrolnych, co było niezgodne z art. 284b § 1 Ordynacji podatkowej, w myśl którego kontrola podatkowa powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283 Ordynacji podatkowej. Przerwa wynosiła 35,4% czasu trwania kontroli podatkowej (licząc od wszczęcia do zakończenia kontrola trwała 593 dni).

Naczelnik wyjaśniał, że powyższe było spowodowane odejściem na emeryturę w styczniu 2021 r. pracownicy będącej koordynatorem przedmiotowej kontroli podatkowej, natomiast dwóch nowych kontrolujących rozpoczęło weryfikację dokumentacji po 29 czerwca 2021 r. Kontrolę przedłużono ze względu na konieczność zebrania całego materiału dowodowego.

W badanej próbie, 24 kontroli dotyczyło zasadności zwrotu podatku VAT na kwotę 6,8 mln zł. W uzasadnionych przypadkach, tj. w 23 sprawach, organy podatkowe wydały postanowienia w sprawie przedłużenia terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. W Pierwszym US w Lublinie w tym zakresie stwierdzono, że pięć postanowień w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku zostało wydanych lub doręczonych z naruszeniem przepisów Ordynacji podatkowej, a w US Kraków-Prądnik jedno postanowienie nie zawierało uzasadnienia faktycznego.

Przykłady nieprawidłowości

W Pierwszym US w Lublinie w jednej sprawie, w uzasadnieniach postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług (za grudzień 2020 r.) nie wskazano dlaczego zachodzi potrzeba dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu deklarowanej przez podatnika kwoty. Stanowiło to naruszenie art. 217 § 2 w związku z art. 292 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne. Kontrola podatkowa zakończyła się stwierdzeniem nieprawidłowości polegających na przedwczesnym odli-

czeniu podatku naliczonego z tytułu zakupu środka trwałego (w rozliczeniu za grudzień 2020 r., zamiast prawidłowo za luty 2021 r.). Kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 428 tys. zł, a podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą w całości ustalenia kontroli.

W kolejnej sprawie nieskutecznie przedłużano termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za październik 2020 r., gdyż dwa z czterech postanowień wydanych w tej sprawie nie zostały doręczone stronie przed upływem terminów zwrotu podatku od towarów i usług. Powyższe było niezgodne z art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż materialnoprawny charakter terminów w nim określonych oznacza, że skuteczne przedłużenie terminu zwrotu podatku od towarów i usług możliwe jest jedynie przed jego upływem. Przedłużenie terminu następuje w dacie skutecznego wprowadzenia do obrotu prawnego postanowienia przedłużającego ten termin, tj. w chwili jego doręczenia stronie. Kontrola podatkowa zakończyła się stwierdzeniem nieprawidłowości w kwocie 188,5 tys. zł polegających na błędnym zakwalifikowaniu sprzedaży jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów i nieprawidłowym odliczeniu VAT z zapłaconej zaliczki (za wcześniej). Podatnik złożył korektę deklaracji.

Naczelnik tłumaczył m.in., w pierwszej sprawie, że podatnik brał czynny udział i był informowany już na etapie czynności sprawdzających o wątpliwościach dotyczących prawidłowości dokonanych rozliczeń; w kolejnej sprawie, że pełnomocnik został telefonicznie poinformowany o zamieszczeniu postanowień o przedłużeniu zwrotu na platformie ePUAP.

W jednej sprawie w **US Kraków-Prądnik**, organ podatkowy wydał postanowienie z 10 sierpnia 2021 r. dotyczące przedłużenia terminu zwrotu, które nie zawierało uzasadnienia faktycznego potwierdzającego konieczność dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu podatku w terminie do 31 grudnia 2021 r. (nie wskazano czynności do wykonania w tym okresie), w sytuacji zakończenia i podpisania protokołu kontroli w dniu 16 sierpnia 2021 r. – co stanowiło działanie nierzetelne i naruszało postanowienia art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.

Naczelnik US wskazał w tej kwestii, że w postanowieniu tym nie wskazano dodatkowych czynności do wykonania w toku kontroli podatkowej, albowiem kontrola została zakończona, a protokół kontroli podpisany w dniu 16 sierpnia 2021. Ponadto Naczelnik US wskazał, że materiał dowodowy zebrany w toku kontroli podatkowej i zawarty w protokole musiał zostać ponownie zweryfikowany w toku postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej prawidłową wysokość kwoty do zwrotu. W postanowieniu przytoczono przepis art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, który stanowi, że jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć termin zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

W uzasadnionych przypadkach, w 25 sprawach, organy podatkowe wydały na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej decyzję o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na majątku podatnika na kwotę 106,2 mln zł. Przed wydaniem decyzji rzetelnie zebrano i przeanalizowano informacje o stanie zaległości podatnika, prowadzonych wobec niego postępowaniach egzekucyjnych, dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu majątku oraz o sytuacji finansowo-majątkowej podatnika. Przyczyną zastosowania zabezpieczenia była obawa, że nie zostanie ono wykonane, gdyż podatnik nie uiszczal wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Natomiast w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Białymstoku stwierdzono, że w trakcie jednej kontroli podatkowej nierzetelnie przeprowadzono analizę przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych (oraz analizy takiej nie przeprowadzono w trakcie postępowania podatkowego wszczętego w wyniku ustaleń kontroli). W rezultacie nie doszło do zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej. Do zabezpieczenia nie doszło także w związku z ustaleniami jednej kontroli przeprowadzonej przez Naczelnika US Kraków-Prądnik.

Przykłady nieprawidłowości

W Pierwszym US w Białymstoku w trakcie jednej kontroli podatkowej przygotowano nierzetelną analizę występowania przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych podatnika, o którym mowa w art. 33 Ordynacji podatkowej. Kontrola dotyczyła rozliczenia VAT za lata 2015–2016, w wyniku której podatnikowi decyzją z 10 grudnia 2020 r. określono zobowiązanie podatkowe na kwotę 190,7 tys. zł. Do zakończenia kontroli NIK zobowiązanie to nie zostało uregulowane. W analizie sytuacji majątkowej podatnika wskazano zaś, że nie wyzbywa się on majątku, podczas gdy faktycznie zbywał posiadany majątek zarówno w trakcie kontroli dotyczącej rozliczenia PIT, prowadzonej w latach 2018–2019, której wyniki wykorzystano w postępowaniu podatkowym zakończonym w 2020 roku, jak i w trakcie kontroli rozliczenia VAT, przeprowadzonej w 2020 roku (zbył kilka nieruchomości). W konsekwencji zobowiązania podatnika z tytułu podatku VAT i PIT według stanu na 4 listopada 2022 r. wynosiły 1,1 mln zł, w tym 0,4 mln zł odsetki za zwłokę, a postępowanie egzekucyjne zostało umorzone. Umorzenie postępowania egzekucyjnego uzasadniono m.in. faktem, że zobowiązany jest osobą bezdomną i bezrobotną, zlikwidował działalność gospodarczą i nie posiada środków transportu.

Pracownik Działu Kontroli Podatkowej, który sporządził analizę sytuacji majątkowej podatnika tłumaczył m.in., że z danych CZM wynika, że majątek podatnik zbywał, lecz na dzień sporządzenia analizy podatnik posiadał majątek, z którego można było dochodzić zobowiązań podatkowych.

Odpowiadając na wystąpienie pokontrolne Naczelnik US poinformował m.in., że w celu odzyskania zaległości z tytułu podatków VAT i PIT w dniu 12 grudnia 2022 r. został skierowany materiał dowodowy do Prokuratury Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej wraz z wnioskami o skierowanie powództwa o uznanie za bezskuteczne umowy dotyczące wyzbycia majątku w tych sprawach.

W US Kraków-Prądnik w jednej kontroli podatkowej mimo wystąpienia przesłanek nie dokonano zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej. Podatnik nie został zawiadomiony o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – ze względu na wystąpienie okoliczności z art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców. Wyniki kontroli podatkowej potwierdziły zasadność jej przeprowadzenia, stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 1,1 mln zł. W ocenie kontrolujących kontrolowany brał świadomie udział w nierzetelnych transakcjach zdając sobie sprawę z uczestnictwa w oszustwie podatkowym. Faktury VAT sprzedaży wystawione przez wymienionych w protokole kontrahentów i wprowadzone do obrotu stanowiły w rzeczywistości „puste faktury” (nie dokumentujące faktycznych czynności), na podstawie których kontrolowanemu nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z nich wynikający.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Naczelnik wyjaśniał m.in. w tym względzie, że firma dalej działa. W toku kontroli stwierdzono brak majątku, a magazyny oraz samochody były wynajęte. Podatnik składał deklaracje, a w czasie trwania kontroli posiadał zaległości i wystawione tytuły wykonawcze. Z uwagi na powyższe kontrolujący nie wystąpili z wnioskiem o zabezpieczenie.

Protokoły kontroli podatkowej na ogół zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Ordynacja podatkowa. W dwóch urzędach (w Pierwszym US w Lublinie oraz Drugim US w Białymstoku) stwierdzono w tym zakresie nieprawidłowości.

Przykład nieprawidłowości

W **Pierwszym US w Lublinie** w 10 z 12 badanych spraw, w protokołach kontroli podatkowej nie zawarto uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co było głównie niezgodne z art. 48 ust. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców (w dziewięciu przypadkach).

Zdaniem Naczelnika w treści wszystkich przedmiotowych protokołów kontroli znalazł się zapis wskazujący na wypełnienie obowiązku informowania o przyczynach braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, gdyż w protokołach, oprócz podania podstawy prawnej, znajdują się informacje i dowody, niejednokrotnie stanowiące załączniki do protokołu kontroli uzasadniające przyczynę braku zawiadomienia. Ustalenia kontroli zawarte w treści protokołu dość wyraźnie wskazują na nieprawidłowości, które były przyczyną wszczęcia kontroli bez zawiadomienia.

W ocenie NIK poinformowanie kontrolowanego po wszczęciu kontroli o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o czym mowa w art. 282c § 3 Ordynacja podatkowa, jest inną czynnością niż uzasadnienie w protokole kontroli przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Pierwsza czynność powinna być wykonana po wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, druga zaś po zakończeniu czynności kontrolnych. Wypełnienie pierwszej czynności nie zastępuje wykonania drugiej.

W przypadku 23 kontroli podatnicy złożyli zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej, a kontrolujący, zgodnie z art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej, rozpatrzyli je w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania oraz zawiadomili kontrolowanego o sposobie ich załatwienia wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym nieuwzględnienia zastrzeżeń.

Po zakończeniu kontroli podatnicy w 28 badanych sprawach złożyli korekty deklaracji podatkowych w całości uwzględniające ustalenia kontroli na łączną kwotę 6,1 mln zł.

Kontrola wykazała przypadek kontroli, w wyniku której stwierdzono nieprawidłowości i odstąpiono od wszczęcia postępowania podatkowego po jej zakończeniu.

Przykład nieprawidłowości

W **US Kraków-Prądnik** w przypadku jednej kontroli podatkowej nie zostało wszczęte postępowanie podatkowe, co w ocenie NIK nie wypełniało postanowień art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej. Według treści protokołu kontroli, kontrola została zakończona 30 września 2020 r., natomiast protokół kontroli został wysłany do kontrolowanego 20 listopada 2020 r. W dniu 21 kwietnia 2021 r. sporządzono adnotację o odstąpieniu od prowadzenia postępowania podatkowego z uwagi na brak uzasadnienia dla prowadzenia postępowania

podatkowego, nie podając podstawy prawnej. W adnotacji, zaakceptowanej przez Naczelnika US, wskazano na przyczyny takiej decyzji, w szczególności: brak realnych możliwości zaspokojenia kwoty potencjalnych zobowiązań; istnienie konieczności uzupełnienia materiału dowodowego w znacznym stopniu; brak kontaktu z podatnikiem, istnienie potencjalnej konieczności wystąpienia o kuratora dla osoby nieznanej z miejsca pobytu.

Odnosnie tej kwestii Naczelnik US wyjaśnił, że po zakończeniu kontroli podatkowej dokonano analizy zasadności wszczęcia postępowania podatkowego. Wynik analizy pozwolił na stwierdzenie, że z uwagi na ekonomikę prowadzenie postępowania podatkowego w tej sprawie nie byłoby zasadne ze względu na brak realnych możliwości zaspokojenia kwoty potencjalnych zobowiązań przy jednoczesnej konieczności zgromadzenia materiału dowodowego w szerokim zakresie (art. 44 ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych). Mając na uwadze zasady dokonywania wydatków publicznych w sposób celowy i oszczędny, oceniono słuszność wydatków niezbędnych dla przeprowadzenia postępowania podatkowego i w celu minimalizacji kosztów związanych z realizacją zadań ustawowych, odstąpiono od wszczęcia postępowania.

NIK nie podziela stanowiska zajętego przez Naczelnika US w przedmiotowej sprawie. Przepisy Ordynacji podatkowej regulują w sposób całościowy procedurę podatkową. Przepisy ww. ustawy nie określały podstawy prawnej dla sytuacji, w której organ podatkowy może odstąpić od wszczęcia postępowania podatkowego.

5.4.2. Postępowanie podatkowe

Wysoki był odsetek decyzji naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych uchylonych lub częściowo uchylonych przez organy drugiej instancji.

*Jakość rozstrzygnięć
naczelników
kontrolowanych
urzędów skarbowych*

Naczelnicy ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych w latach 2020–2021 wydali, w wyniku postępowań podatkowych wszczętych po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, odpowiednio 262 oraz 277 decyzji wymiarowych, tj. mniej o 85 i o 70 w stosunku do roku 2019. W I półroczu 2022 r. liczba decyzji wyniosła 115 i była o 14 większa niż w I półroczu 2021 r. Największy spadek wydanych decyzji nastąpił w Urzędzie Skarbowym Kraków-Prądnik (z 33 do 8 w 2020 r. i 14 w 2021 r.). Natomiast w dwóch urzędach liczba wydanych decyzji wzrosła, tj. w US Kraków-Podgórze (z 32 do 42 w 2020 r. i 90 w 2021 r.) oraz w US Wrocław-Fabryczna (z 22 do 27 w 2020 r. i 31 w 2021 r.).

Od decyzji wydanych w 2019 r. podatnicy złożyli odwołania do dyrektorów izb administracji skarbowych w 96 przypadkach (27,7% wszystkich decyzji), w 2020 r. odwołań było 82 (31,3% wszystkich decyzji), a w 2021 r. 59 (21,3% wszystkich decyzji). Od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. odwoływano się 33 razy (28,7% wszystkich decyzji), gdy w analogicznym okresie 2021 r. 37 (28,7% wszystkich decyzji).

Jakość decyzji wydanych w pierwszej instancji po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa:

- mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej do liczby decyzji wydanych przez naczelników kontrolowanych urzędów skarbowych, poprawiła się z 10,2% w 2019 r. do 8% w 2020 r. oraz 7,5% w 2021 r.;

- mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organy drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez te organy, poprawiła się z 36,8% dla decyzji wydanych w 2019 r. (uchylonych zostało 35 z 95 decyzji) do 25,6% dla decyzji wydanych w 2020 r. (uchylonych zostało 20 z 78 decyzji); następnie relacja ta powróciła do poziomu zbliżonego z 2019 r. i dla decyzji wydanych w 2021 r. wyniosła 35,3% (uchylonych zostało 18 z 51 decyzji); wskaźnik ten dla 10 orzeczeń organu odwoławczego (z 33 zaskarżonych spraw) dla decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. wyniósł 40% (uchylone zostały cztery decyzje).

Ogólna liczba decyzji wymiarowych naczelników ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w 2020 r. wyniosła 2148 i była niższa o 171 niż w roku 2019 (było to 2319 decyzji), tj. o 7,4%. W 2021 r. liczba tych decyzji wyniosła 2191, a w I półroczu 2022 r. 1597 (przy 1481 w analogicznym okresie roku 2021).

Od decyzji wydanych w 2019 r. podatnicy złożyli odwołania do dyrektorów izb administracji skarbowych w 192 przypadkach (8,3% wszystkich decyzji), w 2020 r. odwołań było 134 (6,2% wszystkich decyzji), a w 2021 r. 151 (6,9% wszystkich decyzji). Od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. odwoływano się 85 razy (5,3% wszystkich decyzji), gdy w analogicznym okresie 2021 r. 68 razy (4,6% wszystkich decyzji).

Do czasu zakończenia czynności kontrolnych dyrektorzy izb administracji skarbowych rozstrzygnęli 98,4% spraw dotyczących odwołań od decyzji wydanych w 2019 r., 96,3% od decyzji wydanych w 2020 r., 93,4% od decyzji wydanych w 2021 r. oraz 41,2% od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r.

Relacja decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej w drugiej instancji do decyzji wydanych łącznie przez kontrolowane organy pierwszej instancji w latach 2020–2021 zmniejszyła się (co jest zjawiskiem korzystnym) w porównaniu do 2019 r., tj. z 2,8% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 1,6% dla decyzji z 2020 r. oraz 2,0% dla decyzji z 2021 r. Poprawiła się również relacja decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez organy odwoławcze, tj. relacja ta zmniejszyła się w porównaniu do 2019 r., z 34,4% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 26,4% dla decyzji wydanych w 2020 r. oraz 28,4% w 2021 r. Wskaźnik ten dla 35 orzeczeń organu odwoławczego (z 85 zaskarżonych spraw) dotyczących decyzji z I półroczu 2022 r. wyniósł 28,6%.

Przyczynami uchylania przez dyrektorów izb administracji skarbowej decyzji naczelników US w badanym okresie była m.in. konieczność uzupełnienia materiału dowodowego, wątpliwości co do skutecznego zawieszenia biegu przedawnienia i zalecenie wskazania w decyzji czynności podjętych w toku postępowania karnego skarbowego, a także powody merytoryczne wynikające w szczególności z rozbieżności interpretacyjnych.

Wśród podjętych działań zaradczych naczelnicy badanych urzędów skarbowych wskazywali na prowadzenie analiz i omawianie przyczyn uchylecia poszczególnych decyzji oraz prowadzenie analizy bieżącego orzecznictwa z wykorzystaniem dostępnych baz danych i publikacji prasowych, raportów Ministerstwa Finansów *Orzecznictwo w sprawach podatkowych*.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Szczegółowym badaniem objęto 109 postępowań w sprawach określenia lub ustalenia zobowiązań podatkowych, w których stwierdzono uszczuplenia w łącznej kwocie 223,7 mln zł. Spośród badanych spraw, 99 postępowań było poprzedzone przeprowadzeniem kontroli podatkowej. Nieprawidłowości stwierdzono w pięciu spośród ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych, najwięcej US Kraków-Prądnik.

W wyniku badania stwierdzono:

- w 97 przypadkach (spośród 99) postępowania podatkowe (po kontrolach podatkowych) wszczęto zgodnie z art. 165b Ordynacji podatkowej, tzn. w terminie nieprzekraczającym sześciu miesięcy po zakończeniu kontroli podatkowej podatnika ujawniającej nieprawidłowość; w pozostałych dwóch przypadkach stwierdzono nieprawidłowości w tym zakresie w US Wrocław Fabryczna;

Przykład nieprawidłowości

W **US Wrocław Fabryczna** w dwóch spośród 13 badanych postępowań podatkowych postanowienie o ich wszczęciu doręczono po upływie ustawowego terminu sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, co było niezgodne z art. 165b Ordynacji podatkowej. Postępowania podatkowe uznano za wszczęte odpowiednio jeden dzień oraz cztery dni po upływie ustawowego terminu.

Zastępca Naczelnika US tłumaczył, że powodem wszczęcia dwóch postępowań podatkowych po ustawowym terminie były przyczyny formalne, polegające na problemach z dostarczeniem podatnikowi postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego (strony nie wniosły odwołań od decyzji organu pierwszej instancji).

- większość badanych spraw załatwiono po upływie dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania podatkowego, tj. w czasie dłuższym od wskazanego w Ordynacji podatkowej dla sprawy szczególnie skomplikowanej (art. 139 § 1); postępowania podatkowe prowadzono średnio przez 235 dni, licząc czasookres od wszczęcia postępowania do wydania decyzji; w badanej próbie, sześć postępowań prowadzonych w pierwszej instancji zostało zakończonych w ciągu miesiąca, pięć postępowań w ciągu dwóch miesięcy, a 23 postępowania trwały powyżej jednego roku; głównymi przyczynami przedłużenia postępowania była konieczność zebrania oraz analizy obszernego materiału dowodowego, dochowania terminów proceduralnych wynikających z Ordynacji podatkowej; ponadto załatwianie spraw było utrudnione ze względu na ograniczenia związane ze stanem epidemii;
- w siedmiu spośród ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych nie stwierdzono przypadków nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań; nieprawidłowości w tym zakresie wystąpiły w US Kraków-Prądnik;

Przykład nieprawidłowości

W **US Kraków-Prądnik** w 2021 r. w toku dwóch spośród 13 badanych postępowań podatkowych wystąpiła nieuzasadniona przerwa między poszczególnymi czynnościami postępowania (wynosząca 31 i 45 dni).

Naczelnika US wskazywał na problemy kadrowe w okresie epidemii oraz występowanie innych priorytetowych zadań (załatwianie składanych przez podatników wniosków ulgowych oraz uwalnianie środków zgromadzonych na rachunkach VAT).

- w toku większości postępowań prawidłowo, tj. zgodnie z art. 140 Ordynacji podatkowej, zawiadamiano podatnika o przyczynach niedotrzymania terminu i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy; nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono w dwóch urzędach skarbowych;

Przykłady nieprawidłowości

W **US Kraków-Prądnik** w przypadku pięciu postępowań spośród 13 badanych, w sytuacji niezakończenia postępowania podatkowego w terminie ustawowym, niezetelnie poinformowano stronę o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie. Przepis art. 140 Ordynacji podatkowej chociaż sam nie wywołuje skutków materialnoprawnych, to nie zwalnia organu podatkowego z podania rzetelnych przyczyn niedotrzymania terminu załatwienia sprawy.

Naczelnik Urzędu wyjaśniał m.in., że w zawiadomieniach o niezakończeniu sprawy w terminie nieprecyzyjnie wskazano przyczyny, z powodu których należało wydłużyć czas trwania postępowania, jednak nie skutkowało to naruszeniem uprawnień strony. Obowiązek przewidziany w art. 140 Ordynacji podatkowej ma charakter informacyjny. Postępowania prowadzone były w sprawach wielowątkowych, a ich przebieg w początkowych fazach postępowania był dynamiczny.

W tym samym US w toku dwóch postępowań nie wydano zawiadomień o niezakończeniu sprawy w terminie, w okresie ważności poprzednich zawiadomień wydanych na podstawie art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, doprowadzając do przerw w postępowaniach (wynoszących 8, 21 i 29 dni).

Naczelnik US wyjaśniał, że terminy załatwienia sprawy przypadały w okresie stanu epidemii, w którym organizacja pracy Urzędu była bardzo utrudniona z przyczyn niezależnych od pracowników i ich przełożonych, a w jednym przypadku wynikało to także z omyłki pracownika.

W jednej sprawie, spośród 14 badanych w **Pierwszym US w Lublinie**, przekazanej przez organ odwoławczy do ponownego rozpatrzenia i prowadzonej przez okres sześciu miesięcy i siedmiu dni, nie zawiadomiono strony o niezakończeniu sprawy w terminie i przyczynach niedotrzymania terminu oraz nie wskazano nowego terminu załatwienia sprawy, co stanowiło naruszenie art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej.

Naczelnika US wyjaśniał, że niewydanie postanowień w oparciu o art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej nastąpiło na skutek obciążenia pracą i prowadzeniem przez pracownika równolegle kilku spraw. W związku z przekazaniem przez dyrektora IAS sprawy do ponownego rozpatrzenia, podatnik był świadomy toczącego się postępowania w Urzędzie. Do podatnika i osoby reprezentującej kierowano wezwania w celu uzupełnienia materiału dowodowego.

- opis dokonanych ustaleń faktycznych w decyzjach był spójny z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów, chociaż zdarzyły się przypadki w US Kraków-Prądnik, że naruszono dyspozycję art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej zgodnie z którą przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Przykłady nieprawidłowości

W **US Kraków-Prądnik** w toku czterech postępowań podatkowych spośród 13 badanych spraw kierowano do stron zawiadomienia o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym zebrany w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym, równocześnie wyznaczając siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (na podstawie art. 200 § 1 w zw. z art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej) w sytuacjach, gdy materiał dowodowy był niekompletny i wymagał dalszego uzupełnienia, co naruszało dyspozycję art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej.

Naczelnik US wyjaśniał w tej kwestii, że w większości wymienionych przypadków, po zawiadomieniu strony o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym zebrany w toku postępowania podatkowego na podstawie art. 200 Ordynacji podatkowej, wystąpiła konieczność zgromadzenia dodatkowego materiału dowodowego. Potrzeba uzupełnienia materiału dowodowego wynikała bądź z pojawienia się nowych okoliczności, które nie były znane na dzień wysłania do strony zawiadomienia na podstawie art. 200 Ordynacji podatkowej, bądź z nowego spojrzenia na sprawę ze strony akceptantów projektu decyzji.

W jednej sprawie, w toku postępowania podatkowego, po zgromadzeniu całego materiału dowodowego, w tym włączeniu do akt sprawy jako dowodów dokumentów w postaci uwierzytelnionych kopii decyzji dla innego podmiotu, nie wydano ponownie zawiadomienia o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym i nie wyznaczono stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, co stanowiło naruszenie art. 200 § 1 w zw. z art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej.

Naczelnik US wyjaśniał, że w sprawie tej zawiadomiono stronę o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym zebrany w toku postępowania podatkowego, jednocześnie wyznaczając siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego. Postanowieniem z 20.04.2021 r. włączona została do akt jako dowód w sprawie uwierzytelniona kopia decyzji Naczelnika US Kraków-Prądnik wydana dla spółki z o.o., w której strona postępowania była jednym ze współników oraz pełniła funkcję prezesa zarządu. Z tego względu strona miała wiedzę o włączonej do akt decyzji wydanej dla spółki z o.o., w związku z czym nie został ograniczony jej udział w postępowaniu. Stosownie do wymogu art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej strona w toku postępowania miała zapewniony czynny udział w każdym stadium postępowania, z którego to uprawnienia nie skorzystała.

- najczęstszą przyczyną uchylecia przez organ odwoławczy decyzji naczelnika urzędu skarbowego była konieczność pozyskania dodatkowego materiału dowodowego; wystąpiły także przypadki nieskutecznego doręczenia decyzji;

Przykład

W **US Wrocław-Stare Miasto** uchYLENIE dwóch decyzji związane było z nieskutecznym ich doręczeniem. W jednym przypadku decyzję przekazano prezesowi zarządu, pomimo że organ podatkowy dysponował pełnomocnictwem szczególnym, a w drugim przypadku decyzję uznano za doręczoną zastępczo prezesowi zarządu, który 547 dni wcześniej zmarł.

- w 22 postępowaniach, w uzasadnionych przypadkach, wydano decyzję o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej; pracownicy

urzędów zbierali na ogół, poza ustaleniami z kontroli podatkowej, dodatkowy materiał dowodowy w celu ustalenia czy podmiot figuruje jako właściciel ruchomości lub nieruchomości, czy podatnik ma zaległości podatkowe, czy wobec podmiotu prowadzone jest postępowanie egzekucyjne; w tym zakresie stwierdzono jedną istotną nieprawidłowość w Pierwszym US w Białymstoku.

Przykład nieprawidłowości

W Pierwszym US w Białymstoku w jednej sprawie nie sporządzono na etapie postępowania podatkowego analizy występowania przesłanek do zastosowania na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika (a na etapie kontroli podatkowej analizę taką sporządzono nierzetelnie; opis w tym zakresie przedstawiono w rozdziale dotyczącym kontroli podatkowych). Postępowanie podatkowe obejmowało rozliczenie VAT, w wyniku którego podatnikowi decyzją z grudnia 2020 r. określono zobowiązanie podatkowe na kwotę 190,7 tys. zł (bez odsetek). Zobowiązanie do zakończenia kontroli NIK (w listopadzie 2022 r.) nie zostało uregulowane, a podatnik zbył posiadany majątek (kilka nieruchomości). Tymczasem wyzbywanie się przez podatnika majątku było jedną z przesłanek do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych przed terminem ich płatności w trybie art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej. Z uprawnienia tego Urząd jednak nie skorzystał. Niesporządzenie analizy sytuacji majątkowej podatnika, w celu zbadania istnienia przesłanek do zabezpieczenia na etapie postępowania podatkowego było działaniem nierzetelnym. W konsekwencji zobowiązania podatnika z tytułu podatku VAT i PIT według stanu na 4 listopada 2022 r. wynosiły 1156,3 tys. zł, w tym 412,8 tys. zł odsetki za zwłokę, a postępowania egzekucyjne 20 września 2022 r. zostały umorzone, co uzasadniono m.in. faktem, że zobowiązany jest osobą bezdomną, bezrobotną, zlikwidował działalność gospodarczą i nie posiada już środków transportu.

Kierownik Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych tłumaczył m.in., że ze względu na zagrożenie przedawnienia zobowiązań z tytułu podatku od towarów i usług, postępowanie zostało wszczęte niezwłocznie po otrzymaniu akt kontroli podatkowej i ocenione, że zostanie zakończone jak najszybciej.

W Pierwszym US w Lublinie w dwóch decyzjach zabezpieczających (jednej z sierpnia, drugiej z listopada 2020 r.) nieprawidłowo wskazano odsetki za zwłokę od przybliżonych kwot zobowiązań w podatku od towarów i usług. Odsetki nie zostały obliczone według podwyższonej stawki (150%), co było niezgodne z art. 56b pkt 1 Ordynacji podatkowej. W wyniku powyższego w wymienionych decyzjach zaniżono kwoty odsetek odpowiednio o 17,3 tys. zł oraz 1,1 tys. zł.

Ponadto w tym samym US, w decyzji z kwietnia 2022 r. nie poinformowano podatnika o wystąpieniu przesłanek do stosowania, zgodnie z art. 56b pkt 1 Ordynacji podatkowej, podwyższonej stawki odsetek za zwłokę w związku z zaniżeniem zadeklarowanych zobowiązań podatkowych, co było działaniem nierzetelnym.

Naczelnik US stwierdził m.in., że powyższe było spowodowane dużym obciążeniem zadaniami i prowadzeniem przez pracowników wielu postępowań jednocześnie w związku z epidemią COVID-19.

- w sześciu sprawach, w przypadku wystąpienia okoliczności uzasadniających nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, organ podatkowy nadał jej taki rygor; w tym zakresie stwierdzono jedną nierzetelność.

Przykład nieprawidłowości

W **US Warszawa-Mokotów** w jednej sprawie nie udokumentowano przyczyn nienadania (w II półroczu 2020 r.) decyzji nieostatecznej na kwotę 222,2 tys. zł rygoru natychmiastowej wykonalności, pomimo wystąpienia przesłanki wynikającej z art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, że decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż trzy miesiące.

Naczelnik US nie był w stanie wskazać rzeczywistej przyczyny nienadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności ponieważ pracownik prowadzący postępowanie, jak i jego przełożeni w tamtym czasie, nie byli już pracownikami Urzędu. Z perspektywy upływu czasu stwierdzono, że decyzja organu pierwszej instancji została w całości uchylona i przekazana do ponownego rozpatrzenia, a następnie postępowanie podatkowe zostało umorzone.

5.4.3. Postępowanie egzekucyjne

Kontrolowane urzędy skarbowe osiągnęły w 2021 r. oraz I półroczu 2022 r. planowany poziom większości mierników stopnia realizacji celów dotyczących prowadzenia postępowań egzekucyjnych wyznaczonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej.

Najłabsza okazała się realizacja mierników w 2020 r. na co wpływ w znacznej mierze miały ograniczenia spowodowane epidemią oraz wdrożenie nowego programu ewidencyjno-księgowego Poltax2B Plus, w którego funkcjonowaniu wystąpiło w początkowym okresie wiele błędów. Ustalone poziomy miernika *efektywności egzekucji* osiągnięto w dwóch z ośmiu badanych urzędów, tj. w US Warszawa-Mokotów oraz US Wrocław-Fabryczna, a miernika *ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych* w trzech urzędach skarbowych, tj. w US Kraków-Podgórze, US Wrocław-Fabryczna oraz US Wrocław-Stare Miasto.

Realizacja mierników stopnia realizacji celów określonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej

Przykład

W 2020 r. w **Drugim US w Białymstoku** miernik *ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych* wyniósł 132,8%, przy wartości planowanej na poziomie równym lub niższym 105%, a *efektywność egzekucji* 28,6%, przy wartości planowanej nie niższej niż 42% na koniec roku.

Naczelnik Urzędu jako powody braku realizacji planowanej wartości mierników wskazał głównie na sytuację epidemiologiczną i w związku z tym m.in.: wstrzymanie przez Ministerstwo Finansów w początkowym okresie działań windykacyjnych, wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych rozpoczęto w czerwcu 2020 r.; wzrost liczby zadań związanych z obszarem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych; przebywanie pracowników w izolacji, na kwarantannie (w przypadku pracowników Działu Spraw Wierzycielskich w 2020 r. liczba dni zwolnień lekarskich wzrosła w porównaniu do 2019 r. o 49%). Naczelnik Urzędu wśród pozostałych przyczyn wymienił także wdrożenie w styczniu 2020 r. systemu Poltax2BPlus i występujące w wystawianych upomnieniach i tytułach wykonawczych błędy.

W ramach działań zaradczych, w szczególności w celu zmniejszenia ryzyka nieosiągnięcia wyznaczonego miernika *ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych* były podejmowane wzmożone działania informacyjne w ramach tzw. miękkiej egzekucji.

W 2021 r. realizacja wyznaczonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej wartości mierników stopnia realizacji celów w zakresie prowadzenia postępowań egzekucyjnych poprawiła się. Planowaną *kwotę wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym* osiągnęły wszystkie kontrolowane urzędy skarbowe. Natomiast miernik *udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych* został zrealizowany w sześciu urzędach skarbowych. Oczekiwanej wartości nie osiągnięto w US Warszawa-Mokotów oraz Pierwszym US w Białymstoku. W US Warszawa-Mokotów poziom niezrealizowanego miernika *udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach* na koniec 2021 r. tylko nieznacznie odbiegał od poziomu wyznaczonego przez Dyrektora IAS w Warszawie.

Przykład

W 2021 r. w **Pierwszym US w Białymstoku** miernik *udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych* zrealizowano na poziomie 44,5%, przy założonym nie mniej niż 60,15%. Zasadniczą przyczyną niewykonania miernika była związana ze strukturą zaległości egzekwowanych przez organ egzekucyjny. Większość, około 70% tytułów kierowanych do egzekucji stanowiły należności mandatowe z tytułu grzywien nakładanych przez funkcjonariuszy Policji, których wierzycielem jest Naczelnik Pierwszego US w Opolu. Jak wyjaśnił Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej w Pierwszym US w Białymstoku nie są to jednak łatwo ściągalne należności za wykroczenia drogowe, gdyż takie regulowane są przez kierowców bezpośrednio wierzycielowi po otrzymaniu upomnienia. Zobowiązanymi do zapłaty należności skierowanych do egzekucji są osoby, które nie posiadają żadnego majątku, często bezdomne lub bezrobotne korzystające z zasiłków i pomocy członków rodziny.

W I półroczu 2022 r. planowaną wartość miernika *egzekucja zaległości* osiągnięto we wszystkich badanych urzędach skarbowych, a wartość miernika *ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych* w sześciu urzędach. W dwóch urzędach, tj. w Pierwszym US w Białymstoku oraz w US Kraków-Prądnik wykonanie miernika przebiegło poniżej oczekiwanych wartości. Powodem braku realizacji miernika było dokonanie przypisów wysokich kwot zobowiązań, w przypadku których niemożliwa była ich szybka i skuteczna egzekucja.

Stan zaległości
podatkowych oraz kwoty
zaległości podatkowych
odpisanych z powodu
przedawnienia

W ośmiu kontrolowanych urzędach skarbowych zaległości podatkowe stanowiły w badanym okresie średnio 96% należności podatkowych. Były to głównie zaległości z tytułu podatku od towarów i usług, które stanowiły średnio 88,2% zaległości podatkowych ogółem.

Łączny stan należności podatkowych pozostałych do zapłaty wyniósł:

- na koniec 2019 r. – 4647,9 mln zł, w tym zaległości podatkowych – 4505,7 mln zł;
- na koniec 2020 r. – 4733,6 mln zł, w tym zaległości podatkowych – 4609,2 mln zł;
- na koniec 2021 r. – 4323,2 mln zł, w tym zaległości podatkowych – 4201,1 mln zł.

Wielkość należności podatkowych pozostałych do zapłaty na dzień 30 czerwca 2022 r. wyniosła 4692,6 mln zł, w tym zaległości podatkowych – 4329,4 mln zł.

Zaległości podatkowe po niewielkim wzroście (o 2,3%) na koniec 2020 r. w porównaniu do stanu na koniec roku poprzedniego, w kolejnych analizowanych okresach były niższe niż na koniec 2019 r. Na dzień 30 czerwca 2022 r. były niższe o 3,9% w porównaniu do stanu na koniec 2019 r. Na spadek zaległości podatkowych wpłynęły znaczne kwoty zaległości odpisanych z powodu przedawnienia. Naczelnicy badanych urzędów skarbowych wskazywali, że na spadek zaległości wpływ miał również spadek kwot wymierzanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (przepis ten nakłada na podmiot wystawiający fakturę obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku).

Zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia dotyczyły głównie podatku VAT. Zaległości w tym podatku stanowił 92,3% kwoty zaległości podatkowych odpisanych w badanym okresie. Natomiast kwoty wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług stanowiły 75,6% kwot odpisanych zaległości w VAT.

Zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia wyniosły:

- w 2019 r. – 344,7 mln zł, w tym 319,2 mln zł z tytułu podatku VAT ogółem (227,6 mln zł stanowił podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o VAT);
- w 2020 r. – 515,2 mln zł, w tym 493,0 mln zł z tytułu podatku VAT ogółem (418,4 mln zł stanowił podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o VAT);
- w 2021 r. – 823,5 mln zł, w tym 761,9 mln zł z tytułu podatku VAT ogółem (546,2 mln zł stanowił podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o VAT).

Kwota zaległości odpisanych z tytułu przedawnienia systematycznie rosła. W 2020 r. wzrosła o 49,5% w porównaniu do 2019 r., a w 2021 r. ponad dwukrotnie w porównaniu do 2019 r. i o 59,8% w odniesieniu do 2020 r.

W I półroczu 2022 r. zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia wyniosły 235,5 mln zł, w tym w podatku od towarów i usług – 207,0 mln zł. Były one niższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego o 205,2 mln zł, tj. o 46,6%, w tym w przypadku podatku VAT – niższe o 212,1 mln zł, tj. o 50,6%.

Przyczyną przedawniania się zobowiązań podatkowych była bezskuteczność prowadzonych w tych sprawach postępowań egzekucyjnych wynikająca z braku u zobowiązanych majątku oraz źródeł dochodu. Również nieskuteczne były próby poszukiwania majątku lub źródeł dochodu prowadzone po umorzeniu postępowania egzekucyjnego, jak i próby orzekania o odpowiedzialności osób trzecich. Wzrost kwoty zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w 2021 r. był związany również z wdrożeniem w 2020 r. programu ewidencyjno-księgowego Poltax2B Plus. W początkowym okresie funkcjonowania nowego systemu proces odpisywania zaległości przedawnionych był utrudniony z uwagi na brak raportu dedykowanego przedawnieniom. Raport zawierający szczegółowe dane dotyczące zdarzeń mających wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia był dostępny w systemie Poltax2B Plus

od 30 września 2020 r. Ponadto w 2020 r. w związku z epidemią COVID-19 i wprowadzonymi obostrzeniami, w tym dotyczącymi obiegu dokumentów w urzędach skarbowych, proces weryfikowania terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych był ograniczony. Część pracowników odpowiedzialnych za ten proces została skierowana do innych, priorytetowych w tym czasie zadań. Spowodowało to skumulowanie zaległości przedawnionych, które nie zostały odpisane w 2020 r. i wpłynęły znacząco na wzrost kwoty zaległości odpisanych w 2021 r.

Egzekwowanie zaległych
kwot zobowiązań
podatkowych, wyniki
badania próby

W ośmiu urzędach skarbowych badaniem objęto dochodzenie zaległości podatkowych (przedawnionych lub zagrożonych przedawnieniem) od 82 zobowiązanych w łącznej kwocie 571,2 mln zł. W badanej próbie 63 sprawy dotyczyły zaległości w podatku od towarów i usług w kwocie 479,2 mln zł. Kwota zaległości podatkowych w badanych sprawach stanowiła 13,2% zaległości podatkowych ogółem według stanu na dzień 30 czerwca 2022 r. (4329,4 mln zł) w kontrolowanych urzędach.

Na podstawie badanych spraw stwierdzono, że organy egzekucyjne prawidłowo prowadziły postępowania egzekucyjne, poszukiwały majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych i podejmowały dostępne środki egzekucyjne w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych. Postępowania egzekucyjne były umarzane z powodu bezskuteczności egzekucji, spowodowanej brakiem dochodów i majątku u zobowiązanych. Po umorzeniu postępowań egzekucyjnych każdorazowo pracownicy urzędów analizowali przesłanki do przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika na osoby trzecie. Natomiast w trzech z ośmiu kontrolowanych urzędów stwierdzono nieuzasadnione przerwy lub zaprzestanie przez naczelników urzędów skarbowych jako wierzycieli czynności mających na celu ustalenie majątku lub źródeł dochodów zobowiązanego w przypadkach, w których postępowanie egzekucyjne zostało umorzone ze względu na jego bezskuteczność, co było działaniem nierzetelnymi. Nieprawidłowości stwierdzono w US Wrocław-Stare Miasto, US Kraków-Prądnik oraz Drugim US w Białymstoku.

Przykłady nieprawidłowości

W **US Wrocław-Stare Miasto** zaprzestano czynności mających na celu ustalenie majątku lub źródeł dochodów zobowiązanego w przypadkach, w których postępowanie egzekucyjne zostało umorzone ze względu na jego bezskuteczność. Nieprawidłowości wystąpiły w całej objętej badaniem próbie zaległości 15 zobowiązanych na łączną kwotę 176,6 mln zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśniał m.in., że źródłem zobowiązań były przeważnie decyzje określające zobowiązanie podatkowe, zgodnie z art. 108 ustawy o VAT, związane m.in. z wystawianiem pustych, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń faktur. Naczelnik Urzędu wskazał, że decyzje kończące postępowania w takich sprawach zawierają informacje o braku majątku, jak też i inne informacje, np. o pozorowaniu działalności, znikającym podatniku, pełnieniu roli tzw. „słupa” przez członków zarządu, działalności mającej na celu jedynie wyłudzenie podatku VAT, braku rachunków bankowych, czy braku siedziby. Naczelnik Urzędu wskazał również na brak uzasadnienia ekonomicznego do podejmowania kolejnych działań w tego rodzaju sprawach i stwierdził, że działania Urzędu skierowane są przede wszystkim na analizę niezapłaconych zobowiązań podatkowych pod kątem orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich.

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne Naczelnik US poinformował, że podjął kroki w celu usystematyzowania działań w zakresie poszukiwania składników majątkowych lub źródeł dochodów zobowiązanych po umorzeniu administracyjnych postępowań egzekucyjnych z uwagi na ich bezskuteczność, aby w przypadkach uzasadnionych ponownie wszcząć egzekucję. Naczelnik poinformował również o pracach nad opracowaniem procedury normującej zadania komórki spraw wierzycielskich w zakresie spraw oraz terminów podejmowania czynności.

W **US Kraków-Prądnik** nie podejmowano z wymaganą częstotliwością działań związanych z poszukiwaniem majątku lub źródeł dochodu po umorzonym postępowaniu egzekucyjnym. Dotyczyło to zaległości czterech zobowiązanych na kwotę 20 mln zł (spośród 10 badanych spraw). Zgodnie z obowiązującą procedurą z kwietnia 2015 r., komórka do spraw wierzycielskich, po upływie roku od umorzenia postępowania egzekucyjnego, zobowiązana była do podejmowania określonych działań w celu monitorowania sytuacji zobowiązanych. Działania dotyczące monitorowania sytuacji majątkowej zobowiązanego oraz poszukiwania majątku powinny być być ponawiane każdego roku, a po raz ostatni na trzy miesiące przed upływem terminu przedawnienia zaległości.

Naczelnik tłumaczył m.in., że w jednym przypadku przyczyną była duża liczba spraw, w innym przypadku, że podatnik był tzw. „słupem”, nieprowadzącym faktycznej działalności gospodarczej, w kolejnym przypadku, że spółka była w stanie likwidacji od 2011 r., a od lutego 2017 r. nie prowadziła działalności gospodarczej i nie posiadała majątku co zostało udokumentowane wcześniejszymi zapytaniami, natomiast w innym przypadku, że od 2018 r. tutejszy organ egzekucyjny prowadził postępowanie egzekucyjne w stosunku do innych wierzycieli i prowadzi postępowanie wszczęte w 2020 r., więc posiadał bieżącą wiedzę o majątku.

Najwyższa Izba Kontroli, nie kwestionując okoliczności powstania opisanych wyżej nieprawidłowości wskazuje, że do kluczowych, związanych z istotą działania urzędu skarbowego, zadań jego naczelnika jest także wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych. Realizacja tak określonych zadań nie jest możliwa bez bieżącego pozyskiwania wiedzy o dochodach i majątku zobowiązanych.

W **Drugim US w Białymstoku** w dwóch przypadkach na łączną kwotę 0,2 mln zł organ wierzycielski poszukiwał z nieuzasadnionymi przerwami majątku zobowiązanego podatnika, po umorzeniu postępowania egzekucyjnego w tych sprawach, wynoszącymi 38 miesięcy i 23 miesiące.

Naczelnik Urzędu wskazał m.in., że na znaczny wpływ czasu w tych przypadkach miała wpływ duża liczba spraw do realizacji oraz sytuacja związana z epidemią.

W czterech urzędach skarbowych stwierdzono przypadki braku bieżącego odpisywania z ewidencji przedawnionych zaległości. Nieprawidłowości tego typu, dotyczące największych kwot przedawnionych zaległości, stwierdzono w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Mokotów (32,5 mln zł) oraz Urzędzie Skarbowym Kraków-Prądnik (12,5 mln zł). Pięć przypadków odpisania z opóźnieniem przedawnionych zaległości na łączną kwotę 1,1 mln zł stwierdzono w Pierwszym US w Białymstoku oraz jeden przypadek na kwotę 0,6 mln zł w Drugim US w Białymstoku.

Przykłady nieprawidłowości

W **US Warszawa-Mokotów** opóźnienie w odpisywaniu zaległości z ewidencji wystąpiło w dwóch spośród 10 badanych spraw. W sprawie dotyczącej przedawnionych zobowiązań w kwocie 24,5 mln zł odpisu dokonano ponad półtora roku po terminie przedawnienia, a w kolejnej sprawie dotyczącej

przedawnionych zobowiązań w kwocie 8 mln zł odpisu dokonano ponad rok po terminie przedawnienia zobowiązania za grudzień 2014 r. i ponad dwa lata po przedawnieniu zobowiązania w pozostałej części.

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniał m.in., że z uwagi na zaistniałą w kraju epidemię i konieczność zapewnienia sprawnej realizacji akcji PIT odpisywanie zaległości przedawnionych zostało przesunięte.

W US Kraków-Prądnik w trzech przypadkach obejmujących przedawnione zobowiązania w kwocie 12,5 mln zł upłynęło od roku do dwóch lat między datą przedawnienia zobowiązania a datą kiedy dokonano odpisania zobowiązania.

Kierownik referatu komórki do spraw wierzycielskich wskazał m.in., iż główną przyczyną opóźnień była sytuacja epidemiologiczna, która spowodowała znaczące ograniczenie możliwości pracy wszystkich komórek urzędu. Komisje do spraw analizy przedawnień spotykały się bardzo rzadko.

W Pierwszym US w Białymstoku opóźnienia dotyczyły pięciu przedawnionych zaległości w łącznej kwocie 1,1 mln zł. Zatwierdzenia odpisu przedawnionych zaległości dokonano od czterech do 10 miesięcy po przedawnieniu. Natomiast zgodnie ze *Standardami postępowania wierzyciela w celu zmniejszenia zaległości podatkowych w urzędach skarbowych województwa podlaskiego* określonymi w czerwcu 2018 r. przez Dyrektora IAS w Białymstoku, zobowiązania przedawnione odpisywane powinny być na bieżąco przez pracownika działu rachunkowości, najpóźniej do zamknięcia kwartału, w którym nastąpiło przedawnienie.

Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich wyjaśniał, że terminowe odpisanie należności nie było możliwe, gdyż z powodu COVID-19 zaczęły się długie absencje pracowników w związku z opieką nad dziećmi i zwolnieniami lekarskimi. Zachwiało to ciągłością pracy. Dostępne kadry kierowano do obszarów krytycznych, jak ulgowe formy spłaty zobowiązań, by wesprzeć przedsiębiorców w tamtym trudnym okresie. W przypadku zaległości przedawnionej w sierpniu 2021 r. było to wynikiem spowodowanych epidemią zaległości w odpisywaniu przedawnionych należności.

Pozostałe nieprawidłowości miały na ogół jednostkowy charakter i polegały głównie na:

- wystawieniu w Pierwszym US w Białymstoku w jednej sprawie tytułu wykonawczego i zajęcie rachunków bankowych zobowiązanego odpowiednio 13 i 20 dni po przedawnieniu się zaległości na kwotę 0,06 mln zł (w wyniku tych działań nie uzyskano żadnych środków);
- niepodejmowaniu przez okres pięciu lat i sześciu miesięcy w Drugim US w Białymstoku działań zmierzających do pozyskania informacji o zakończeniu w jednej sprawie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe (dotyczącej zobowiązania na kwotę 0,6 mln zł); informacja ta była niezbędna do ustalenia upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; w konsekwencji prowadzono czynności wierzycielskie wobec podatnika także rok po przedawnieniu się zobowiązania podatkowego, tzn. poszukiwano majątku podatnika stosownie do postanowień wewnętrznej procedury działania wierzyciela po umorzeniu postępowania egzekucyjnego, działania nie przyniosły efektów (wierzyciel nie znalazł nowego majątku).

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Czy jednostki Krajowej Administracji Skarbowej prawidłowo i skutecznie przeprowadzały kontrole, postępowania podatkowe oraz postępowania egzekucyjne?

Cel główny kontroli

1. Czy prawidłowo i skutecznie prowadzono kontrole prawidłowości rozliczania podatków?
2. Czy prawidłowo i skutecznie prowadzono postępowania podatkowe?
3. Czy prawidłowo i skutecznie prowadzono postępowania egzekucyjne?
4. Czy prawidłowo i skutecznie zarządzano prowadzeniem przez jednostki Krajowej Administracji Skarbowej kontroli prawidłowości rozliczania podatków, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych?

Cele szczegółowe

Kontrolą objęto 18 jednostek: Ministerstwo Finansów, pięć izb administracji skarbowej, cztery urzędy celno-skarbowe oraz osiem urzędów skarbowych. Dobór jednostek do kontroli był konsekwencją wytypowania czterech spośród ośmiu województw o największych kwotach dochodów podatkowych budżetu państwa (dolnośląskie, mazowieckie, małopolskie, lubelskie) oraz jednego spośród pozostałych województw (podlaskie).

Zakres podmiotowy

Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie kontroli z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj. legalności, rzetelności, celowości i gospodarności.

Kryteria kontroli

Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r.

Okres objęty kontrolą

Kontrolę przeprowadzono od 15 lipca do 22 grudnia 2022 r.

W ramach przygotowania przedkontrolnego uzyskano informacje od Ministra Finansów, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku. Informacje dotyczyły między innymi wytycznych, procedur lub instrukcji z zakresu organizacji jednostek KAS, narzędzi informatycznych wykorzystywanych przez administrację skarbową w obszarze egzekwowania zaległości podatkowych, prowadzenia kontroli rozliczeń podatkowych oraz postępowań podatkowych.

Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK

Wyniki kontroli przedstawiono w 18 wystąpieniach pokontrolnych. W 12 wystąpieniach sformułowano ogółem 40 wniosków pokontrolnych. Z informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych według stanu na 14 marca 2023 r. wynika, że zrealizowano 33 wnioski, a siedem wniosków było w trakcie realizacji.

Stan realizacji wniosków pokontrolnych

Pięciu kierowników jednostek kontrolowanych złożyło łącznie 12 zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych, z których dwa zostały uwzględnione w całości, dwa zostały uwzględnione w części, a osiem zostało oddalonych.

Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości w wymiarze finansowym wyniosły 153 820,6 tys. zł. Na kwotę tą złożyły się *potencjalne finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości* w wysokości 152 664,3 tys. zł oraz *uszczerpkienia środków lub aktywów* w wysokości 1156,3 tys. zł dotyczące: nieprzeprowadzenia lub nierzetelnego przeprowadzenia analizy przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych w trakcie postępowania podatkowego lub poprzedzającej

ZAŁĄCZNIKI

to postępowanie kontroli, a w jednym przypadku również nierzetelnie prowadzonych działań związanych z nadaniem decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. W rezultacie nie doszło do zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej, a w jednej sprawie także nie podjęto bezzwłocznie działań w celu nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.

Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Magdalena Rzeczkowska Tadeusz Kościński Mateusz Morawiecki
2.		Izba Administracji Skarbowej w Warszawie	Wojciech Pawlak Bartosz Zbaraszczuk Robert Antoszkiewicz
3.		Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów	Iwona Sadrzak Wojciech Kustra
4.	Delegatura NIK w Białymstoku	Izba Administracji Skarbowej w Białymstoku	Wojciech Orłowski
5.		Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku	Maciej Fiłończuk
6.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Białymstoku	Alicja Jackiewicz Elżbieta Iwona Wróblewska
7.		Drugi Urząd Skarbowy w Białymstoku	Dariusz Kowalczuk Anna Wojtan
8.	Delegatura NIK w Krakowie	Izba Administracji Skarbowej w Krakowie	Bożena Drabik Tomasz Feledyn Tadeusz Gibas
9.		Małopolski Urząd Celno-Skarbowy w Krakowie	Adam Szymczak Wiesława Gola
10.		Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze	Beata Kaczmarczyk-Filipek Ewa Danilewicz
11.		Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik	Grzegorz Dolecki Marek Goc
12.	Delegatura NIK w Lublinie	Izba Administracji Skarbowej w Lublinie	Artur Krukowski Leszek Bielecki
13.		Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej	Krzysztof Guściora Andrzej Danieluk Krzysztof Maciejewicz
14.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Lublinie	Mariusz Pociupany Artur Krukowski
15.	Delegatura NIK we Wrocławiu	Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu	Leszek Syguła Anna Chałupa
16.		Dolnośląski Urząd Celno-Skarbowy we Wrocławiu	Jarosław Czerniak
17.		Urząd Skarbowy Wrocław-Fabryczna	Beata Porażka Anna Szubert
18.		Urząd Skarbowy Wrocław-Stare Miasto	Sebastian Małachowski Maria Wojtowicz

Wykaz ocen kontrolowanych jednostek

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
1.	Ministerstwo Finansów	W formie opisowej	W badanym okresie były podejmowane działania mające na celu poprawę wyników administracji skarbowej, i tak: – monitorowana była skuteczność prowadzonych przez organy KAS kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych; – w przypadku pogorszenia osiąganych przez administrację skarbową wyników, na bieżąco były monitorowane przyczyny takiego pogorszenia oraz podejmowane działania nakierowane na poprawę skuteczności KAS; – wypracowywane lub wdrażane były kolejne rozwiązania, w tym narzędzia informatyczne, mające na celu poprawę skuteczności lub efektywności realizacji zadań przez organy KAS. Wzrosła liczba kontroli przeprowadzonych przez naczelników urzędów celno-skarbowych, które miały na celu ustalenie poważnych naruszeń podatkowych. Wzrósł odsetek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości i wyniósł: – dla kontroli celno-skarbowych i skarbowych: 80,9% w 2019 r., 86,7% 91,3% w 2021 r. oraz 91,9% w I półroczu 2022 r.; – dla kontroli podatkowych: 93,9% w 2019 r., 85,8%, w 2020 r., 96,6% w 2021 r. oraz 97,5% w I półroczu 2022 r. Systematycznie była monitorowana jakość orzecznictwa podatkowego organów KAS oraz przyczyny uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów skarbowych jako organów odwoławczych. Na bieżąco był analizowany także czas trwania postępowań podatkowych prowadzonych przez administrację skarbową. Wyniki analizy orzecznictwa w sprawach podatkowych oraz długotrwałości postępowań podatkowych Szef KAS przekazywał dyrektorom izb administracji skarbowej wraz z zaleceniami odnoszącymi się do zagadnień wymagających poprawy i działań zaradczych. Minister Finansów prowadził działania mające na celu poprawę skuteczności organów egzekucyjnych. W grudniu 2020 r. wprowadzono funkcjonalność mającą na celu efektywniejsze poszukiwanie rachunków bankowych za pośrednictwem systemu OGNIVO, a od 1 lipca 2021 r. wdrożono system teleinformatyczny Elektroniczny Tytuł Wykonawczy (eTW), umożliwiający przekazywanie przez wierzyciela naczelnikowi urzędu skarbowego, będącego organem egzekucyjnym, elektronicznych tytułów wykonawczych, a także automatyczną rejestrację tytułów wykonawczych w systemie EGAPOLTAX. Administracja skarbową osiągnęła planowany poziom wartości większości badanych mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, wyznaczonych przez Szefa KAS. Rzetelnie były monitorowane przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym a uzyskanymi wynikami, a w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników Szef KAS podejmował działania zaradcze.	Minister Finansów oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej zarządzali prowadzeniem przez administrację skarbową kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych. Jednak działania w tym zakresie nie były wystarczająco skuteczne, gdyż: – wysoka była kwota zaległości objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji; – wysokie kwoty zaległości zostały odpisane z powodu przedawnienia; – niska była skuteczność egzekucji, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi; – utrzymywał się wysoki poziom zaległości podatkowych; – nie poprawiła się jakość decyzji wymiarowych organów odwoławczych, a główną przyczyną uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć organów podatkowych były błędy proceduralne; – prawie połowa niezakończonych na koniec roku postępowań podatkowych była prowadzona ponad sześć miesięcy; – kontrola celno-skarbowa oraz kontrola podatkowa była prowadzona (średnio) dłużej niż w 2019 r., także w I półroczu 2022 r. Nie we wszystkich badanych obszarach nastąpiła wyraźna poprawa wyników KAS, szczególnie w porównaniu do 2020 r., w którym w związku z epidemią wyniki administracji skarbowej istotnie obniżyły się. Prace legislacyjne nad projektem ustawy zmieniającej ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw w którym zawarto regulacje dotyczące przymusowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest państwo inne niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja, nie zakończyły się, chociaż zostały rozpoczęte w I półroczu 2020 r. Nie zrealizowano zaleceń wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., dotyczącego kluczowego dla realizacji zobowiązań podatkowych obszaru, jakim jest przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
2.	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie	W formie opisowej	Dyrektor IAS podejmował systematyczne działania nadzorcze mające na celu poprawę wyników podległych jednostek w zakresie kontroli prawidłowości rozliczeń podatków, postępowań podatkowych i postępowań egzekucyjnych. Poprawiła się skuteczność kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę większą niż 3 tys. zł, do liczby kontroli przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego oraz naczelnika UCS. Dyrektor IAS prowadził działania nakierowane na poprawę jakości orzecznictwa podatkowego oraz systematycznie monitorował czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Jakość decyzji wydanych w pierwszej instancji przez Naczelnika MUCS, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ drugiej instancji, poprawiła się. W zbadanej próbie 15 postępowań podatkowych organu odwoławczego w sprawach wymierzenia zobowiązania podatkowego, w 13 sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości. Osiągnięto planowany poziom wartości większości mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.	Pomimo podejmowanych przez Dyrektora IAS działań nie we wszystkich badanych obszarach nastąpiła wyraźna poprawa osiąganych wyników, szczególnie w porównaniu do 2020 r., w którym w związku z epidemią COVID-19 wyniki te istotnie obniżyły się. Wydłużył się średni czas trwania kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego w pierwszej instancji po kontroli podatkowej przeprowadzonego przez naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego. Wydłużył się w 2021 r. w porównaniu do 2019 r. średni czas trwania kontroli celno-skarbowej oraz prowadzonego po takiej kontroli postępowania podatkowego w pierwszej oraz drugiej instancji przez naczelnika Mazowieckiego UCS. Znaczny był odsetek decyzji Dyrektora IAS uchylonych, spośród prawomocnych orzeczeń WSA. Nie uległa poprawie jakość decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych. W dwóch sprawach z 15 badanych nierzetelnie zweryfikowano przesłanki mające wpływ na przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.
3.	Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów w Warszawie	Pozytywna	Kontrole podatkowe były prowadzone rzetelnie i prawidłowo. Poprawiła się jakość rozstrzygnięć organu podatkowego dotycząca podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Rzetelnie i prawidłowo prowadzono postępowania podatkowe oraz postępowania egzekucyjne. Urząd osiągnął w badanym okresie większość wyznaczonych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów.	W jednej badanej sprawie nie zostały udokumentowane przyczyny nienadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji. W dwóch spośród 10 badanych spraw stwierdzono opóźnienie w odpisaniu z ewidencji przedawnionych zobowiązań podatkowych. Niemniej stwierdzone nieprawidłowości nie miały wpływu na skuteczność dochodzenia wymierzonych w tych sprawach zobowiązań podatkowych. Stany nieprawidłowe nie przekroczyły progu istotności dla oceny pozytywnej.
4.	Izba Administracji Skarbowej w Białymstoku	Pozytywna	Prawidłowo i skutecznie zarządzano prowadzeniem przez jednostki podległe kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych. Prawidłowo i rzetelnie były prowadzone postępowania podatkowe w drugiej instancji. Uzyskano poprawę jakości decyzji wydanych w drugiej instancji. IAS osiągnęła w badanym okresie większość wartości mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS.	

5.	Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku	Pozytywna	Kontrole celno-skarbowe dotyczące prawidłowości rozliczeń podatkowych prowadzono rzetelnie i zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa. Poprawiła się jakość decyzji UCS wydanych w pierwszej instancji w odniesieniu do 2019 roku. Jakość decyzji wydanych w drugiej instancji po pogorszeniu się w 2020 r. w odniesieniu do 2019 r., poprawiła w 2021 r. i zbliżyła do poziomu z 2019 r. Urząd osiągnął większość wymaganych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych.	Jakość decyzji wydanych w drugiej instancji pogorszyła się w 2020 r. w odniesieniu do 2019 roku. Stany nieprawidłowe nie przekroczyły progu istotności dla oceny pozytywnej.
6.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Białymstoku	W formie opisowej	Kontrole podatkowe były wykonywane na ogół z zastosowaniem zasad wynikających z ustawy Ordynacja podatkowa. Większość postępowań podatkowych objętych kontrolą (12 z 13) prowadzono prawidłowo i terminowo. Postępowania egzekucyjne były prowadzone na ogół zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Urząd osiągnął większość wymaganych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków.	Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły głównie przeprowadzenia w trakcie kontroli podatkowej nierzetelnej analizy przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych i nieprzeprowadzenia takiej analizy w trakcie postępowania podatkowego prowadzonego w wyniku ustaleń tej kontroli. W rezultacie nie doszło do zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej. Podatnik zbył posiadany majątek, a postępowanie egzekucyjne dotyczące jego zobowiązań z tytułu VAT i PIT, wynoszące wg stanu na 4 listopada 2022 r. 1156,3 tys. zł, zostało umorzone, gdyż podatnik stał się osobą bezdomną, bezrobotną i nie posiadał majątku na pokrycie zobowiązań podatkowych. Jakość decyzji wydanych w pierwszej instancji, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w drugiej instancji do liczby spraw rozstrzygniętych, uległa pogorszeniu w stosunku do 2019 r., co wynikało faktycznie z sześciu spraw prowadzonych w stosunku do jednego podatnika. Urząd nie osiągnął większości wyznaczonych przez dyrektora IAS mierników dotyczących egzekwowania zobowiązań podatkowych, co wynikało z niewystawiania tytułów wykonawczych w II kwartale 2020 r. w związku z wprowadzeniem stanu epidemii, absencji pracowników w związku z epidemią oraz wzrostu liczby decyzji rozkładających należności na raty, a w związku z tym było niezależne od działań Urzędu.
7.	Drugi Urząd Skarbowy w Białymstoku	W formie opisowej	Kontrole podatkowe były wykonywane na ogół z zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy Ordynacja podatkowa. Postępowania podatkowe prowadzono prawidłowo i terminowo. Działania windykacyjne oraz postępowania egzekucyjne były prowadzone zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Jakość decyzji wydanych w pierwszej instancji pozostawała na zbliżonym poziomie. Urząd osiągnął w badanym okresie większość wymaganych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych.	Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły głównie: – braku wskazania w dwóch (z 12 badanych) protokołach kontroli podatkowej miejsca przeprowadzenia kontroli, wymaganego postanowieniami art. 290 § 2 Op, – nieuzasadnionych przerw w działaniach organu wierzycielskiego, zmierzających do ustalenia stanu majątkowego dwóch (z 12) zobowiązanych, – opóźnień w trzech (z 11) sprawach w dokonaniu odpisów zobowiązań podatkowych jako przedawnionych, w odniesieniu do terminu określonego postanowieniami wewnętrznej procedury analizy przedawnień.

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
8.	Izba Administracji Skarbowej w Krakowie	W formie opisowej	Dyrektor IAS podejmował systematyczne działania nadzorcze mające na celu poprawę wyników podległych jednostek w zakresie kontroli prawidłowości rozliczeń podatków, postępowań podatkowych i postępowań egzekucyjnych. Poprawiła się skuteczność kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę większą niż 3 tys. zł, do liczby kontroli przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych województwa dolnośląskiego oraz naczelnika Małopolskiego UCS. Dyrektor IAS prowadził działania nakierowane na poprawę jakości orzecznictwa podatkowego oraz systematycznie monitorował czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Poprawiła się jakość decyzji wydanych przez naczelnika Małopolskiego UCS. W zbadanej próbie 13 postępowań odwoławczych, w 12 sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości. Postępowania odwoławcze były prowadzone co do zasady zgodnie z obowiązującymi przepisami. Osiągnięto planowany poziom wartości większości mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, wyznaczonych przez Szefa KAS.	Pomimo podejmowanych przez Dyrektora IAS działań nie we wszystkich badanych obszarach nastąpiła wyraźna poprawa osiąganych wyników, szczególnie w 2020 r., w którym w związku z epidemią COVID-19 wyniki te istotnie obniżyły się. Dotyczyło to w szczególności liczby przeprowadzonych przez urzędy skarbowe kontroli podatkowych, efektywności egzekucji i czasu trwania postępowań podatkowych w drugiej instancji. Pogorszyła się jakość decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych. Spośród prawomocnych orzeczeń WSA wzrósł odsetek decyzji Dyrektora IAS uchylonych lub częściowo uchylonych. W jednym badanym postępowaniu odwoławczym (z 13) dokonano w IAS błędnej interpretacji orzeczenia, co miało wpływ na niezłożenie skargi kasacyjnej.
9.	Małopolski Urząd Celno-Skarbowy w Krakowie	Pozytywna	Kontrole celno-skarbowe prawidłowości rozliczeń podatkowych prowadzono zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy o KAS. Postępowania podatkowe prowadzono rzetelnie i zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa. W latach 2020–2021 organ drugiej instancji uchylił 16 i 8 decyzji wydanych w pierwszej instancji po kontroli celno-skarbowej, przy czym uchylenie 11 decyzji w 2020 r. było spowodowane uwzględnieniem przez Urząd nowej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Jedynie trzy decyzje organu odwoławczego wydane w okresie objętym kontrolą zostały uchylone przez wojewódzki sąd administracyjny, przy czym w jednym przypadku Naczelnik Urzędu skutecznie wniósł skargę kasacyjną. Urząd osiągnął większość wymaganych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych.	Długotrwale prowadzono postępowania odwoławcze. Ponadto analiza dokumentacji 17 postępowań podatkowych wykazała, że w trzech z nich kwoty sprawozdanych ustaleń podatkowych zostały zawyżone łącznie o 1,4 mln zł (niespełna 1% uszczupień podatkowych stwierdzonych w analizowanych sprawach). Kwoty te zostały skorygowane w trakcie kontroli NIK. Stany nieprawidłowe nie przekroczyły progu istotności dla oceny pozytywnej.
10.	Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze	Pozytywna	Kontrole podatkowe były prowadzone rzetelnie i prawidłowo. Również w odniesieniu do badanej próby postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych stwierdzono, że były one, co do zasady, prowadzone rzetelnie i prawidłowo. Jakość rozstrzygnięć organu podatkowego, po poprawie w 2020 r., obniżyła się w 2021 r. Urząd osiągnął w badanym okresie większość analizowanych wartości mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez dyrektora IAS.	

11.	Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik	W formie opisowej	Zasadniczo kontrole oraz postępowania podatkowe prowadzono stosując zasady wynikające ustawy Ordynacja podatkowa, niemniej stwierdzono nieprawidłowości w tym zakresie. W okresie objętym kontrolą poprawie uległa jakość rozstrzygnięć organu podatkowego dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Postępowania egzekucyjne były wszczynane bez opóźnień i umarzone w sytuacji braku majątku zobowiązanych. Urząd rzetelnie analizował dane dotyczące zaległości zagrożonych przedawnieniem, nie zawsze jednak dotrzymując częstotliwości czynności związanych z poszukiwaniem majątku zobowiązanych po umorzeniu postępowania egzekucyjnego, która wynikała z przyjętej w Urzędzie procedury. Urząd osiągnął w badanym okresie większość analizowanych wartości mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez dyrektora IAS dla kontroli podatkowych.	Stwierdzono jeden przypadek, gdzie mimo wystąpienia przesłanek nie dokonano w toku kontroli podatkowej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej. Pozostałe nieprawidłowości dotyczyły głównie: – wystąpienia nieuzasadnionej przerwy w prowadzeniu czterech (z 12 badanych) kontroli podatkowych; – nierzetelnego poinformowania (w jednym przypadku) podatnika o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli; – odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego po zakończeniu (jednej) kontroli, co w ocenie NIK nie wypełniało postanowień art. 165b §1 Ordynacji podatkowej; – nierzetelnego poinformowania strony w pięciu (z 13 badanych) postępowaniach o przyczynach niezakończono sprawy w wyznaczonym terminie; – skierowania do podatników w toku czterech postępowań podatkowych zawiadomienia o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym, równocześnie wyznaczając siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, w sytuacjach, gdy materiał dowodowy był niekompletny i wymagał dalszego uzupełnienia, co naruszało dyspozycję art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej; – wystąpienia w dwóch postępowaniach nieuzasadnionej przerwy, a w kolejnych dwóch postępowaniach niewydania zawiadomień o niezakończono sprawy w terminie w okresie ważności poprzednich zawiadomień, doprowadzając do przerw w postępowaniach (naruszenie art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej). W zakresie egzekwowania zaległości podatkowych stwierdzono, że w czterech (z 10 badanych) sprawach nie dotrzymano przyjętej w wewnętrznych uregulowaniach częstotliwości poszukiwania majątku lub źródeł dochodów zobowiązanych, po umorzeniu prowadzonego w tych sprawach postępowania egzekucyjnego ze względu na jego bezskuteczność. Ponadto stwierdzono opóźnienia w odpisaniu z ewidencji trzech przedawnionych zobowiązań.
12.	Izba Administracji Skarbowej w Lublinie	Pozytywna	Prawidłowo i skutecznie zarządzano prowadzeniem przez podległe jednostki wchodzące w skład KAS postępowań podatkowych, celno-skarbowych oraz egzekucyjnych. Prawidłowo prowadzono postępowania podatkowe związane z rozstrzygnięciem odwołań od decyzji podatkowych wydanych w pierwszej instancji, w szczególności nie stwierdzono przypadków bezzasadnego ich przedłużania. Liczba rozstrzygnięć, uchylających decyzje miała niewielki zakres i pozostawała na zbliżonym poziomie. Osiągnięto większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS – zarówno dotyczących prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych jak i związanych z prowadzeniem postępowań odwoławczych.	

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
13.	Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej	Pozytywna	Kontrole celno-skarbowe prawidłowości rozliczeń podatkowych prowadzono rzetelnie i zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa. Jakość decyzji wydawanych w pierwszej oraz drugiej instancji utrzymywała się na zbliżonym poziomie. W latach 2020–2021 organ drugiej instancji uchylił (lub częściowo uchylił) co 12-tą decyzję wydaną w pierwszej instancji po kontroli celno-skarbowej. Urząd osiągnął większość wymaganych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych.	Wojewódzki sąd administracyjny uchylił w latach 2020–2021 co trzecią decyzję organu odwoławczego. Stany nieprawidłowe nie przekroczyły progu istotności dla oceny pozytywnej.
14.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Lublinie	W formie opisowej	Kontrole podatkowe były wykonywane na ogół z zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy Ordynacja podatkowa, niemniej stwierdzono kilka nieprawidłowości w tym zakresie. Postępowania podatkowe prowadzono w większości zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej, przy czym stwierdzono pojedyncze nieprawidłowości. Jakość rozstrzygnięć organu podatkowego utrzymywała się na zbliżonym poziomie. Postępowania egzekucyjne prowadzono zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Urząd osiągnął w badanym okresie większość wyznaczonych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych.	Nieprawidłowości w zakresie kontroli podatkowych dotyczyły głównie stwierdzenia pojedynczych przypadków: – nieuzasadnionej przerwy w prowadzeniu kontroli, – nierzetelnego sporządzenia protokołu przesłuchania strony, – nieprawidłowego wydania lub doręczenia postanowienia w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku od towarów i usług. Ponadto w 10 (na 12 badanych) protokołach kontroli nie zamieszczono uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Nieprawidłowości w zakresie postępowań podatkowych dotyczyły: niezawiadomienia podatnika o nieterminowym załatwieniu sprawy, niepoinformowania podatnika o wystąpieniu przesłanek do stosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz błędnego określenia odsetek za zwłokę w dwóch decyzjach w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.
15.	Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu	W formie opisowej	Prowadzenie postępowań odwoławczych realizowane było na ogół prawidłowo. Nie stwierdzono nieprawidłowości w 11 spośród 13 badanych spraw. W IAS osiągnięto poprawę lub utrzymanie na poziomie zbliżonym do poprzednich okresów średniego czasu trwania postępowań podatkowych w IAS oraz jakości decyzji wydanych w drugiej instancji przez Dyrektora IAS, rozumianej jako relacja liczby decyzji uchylonych przez sądy administracyjne do liczby rozstrzygnięć sądowych. W kontrolowanym okresie odnotowano na obszarze właściwości IAS zwiększenie skuteczności kontroli prawidłowości rozliczania podatków. Na względnie stałym poziomie utrzymywała się jakość decyzji wydanych przez urzędy podległe Dyrektorowi IAS rozumiana jako relacja liczby decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS do liczby decyzji wydanych przez naczelników urzędów podległych Dyrektorowi IAS. Osiągnięto planowany poziom wartości większości mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, wyznaczonych przez Szefa KAS.	W dwóch spośród 13 badanych postępowań odwoławczych stwierdzono nieprawidłowości polegające na: – niepodjęciu, w związku z wpływem do IAS wyroku sądu oraz akt postępowania, bezzwłocznych czynności mających na celu uchylenie decyzji organu pierwszej instancji w całości i umorzenie postępowania w sprawie, – nierzetelnym zweryfikowaniu w IAS prawidłowości ustanowienia przez organ pierwszej instancji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Nierzetelnie monitorowano w IAS w trzech przypadkach wywiązanie się przez podległe jednostki z obowiązku informowania o rezultatach wdrożenia zaleceń po kontrolach wewnętrznych. Zwiększyła się w 2021 r. relacja liczby uchylonych przez Dyrektora IAS decyzji wydanych przez organy pierwszej instancji po kontrolach podatkowych do liczby rozstrzygnięć w drugiej instancji.

16.	Dolnośląski Urząd Celno-Skarbowy we Wrocławiu	W formie opisowej	Rzetelnie prowadzono kontrole celno-skarbowe, przestrzegając zasad określonych w ustawie o KAS. Postępowania podatkowe w przedmiocie określenia i ustalenia zobowiązań podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa prowadzone były zgodnie z przepisami działu IV ustawy Ordynacja podatkowa. Rzetelnie uzasadniano konieczność przedłużenia terminu ich zakończenia, a opis dokonanych ustaleń faktycznych wynikał z materiału dowodowego. Urząd osiągnął większość wymaganych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych.	Przyjęty w badanym okresie sposób organizacji pracy w Dolnośląskim UCS nie zapewniał bezzwłocznego procedowania spraw w zakresie prowadzenia postępowań odwoławczych. Na jednego pracownika komórki odwoławczej przypadało w tym czasie nawet po kilkanaście spraw jednocześnie, czego wynikiem było przedłużanie postępowań odwoławczych. Ponadto w jednej z badanych spraw nierzetelnie realizowano działania związane zarówno z zabezpieczeniem zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, jak i podejmowane pod kątem nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji. Skutkowało to m.in. brakiem zabezpieczenia na majątku podatnika przyszłego zobowiązania podatkowego na kwotę 150,5 mln zł.
17.	Urząd Skarbowy Wrocław-Fabryczna	W formie opisowej	Postępowania kontrolne były prowadzone rzetelnie, zgodnie z wymogami ustawy Ordynacja podatkowa. Poprawie uległa jakość rozstrzygnięć organu podatkowego dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Postępowania podatkowe prowadzono w większości zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej, przy czym w dwóch (z 14 badanych) postępowaniach stwierdzono nieprawidłowość w tym zakresie. Postępowania egzekucyjne były prowadzone rzetelnie i prawidłowo, tj. zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Urząd osiągnął w badanym okresie wartości mierników stopnia realizacji celów założone przez dyrektora IAS.	Urząd nie zawsze zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej realizował postępowania podatkowe. W badanej próbie obejmującej 14 takich postępowań stwierdzono nieprawidłowości polegające na uznaniu dwóch postępowań podatkowych za wszczęte, mimo doręczenia dwóch postanowień o wszczęciu po upływie ustawowego terminu sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej.
18.	Urząd Skarbowy Wrocław-Stare Miasto	Pozytywna	Rzetelnie i zgodnie z zasadami określonymi ustawą Ordynacja podatkowa prowadzono kontrole rozliczenia podatków oraz postępowania podatkowe. Także rzetelnie i prawidłowo, w kontekście obowiązujących przepisów i wprowadzonych w Urzędzie zasad, prowadzone były działania wierzyciela, a następnie postępowania egzekucyjne. Urząd osiągnął w badanym okresie większość wyznaczonych przez dyrektora IAS wartości mierników stopnia realizacji celów.	Stwierdzono nieprawidłowość dotyczącą zaprzestania poszukiwania majątku lub dochodów zobowiązanego po umorzeniu postępowania egzekucyjnego (która nie miała, ze względu na bezskuteczność tego postępowania, decydującego wpływu na kontrolowaną działalność). Stany nieprawidłowe nie przekroczyły progu istotności dla oceny pozytywnej.

*) pozytywna/negatywna/w formie opisowej

6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

Powstanie i weryfikacja
zobowiązań
podatkowych

Zgodnie z art. 21 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

- 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W polskim systemie podatkowym zobowiązanie podatkowe powstaje generalnie w sposób wymieniony w art. 21 § 1 pkt 1, tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (tzw. powstawanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa).

Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Podstawowy sposób weryfikacji zobowiązania podatkowego określono w art. 21 § 3, zgodnie z którym jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Jest to tzw. decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego (decyzja deklaratoryjna). Decyzja ta jest wydawana po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu (art. 165 § 1). Wszczęcie postępowania z urzędu następuje dla spraw związanych z weryfikacją samoobliczenia dokonywanego przez podatników w trybie art. 21 § 3 w wyniku którego wysokość podatku zadeklarowanego przez podatnika może zostać zakwestionowana przez organy podatkowe. Zgodnie z art. 165 § 4 datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania. Terminy załatwiania spraw podatkowych określono w art. 139 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia (art. 212). Związanie organu podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, tzn. z chwilą doręczenia decyzji stronie.

Zasady
przedawniania się
zobowiązań podatkowych

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przerwanie biegu terminu przedawnienia następuje wskutek ogłoszenia upadłości oraz wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia określono w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

Czynności sprawdzające, prowadzone wyłącznie z inicjatywy organu podatkowego (z urzędu), stanowią jedną z procedur podatkowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Ich istota sprowadza się do dobrowolnego wyeliminowania uchybień związanych z rozliczeniem podatku, bez wszczynania postępowania podatkowego. Czynności sprawdzające powinny zawsze wyprzedzać postępowanie podatkowe. Umożliwiają one rozstrzygnięcie wątpliwości związanych z prawidłowością rozliczeń podatkowych bez wszczynania procedury postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 272 Ordynacji podatkowej organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu m.in. sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania podatków, stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji, ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.

Czynności sprawdzające

Kontrola podatkowa jest instrumentem, który należy traktować jako uzupełnienie innych procedur podatkowych, tj. postępowania podatkowego oraz czynności sprawdzających. Jeśli istniejące wątpliwości organu dotyczące określonego podmiotu mogą być wyjaśnione przy wykorzystaniu czynności sprawdzających, nie należy sięgać po kontrolę podatkową. Podejmowanie kontroli podatkowej ma na celu zebranie materiału dowodowego, który będzie mógł być wykorzystany w postępowaniu podatkowym, w przypadku gdy obowiązki ciążące na podatnikach nie są respektowane. Zgodnie z art. 284 § 1 Ordynacji podatkowej wszczęcie kontroli podatkowej, następuje generalnie przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 4). Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu (art. 284b § 1 O.p.). O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia (art. 284b § 2 O.p.).

Kontrola podatkowa

Zgodnie z art. 281 § 2 Ordynacji podatkowej celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zasady przeprowadzania kontroli podatkowej uregulowano w art. 281–292 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 291c O.p. do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tzn. art. 45–65 Prawa przedsiębiorców, stanowią lex specialis wobec uregulowań art. 281–292 O.p. W szczególności kontrola realizowana na podstawie przepisów Prawa przedsiębiorców jest oparta na: zasadzie ograniczonego czasu trwania kontroli (art. 55), zasadzie ograniczenia możliwości przeprowadzenia ponownej kontroli przez ten sam organ (art. 58), zasadzie sprzeciwu wobec czynności kontrolnych (art. 59).

Zakres kontroli celno-skarbowej określono w art. 54 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Podstawowym celem tej kontroli jest sprawdzenie przestrzegania przepisów prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt 1). Zgodnie

Kontrola celno-skarbowa

z art. 62 ust. 1 ustawy o KAS wszczęcie kontroli celno-skarbowej następuje z urzędu, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej udzielonego kontrolującemu. Datą wszczęcia kontroli celno-skarbowej (ust. 2) jest dzień doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. W przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej (ust. 3), jest ona wszczynana na podstawie okazywanej legitymacji służbowej.

Kontrola celno-skarbowa generalnie powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia (art. 63 ust. 1 ustawy o KAS). O każdym przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie zawiadamia się na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej i wskazując nowy termin jej zakończenia (ust. 2).

Po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w czasie kontroli celno-skarbowej prowadzonej w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, sporządza się wynik kontroli. Doręczenie wyniku kontroli kończy kontrolę celno-skarbową (art. 82 ust. 1). W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe, jeżeli (zgodnie z art. 83 ust. 1): kontrolowany nie złożył korekty deklaracji, albo organ nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji, albo organ uwzględnił złożoną korektę deklaracji i istnieją przesłanki do ustalenia dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług lub istnieją przesłanki do określenia kwoty podatku do zapłaty na podstawie 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

Do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się przepisów rozdziału 5 ustawy Prawo przedsiębiorców (art. 93 ustawy o KAS).

Kontrola skarbowa

Kontrole skarbowe to kontrole przeprowadzone w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zgodnie z art. 159 pkt 1 i art. 160 ust. 1 ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, ustawa o kontroli skarbowej z dniem 1 marca 2017 r. utraciła moc, a organy kontroli skarbowej w osobach dyrektorów urzędów kontroli skarbowej zostały zniesione. Zgodnie z art. 202 ust. 1 pkt 1 ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, postępowania kontrolne oraz kontrole podatkowe prowadzone w toku postępowania kontrolnego, na podstawie ustawy uchylanej w art. 159 pkt 1, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, prowadzone przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej – prowadzi naczelnik urzędu celno-skarbowego mający siedzibę w tym samym województwie, w którym miał siedzibę dyrektor urzędu kontroli skarbowej, na podstawie dotychczasowych przepisów.

Hierarchia organów podatkowych

Ze względu na pełnioną funkcję w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym wyróżnia się organy podatkowe działające w pierwszej instancji oraz organy odwoławcze. Te ostatnie są jednocześnie organami wyższego stopnia (art. 13 O.p.). Stosownie do swojej właściwości:

- organem pierwszej instancji jest naczelnik urzędu skarbowego oraz naczelnik urzędu celno-skarbowego;

- organem odwoławczym odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, z zastrzeżeniem art. 13 § 1 pkt 1a O.p., jest dyrektor izby administracji skarbowej;
- organem odwoławczym w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS⁵⁶ jest naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 13 § 1 pkt 1a O.p.).

Zasady prowadzenia postępowań podatkowych przez organy podatkowe określają przepisy art. 120–271 ustawy Ordynacja podatkowa. W ustawie tej zostały zawarte następujące zasady ogólne postępowania podatkowego:

Zasady prowadzenia
postępowań
podatkowych

- zasada legalizmu i praworządności (art. 120 – organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa);
- zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 – postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych);
- zasada udzielania informacji (art. 121 § 2 – organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania);
- zasada prawdy obiektywnej (art. 122 – w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym);
- zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1 – organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań);
- zasada przekonywania (art. 124 – organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu);
- zasada wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania (art. 125 – organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia; sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie);
- zasada pisemności postępowania; załatwianie spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie lub usług online (art. 126 – sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej);

⁵⁶ Naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, jest właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji. W przypadku gdy kontrolowana spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w trakcie kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego kontrola celno-skarbowa jest prowadzona wobec byłych wspólników tej spółki, a postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 115 § 4 Ordynacji podatkowej (przepis art. 115 o.p. dotyczy odpowiedzialności za zaległości spółek cywilnych i osobowych /jawnej, partnerskiej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej/).

- zasada dwuinstancyjności postępowania (art. 127), Ordynacja podatkowa w tym przepisie wskazuje, że dla postępowania podatkowego przewidziane są dwie instancje, oznacza to, iż strona postępowania niezadowolona z rozstrzygnięcia organu podatkowego pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu do organu podatkowego drugiej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, o rozpatrzenie swojej sprawy;
- zasada trwałości decyzji ostatecznych (art. 128 – decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne, uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych);
- zasada jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129).

Wyrażona w przepisie art. 125 § 1 O.p. zasada szybkości i wnikliwości postępowania została skonkretyzowana w art. 139 tej ustawy, którego § 1 stanowi, że załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym (art. 139 § 3) powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy – nie później niż w ciągu trzech miesięcy. Przy czym do terminów określonych w § 1–3 nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. O każdym przypadku niezakończoności sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy (art. 140 § 1 O.p.). Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (art. 140 § 2 O.p.).

Na niezakończoności sprawy we właściwym terminie lub terminie ustalonym na podstawie art. 140 stronie służy ponaglenie do: organu podatkowego wyższego stopnia; dyrektora izby administracji skarbowej, jeżeli sprawa dotyczy rozpatrywania odwołań od decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego; Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli sprawa nie została załatwiona przez dyrektora izby administracji skarbowej (art. 141). Pracownik organu podatkowego, który z nieuzasadnionych przyczyn nie załatwił sprawy w terminie lub nie dopełnił obowiązku wynikającego z art. 140 albo nie załatwił sprawy w dodatkowym terminie ustalonym zgodnie z art. 141 § 2, podlega odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej przepisami prawa (art. 142).

Organ podatkowy orzeka w sprawie generalnie w drodze decyzji (art. 207 § 1 O.p.), a odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji stronie (art. 223).

Decyzja podatkowa

Zgodnie z art. 239a ustawy – Ordynacja podatkowa, decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy: organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż trzy miesiące (art. 239b § 1 ustawy). Na podstawie art. 239e ustawy decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie. Organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie decyzji ostatecznej (art. 239f § 1 ustawy) w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego: na wniosek – po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 33d § 2 ustawy – do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania lub z urzędu po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Zgodnie z art. 239h ustawy wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę.

Zgodnie z art. 33 § 1 zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zgodnie z art. 33d § 1 ustawy zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje generalnie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zabezpieczenie takie może zostać również dokonane w trybie przewidzianym w art. 33d § 2. Zabezpieczenie wykonania decyzji następuje wówczas przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej; poręczenia banku, weksla z poręczeniem wekslo-

Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego

wym banku, czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku; zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej; uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego, pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej. Na podstawie art. 80 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, w ramach wykonywanej kontroli celno-skarbowej naczelnik UCS może, w drodze decyzji, dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego na zasadach określonych w art. 33–33g O.p.

Pojęcie zaległości podatkowej

Pojęcie zaległości podatkowej określono w art. 51 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek (art. 51 § 2 O.p.). Zgodnie z art. 47 § 3 O.p. jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić. Termin ten ma zastosowanie do zdecydowanej większości zobowiązań podatkowych, tj. zobowiązań powstałych z mocy prawa. Na podstawie art. 47 § 1 O.p. termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Termin ten ma zastosowanie jedynie do zobowiązań podatkowych powstałych w drodze doręczenia, tzw. decyzji ustalającej.

Organ podatkowy może orzec o odpowiedzialność osoby trzeciej za długi podatkowe podatnika. O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji (art. 108 O.p.), Odpowiedzialność powstaje po doręczeniu decyzji o odpowiedzialności, o której organ podatkowy orzeka po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej może być prowadzona po przeprowadzeniu bezskutecznej egzekucji z majątku podatnika, czyli gdy ściągnięcie długu w całości lub w części było niemożliwe.

Zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych

Zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej określono w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego (art. 15 § 1 ustawy). Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie siedmiu dni od dnia doręczenia tego upomnienia. Zgodnie z art. 26 postępowanie egzekucyjne wszczyna się na wniosek wierzyciela o wszczęcie egzekucji administracyjnej i na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego, sporządzonego według ustalonego wzoru. Wierzyciel będący jednocześnie organem egzekucyjnym wszczyna postępowanie egzekucyjne z urzędu poprzez nadanie tytułowi wykonawczemu przez siebie wystawionemu klauzuli o skierowaniu tego tytułu do egzekucji administracyjnej.

Wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje generalnie z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego. Elementy które powinien zawierać tytuł wykonawczy określono w art. 27 § 1 ustawy.

Od 1 stycznia 2022 r. wprowadzone zostało uprawnienie do dokonywania podczas kontroli celno-skarbowej tymczasowego zajęcia ruchomości zobowiązanego, który posiada zaległości podatkowe będące przedmiotem egzekucji prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego (art. 94y–94zd ustawy o KAS).

Zgodnie z art. 1 a pkt 12 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, środkiem egzekucyjnym w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnych jest egzekucja: z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego, a także z renty socjalnej, z rachunków bankowych, z innych wierzytelności pieniężnych, z praw z instrumentów finansowych, z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych, z praw majątkowych zarejestrowanych w rejestrze akcjonariuszy (od 1 marca 2021 r.), z weksla, z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej, z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, z pozostałych praw majątkowych, z ruchomości, z nieruchomości. Organem egzekucyjnym obowiązków o charakterze pieniężnym jest generalnie naczelnik urzędu skarbowego. Naczelnik urzędu skarbowego jest organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych.

Środki egzekucyjne

Zadania, organy i organizację Krajowej Administracji Skarbowej określa ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy, KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

Zadania, organy
i organizacja KAS

Do zadań KAS, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy należy m.in. realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługi i wsparcia przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych, wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych, prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.

Na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania, określił w drodze zarządzenia, czteroletnie kierunki działania i rozwoju KAS,

wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania raportów z realizacji czteroletnich kierunków działania i rozwoju KAS⁵⁷.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w celu zapewnienia realizacji kierunków, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o KAS, corocznie określa kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów izb administracji skarbowej raportów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS. Kierunki działania i rozwoju KAS, podlegają zatwierdzeniu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Podstawą oceny pracy dyrektorów izb administracji skarbowej jest stopień realizacji tych kierunków, w kierowanych przez nich izbach administracji skarbowej (art. 7 ust. 3–4 ustawy).

Minister Finansów koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS (art. 12). Minister właściwy do spraw finansów publicznych prowadzi działalność analityczną, prognostyczną i badawczą dotyczącą zjawisk występujących w obszarze podatków stanowiących dochód budżetu państwa i cel (art. 12a). W celu zapewnienia sprawnego i efektywnego wykonywania zadań KAS minister właściwy do spraw finansów publicznych koordynuje ich realizację oraz sprawuje nadzór nad jednostkami organizacyjnymi KAS, w szczególności może: żądać informacji i materiałów, wyjaśnień i dokumentów z realizacji zadań przez jednostki organizacyjne KAS, zlecić przeprowadzenie analiz w określonym zakresie (art. 12c ust. 1).

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy organami KAS są: minister właściwy do spraw finansów publicznych, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego. Szef KAS podlega Ministrowi Finansów (art. 13 ust. 1).

Do zadań Szefa KAS należy m.in.: nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych (art. 14 ust. 1).

Do zadań dyrektora izby administracji skarbowej, zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy o KAS, należy m.in.: nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych, z wyjątkiem spraw, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS (gdy zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe).

Do zadań naczelnika urzędu skarbowego, zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy o KAS, należy m.in.: ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności, wykony-

⁵⁷ Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 oraz zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020.

wanie zadań wierzyciela należności pieniężnych, wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych, zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, prowadzenie ewidencji podatników i płatników, wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających.

Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego, zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o KAS, należy m.in.: wykonywanie kontroli celno-skarbowej; rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach, o których mowa w art. 83 ust. 1, tj. gdy zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe; ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów⁵⁸; wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów; prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów.

Organizacja izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych została określona zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie *organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów*⁵⁹.

⁵⁸ Chodzi w szczególności o wymiar i pobór podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów na podstawie art. 33 ust. 2, art. 33 ust. 3, art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U z 2022 r. poz. 931, ze zm.); naczelnik urzędu celno-skarbowego jest także organem podatkowym właściwym w zakresie akcyzy z tytułu importu i eksportu, z wyłączeniem poboru, oraz w zakresie wydania decyzji w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości przez ten organ w wyniku przeprowadzonej kontroli celno-skarbowej (na podstawie art. 14 ustawy o podatku akcyzowym).

⁵⁹ Dz. Urz. MFFiPR z 2020 r. poz. 16, ze zm.

6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623).
5. Komunikat Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Komisja do Spraw Kontroli Państwowej Sejmu RP
8. Komisja Finansów Publicznych Sejmu RP
9. Komisja Budżetu i Finansów Publicznych Senatu RP
10. Minister Finansów
11. Dyrektorzy izb administracji skarbowej

6.5. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli



**Minister
Finansów**

Warszawa, 18 maja 2023 roku

Sprawa: Informacja o wynikach kontroli nr P/22/010
nt. Prawdliwość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych
i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej
Znak sprawy: DPP4.0811.18.2023
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Marian Banaś
Prezes Najwyższej Izby Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa

Stanowisko Ministra Finansów do Informacji o wynikach kontroli nr P/22/010 nt. Prawdliwość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej

Szanowny Panie,

w związku z otrzymaną Informacją o wynikach kontroli nr P/22/010 nt. Prawdliwość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej uprzejmie informuję, że wnoszę do niniejszej Informacji następujące stanowisko na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli [1].

W przedmiotowej Informacji o wynikach kontroli wskazano, że

Niewystarczająco skuteczne i efektywne były działania administracji skarbowej w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych, gdyż wysoka była kwota zaległości podatkowych objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji, w badanym okresie wyniosła 15,3 mld zł; (...) skuteczność egzekucji, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, w 2021 r. wyniosła 34,7% wobec 43,8% w 2019 r.
– str. 6;

oraz

tel.: +48 22 694 55 55
fax: +48 22 694 36 84
gov.pl/finanse
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Niemniej z powodu bezskuteczności egzekucji organy egzekucyjne umorzyły w okresie objętym kontrolą prowadzone postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości na kwotę 15 258,8 mln zł, z tego 6726,7 mln zł w 2020 r., 5888,8 mln zł w 2021 r. oraz 2643,3 mln zł w I półroczu 2022 r. (w 2019 r. była to kwota 9942,6 mln zł). – str. 12.

Odnosząc się do powyższego zauważam, że pomimo podejmowanych czynności i zastosowanych środków, nie w każdym przypadku postępowanie egzekucyjne kończy się wyegzekwowaniem zaległości. Z przedstawionych wyżej wyliczeń wynika, że kwota zaległości, co do których umorzono postępowania egzekucyjne z roku na rok zmniejsza się. Niemniej jednak należy podkreślić, że kwota należności dochodzonych przez organ egzekucyjny jest uzależniona od kwot tytułów wykonawczych przekazanych do egzekucji, na co organ egzekucyjny nie ma wpływu. Jedynie od wierzyciela zależy ile tytułów przekaże do egzekucji, na jakie zaległości i na jakie kwoty.

Ponadto wyrażam stanowisko, że sumowanie kwot zaległości z różnych okresów sprawozdawczych, co do których umorzono postępowanie egzekucyjne jest działaniem nieprawidłowym. Umorzenie postępowania egzekucyjnego z uwagi na jego bezskuteczność nie pozbawia wierzyciela możliwości ponownego wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Po umorzeniu postępowania egzekucyjnego wierzyciel może poszukiwać majątku dłużnika lub źródeł dochodu.

W myśl art. 61 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji [2], dalej - u.p.e.a., wszczyna się ponownie postępowanie egzekucyjne w przypadku ujawnienia przez wierzyciela majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Zatem możliwe są przypadki, kiedy na tę samą należność był wystawiony tytuł wykonawczy, następnie został umorzony, ale wskutek ustalenia majątku dłużnika wierzyciel ponownie zawnioskował o wszczęcie egzekucji i ponownie umorzono postępowanie. Wówczas, ta sama należność w okresach objętych kontrolą została dwukrotnie policzona.

Zwracam także uwagę, że stwierdzenie bezskuteczności egzekucji jest warunkiem do wszczęcia egzekucji wobec osób trzecich (wspólników spółek, członków zarządu). Zgodnie z art. 108 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa [3] egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

Jednocześnie zauważam, że umorzenie postępowania egzekucyjnego z uwagi na bezskuteczność nie oznacza umorzenia należności. Wierzyciel może nadal poszukiwać majątku dłużnika, monitorować czy uzyskuje dochody, z jakich źródeł lub też złożyć wniosek o wyjawienie majątku przez dłużnika przed sądem, na podstawie art. 71 u.p.e.a.

W Informacji o wynikach kontroli wskazano ponadto, że

Minister Finansów realizował projekty mające na celu poprawę skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych. W grudniu 2020 r. została wprowadzona funkcjonalność pozwalająca na efektywniejsze poszukiwanie rachunków bankowych, a od lipca 2021 r. został wdrożony, chociaż 11 miesięcy później niż początkowo zakładano, elektroniczny system do przysyłania tytułów wykonawczych między wierzycielem a organem egzekucyjnym. – str.6.

Wypowiadając się w powyższej kwestii uprzejmie zauważam, że wdrożenie systemu teleinformatycznego eTW przeznaczonego do przekazywania tytułów wykonawczych

do naczelnika urzędu skarbowego wpłynęło korzystnie na usprawnienie pracy organów egzekucyjnych. System umożliwia nadanie elektronicznej klauzuli organu egzekucyjnego o skierowaniu tytułu do egzekucji oraz automatyczną rejestrację tytułu wykonawczego w Egapoltax. Wdrożenie aplikacji eTW pozwoliło skrócić czas do wszczęcia postępowania egzekucyjnego i zmniejszyć nakład pracy poświęcany dotychczas na czynności techniczne niezwiązane ze stosowaniem środków egzekucyjnych. Uruchomienie eTW spowodowało odejście od papierowego przesyłania dokumentów, co wpłynęło na oszczędność czasu i środków zarówno po stronie wierzycieli, jak i organów egzekucyjnych oraz wyeliminowało ryzyko popełnienia omyłki związane z ręcznym wprowadzaniem tytułów wykonawczych do Egapoltax.

W dalszej części Informacji o wynikach kontroli zawarto następujące stwierdzenie:

Organizacja procesu nadawania dostępu do Aplikacji eTW nie umożliwiła wszystkim wierzycielom, którzy wystąpili ze stosownym wnioskiem przed 1 lipca 2021 r., uzyskania dostępu do niej przed jej uruchomieniem. Zdecydowana większość wierzycieli z wnioskiem o nadanie uprawnień do Aplikacji eTW wystąpiła dopiero po jej uruchomieniu. Wpływ na to mógł mieć fakt, że organy Krajowej Administracji Skarbowej nie przekazały w sposób pisemny informacji o konieczności wystąpienia z wnioskiem o dostęp do Aplikacji eTW jednostkom samorządu terytorialnego, w przeciwieństwie do urzędów skarbowych. Powyższe, a także opóźnienia we wdrożeniu systemu do przesyłania elektronicznych tytułów wykonawczych i występujące błędy na początkowym etapie jego funkcjonowania sprawiły, że w konsekwencji na dzień uruchomienia tej aplikacji, dostęp do niej posiadało jedynie 28% ogółu wierzycieli w kraju. – str. 38.

Uprzejmie informuję, że zmiana w zakresie sposobu przekazywania tytułów wykonawczych do naczelnika urzędu skarbowego za pośrednictwem systemu teleinformatycznego została wprowadzona ustawą z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw [4]. Ustawa ta została opublikowana w Dzienniku Ustaw 29 października 2019 roku i weszła w życie 30 lipca 2020 roku.

Ponadto, rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 lipca 2020 r. w sprawie przekazywania tytułu wykonawczego i innych dokumentów do organu egzekucyjnego [5] uregulowano sposób nadania wierzycielowi dostępu do systemu teleinformatycznego, o którym mowa w art. 26aa § 1 u.p.e.a. Rozporządzenie kierowane jest do wierzycieli, zatem każdy z wierzycieli ma obowiązek znać jego treść.

Zarówno akty prawne rangi ustawowej, jak i rozporządzenia są przepisami prawa obowiązującymi wszystkich wierzycieli i organy egzekucyjne. Zatem nie ma możliwości, aby którykolwiek z organów wykonujących obowiązki wierzyciela nie posiadał wiedzy o obowiązku przekazywania elektronicznie tytułów wykonawczych. Ponadto, z proponowanymi zmianami wierzyciele mieli możliwość zapoznania się w toku procesu legislacyjnego, kiedy opiniowali projekty aktów prawnych.

Niezależnie od powyższego należy zauważyć, że były jednostki samorządu terytorialnego, które wystąpiły o nadanie uprawnień do eTW przed 1 lipca 2021 roku, np. Burmistrz Miasta i Gminy Pisz (9 czerwca 2021 roku), Wójt Gminy Pleśna (14 czerwca 2021 roku), Wójt Gminy Cisek (10 czerwca 2021 roku), Burmistrz Miasta Żary (15 czerwca 2021 roku) czy Prezydent Miasta Włocławskiego (14 czerwca 2021 roku).

Ze strony Krajowej Administracji Skarbowej wszyscy wierzyciele mieli zapewniony dostęp do informacji o wprowadzanych zmianach w sposobie przesyłania tytułów wykonawczych związanych z uruchomieniem Aplikacji eTW. Na Portalu Wierzycieli

i Organów Egzekucyjnych¹ wierzyciele mogli znaleźć m.in. dokumentację techniczną dla wierzycieli, komunikaty, podręczniki użytkownika i odpowiedzi na pytania zainteresowanych podmiotów.

Pismo z 20 maja 2021 r. znak DPP9.042.12.2021, skierowane do dyrektorów izb administracji skarbowej zawierało informację o konieczności wystąpienia przez naczelników urzędów skarbowych jako wierzycieli z wnioskiem o nadanie uprawnienia do aplikacji eTW. Z uwagi na to, że Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów odpowiada za realizację zadań Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie nadzoru nad poborem i egzekucją podatków i innych należności pieniężnych pozostających we właściwości rzeczowej naczelników urzędów skarbowych [6], posiadał wiedzę w jakim zakresie systemy wierzycielskie KAS będą zintegrowane z systemem eTW na dzień 1 lipca 2021 roku. Posiadał także wiedzę, że system Poltax2B Plus nie będzie gotowy w zakresie obsługi zarządzeń zabezpieczenia (ZZ-1 i ZZ-2) i w tym zakresie naczelnicy urzędów skarbowych będą musieli korzystać z aplikacji eTW. Taką wiedzą Krajowa Administracja Skarbowa nie dysponowała natomiast w zakresie pozostałych ponad 6 tysięcy wierzycieli.

Na stronie 39 Informacji o wynikach kontroli wskazano:

Po 1 lipca 2021 r. w kontrolowanych jednostkach (w ramach kontroli P/22/062 Elektroniczne wnioski i tytuły wykonawcze w postępowaniu egzekucyjnym w administracji), w porównaniu do okresu przed uruchomieniem Aplikacji eTW, skrócił się średni czas od wpływu tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego do wszczęcia egzekucji oraz średni czas od dnia wystawienia tytułu do dnia wyegzekwowania należności. Trudno jednak jednoznacznie ocenić, czy był to efekt wdrożenia Aplikacji eTW, czy wpływ na to miało zmniejszenie liczby tytułów wykonawczych kierowanych do egzekucji w związku z początkowymi problemami w działaniu nowego systemu. W drugim półroczu 2021 r. w skali kraju liczba tytułów wpływających do urzędów skarbowych w porównaniu do analogicznego okresu 2020 r. zmniejszyła się bowiem o 25%. Zdaniem NIK efekty uruchomienia Aplikacji eTW będzie można w pełni ocenić w dłuższym horyzoncie czasowym.

W mojej ocenie, pozytywne aspekty funkcjonowania Aplikacji eTW są zauważalne i niezaprzeczalne. Niewątpliwie każda zmiana potrzebuje czasu na dostosowanie się do niej, jednak uruchomienie eTW, jak również wprowadzenie nowych funkcjonalności w postaci automatycznego zajęcia rachunków bankowych i automatycznego poszukiwania majątku usprawniło pracę pracowników organów egzekucyjnych. Szybsze i łatwiejsze pozyskanie informacji o rachunku bankowym zobowiązanego przyniosło oczekiwany rezultat w postaci poprawy efektywności tego środka egzekucyjnego. Na koniec 2021 roku odnotowano wzrost w porównaniu z latami 2020 i 2019 zarówno w zakresie liczby dokonanych zajęć rachunków bankowych, jak i kwot wyegzekwowanych na skutek dokonanego zajęcia rachunku bankowego.

Stanowisko do wniosków skierowanych do Ministra Finansów

W przedmiotowej Informacji o wynikach kontroli Najwyższa Izba Kontroli zawarła dwa wnioski skierowane do Ministra Finansów, tj.:

1. Wypracowanie strategii egzekwowania zaległości podatkowych, w tym wdrożenia nowych narzędzi mających na celu poprawę skuteczności oraz efektywności egzekwowania zaległości podatkowych, z uwzględnieniem kwestii dochodzenia należności wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.
2. Dokończenie procesu wdrażania regulacji umożliwiających przymusowe dochodzenie należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych (od podatnika,

¹ <http://www.is-szczecin.pl/egzadm/index.php>

którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest państwo inne niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja), w tym przygotowanie administracji skarbowej (zasobów kadrowych) do wyegzekwowania narosłych z tego tytułu zaległości podatkowych.

Ad. 1.

Ministerstwo Finansów nieustannie podejmuje działania mające na celu zwiększenie efektywności egzekucji. Przy czym należy zauważyć, że skuteczność egzekucji należności pieniężnych nie zależy wyłącznie od samego postępowania egzekucyjnego. Na to, czy zaległość zostanie wyegzekwowana ma wpływ również to, jak długo trwało postępowanie podatkowe / administracyjne i ewentualnie odwoławcze oraz po jakim czasie tytuł wykonawczy został przekazany do organu egzekucyjnego. Im czas ten jest dłuższy tym prawdopodobieństwo zaspokojenia jest mniejsze. Ponadto w przypadku należności wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [7] zobowiązani z reguły nie posiadają majątku ruchomego ani nieruchomości, nie mają środków na rachunkach bankowych albo ich umowy o prowadzenie rachunku bankowego zostały rozwiązane.

Z uwagi na fakt, że obecnie wszystkie tytuły wykonawcze są przekazywane elektronicznie, egzekucja jest wszczynana szybciej i sprawniej. Od czasu wdrożenia systemu eTW zmniejsza się liczba tytułów wykonawczych bez daty wszczęcia egzekucji, czy liczba tytułów wykonawczych, w których nie dokonano żadnej czynności. Również umożliwienie dokonywania automatycznego zajęcia rachunków bankowych i automatycznego poszukiwania przyczynia się do poprawy efektywności i skuteczności egzekucji.

Dodatkowo, od kwietnia 2023 roku wdrożono możliwość płatności bezgotówkowych za pośrednictwem terminala płatniczego. Organy egzekucyjne mogą przyjmować od zobowiązanych płatności kartą zarówno w urzędzie, jak i w miejscu zamieszkania zobowiązanego.

Ad. 2.

Uprzejmie informuję, że przedmiotowy wniosek w zakresie dokończenia procesu wdrażania regulacji umożliwiających przymusowe dochodzenie należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych (od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest państwo inne niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja) - został zrealizowany. Z dniem 25 marca 2023 roku weszły w życie regulacje prawne umożliwiające przymusowe dochodzenie ww. należności na mocy ustawy z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw [8].

W wyniku zmiany brzmienia art. 3a u.p.e.a. Łódzki Urząd Skarbowy, który w ramach procedur szczególnych rozliczania podatku VAT pełni rolę państwa członkowskiego konsumpcji i odpowiada za egzekwowanie należnego Polsce podatku VAT od podatników składających deklaracje w państwie członkowskim identyfikacji, rozpoczął proces wysyłania do podatników ponagler o płatność (PRC). W pierwszej kolejności komunikaty wysyłane są do tych podatników, którzy posiadają zaległości z tytułu procedury MOSS z uwagi na ryzyko przedawnienia się zobowiązań podatkowych za poprzednie lata.

Stanowisko do wniosku skierowanego m.in. do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej

Informacja o wynikach kontroli zawiera wniosek skierowany do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz dyrektorów izb administracji skarbowej w zakresie wypracowania strategii zapewnienia wysoko wykwalifikowanej kadry w komórkach orzeczniczych w organach podatkowych pierwszej i drugiej instancji.

Odnosząc się do powyższego wniosku informuję, że obecnie w KAS funkcjonują następujące rozwiązania

a. Aspekt pozyskania pracownika

Wypracowany został jednolity standard przygotowania ogłoszeń o pracę oraz ogłoszeń o postępowaniu kwalifikacyjnym do Służby Celno-Skarbowej. W opracowanych wzorach wskazywana jest proponowana kwota wynagrodzenia / uposażenia „brutto”.

W związku z realizacją programu wieloletniego „Modernizacja Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2023-2025” w jednostkach KAS znacząco podwyższono poziom wynagrodzeń i uposażeń. Przełożyło się to także na to, że minimalne wynagrodzenie oferowane w ogłoszeniach o pracę i ogłoszeniach o postępowaniach kwalifikacyjnych do Służby Celno-Skarbowej kształtuje się na poziomie około 5 000 zł „brutto”.

W ramach wewnętrznych działań rekomenduje się prowadzenie wewnętrznych naborów, które mają zapewnić pozyskanie doświadczonych pracowników / funkcjonariuszy wewnątrz jednostek organizacyjnych KAS np. z I instancji do II instancji.

Nie bez znaczenia pozostaje sytuacja na rynku pracy i trudności w pozyskaniu kandydatów o określonych kompetencjach, przy ograniczonych możliwościach finansowych jednostek KAS w zakresie wynagrodzeń i uposażeń.

Na etapie selekcji można poddać większą grupę kandydatów testom oceniającym faktyczną wiedzę, umiejętności i zdolności umysłowe wymagane w pracy na danym stanowisku, np. umiejętności analitycznego lub kreatywnego myślenia, wyciągania wniosków itp.

Warto również podkreślić, że nabór zarówno do służby cywilnej, jak i do Służby Celno-Skarbowej, prowadzony jest w oparciu o konkretne wymagania odpowiednio na danym stanowisku pracy (ujęte w opisie stanowiska pracy) lub o zakres zadań służbowych na stanowisku służbowym.

b. Aspekt rozwoju pracownika

- *Procedura adaptacji do pracy/służby nowo zatrudnionych pracowników Krajowej Administracji Skarbowej i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, zatwierdzona przez Szefa KAS, została wdrożona do powszechnego stosowania w kwietniu 2021 roku. Nowozatrudniony pracownik przechodzi proces „adaptacji” dostosowany do zakresu zadań realizowanych w swojej komórce pod nadzorem wyznaczonego przez przełożonego opiekuna. Określa m.in. kolejność i zadania do realizacji przez każdego nowo zatrudnionego. Realizowane zadania podlegają ciągłemu monitoringowi.*
- *W toku realizowanych zadań prowadzony jest proces planowania szkoleń. Dyrektorzy departamentów KAS w MF zgłaszają do KSS priorytetowe potrzeby szkoleniowe na dany rok. Na tej podstawie opracowywany jest *Plan szkoleń centralnych kadr KAS*. W załączeniu przekazuję otrzymane z KSS zestawienie szkoleń zrealizowanych i zaplanowanych do realizacji na poziomie centralnym w 2023 roku z przedmiotowego zakresu.*

Niezależnie od szkoleń centralnych realizowanych na poziomie KSS, dyrektorzy poszczególnych jednostek mają obowiązek realizowania szkoleń regionalnych, określonych w art. 106 ust. 2 pkt 2-4 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej [9], które są uzupełnieniem szkoleń realizowanych przez KSS i uwzględniających lokalne uwarunkowania (np. związane z większą rotacją pracowników w danych obszarze). Proces realizowania ww. szkoleń jest objęty szczególnym nadzorem Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr KAS w MF poprzez wprowadzenie mierników, których celem jest mierzenie poziomu dostępu do szkoleń regionalnych. Wprowadzony miernik pozwoli na sprawdzenie udziału pracowników/funkcjonariuszy w szkoleniach regionalnych.

Ponadto w celu zachowania wiedzy w organizacji wdrożono program mentoringowy, pozwalający na szybki transfer wiedzy w dobranych parach mentoringowych. Program powstał w wyniku pilotażu prowadzonego przez KSS.

c. Aspekt utrzymania pracownika

Celem utrzymania pracowników i funkcjonariuszy w pracy i służbie oraz określenia jasnych zasad awansu i wynagrodzenia / uposażenia została stworzona przy współudziale strony społecznej Instrukcja awansowania. Komórki orzecznicze zarówno w I jak i II instancji zostały przypisane do obszaru III (najważniejszego). Konsekwencją tego są najwyższe docelowe wartości mnożników do ustalania wynagrodzeń / uposażeń.

Niezależnie od powyższego, w mojej ocenie na poszerzanie wiedzy i nabywanie nowych kompetencji przez kadry komórek orzeczniczych w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej pozytywny wpływ mają na bieżąco realizowane przez Departament Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów zadania związane z merytorycznym wsparciem pracowników tych komórek.

Do głównych działań służących rozpowszechnianiu wiedzy w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w celu ujednolicenia praktyk, a tym samym poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych można zaliczyć:

- udzielanie wyjaśnień/stanowisk/wytycznych na zapytania Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) oraz Izby Administracji Skarbowej (IAS) w ramach rekomendacji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych, jak również w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w prowadzonych przez organy podatkowe postępowaniach podatkowych (np. na podstawie informacji z analizy orzecznictwa sądów administracyjnych, informacji o wynikach kontroli NIK);
- omawianie problematycznych zagadnień na naradach z kierownictwem IAS, podczas których oprócz wyjaśnień w kwestii stosowania przepisów podatkowych przekazywane są także zalecenia wzmocnienia nadzoru wobec podległych organów podatkowych w określonych obszarach oraz przekazania stosownych zaleceń pracownikom;
- organizowanie szkoleń online dla pracowników komórek orzeczniczych, w tym również spotkań informacyjnych online dla pracowników IAS, US i KIS w celu wyjaśnienia i przybliżenia zmian wprowadzonych w ustawach podatkowych;
- stworzenie systemu EUREKA, będącego bazą wiedzy dla wszystkich pracowników i funkcjonariuszy KAS. Dzięki temu kadra jednostek KAS (w tym pracownicy komórek orzeczniczych) otrzymała dostęp do jednej wspólnej bazy wiedzy, zawierającej aktualne stanowiska organów administracji skarbowej (w szczególności Krajowej Informacji Skarbowej i Ministerstwa Finansów) w zakresie sposobu interpretowania i stosowania przepisów prawa podatkowego i celnego.

Podstawa prawna

- 1) Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli
| Dz. U. z 2022 r. poz. 623
- 2) Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji
| Dz. U. z 2022 r. poz. 479, z późn. zm.
- 3) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa
| Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.
- 4) Ustawa z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw
| Dz. U. poz. 2070, z późn. zm.
- 5) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lipca 2020 r. w sprawie przekazywania tytułu wykonawczego i innych dokumentów do organu egzekucyjnego
| Dz. U. z 2020 r. poz. 1310
- 6) § 53 Zarządzenia Ministra Finansów w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r.
| Dz. Urz. MF z 2022 r. poz. 8, z późn. zm.
- 7) Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług
| Dz. U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm.
- 8) Ustawa z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw
| Dz. U. poz. 556
- 9) Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej
| Dz. U. z 2022 r. poz. 1691

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Bartosz Zbaraszczyk

Sekretarz Stanu,
Szef Krajowej Administracji Skarbowej

/pismo zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Załącznik:

Wykaz szkoleń zrealizowanych i zaplanowanych do realizacji w 2023 roku

6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
MARIAN BANAŚ

KBF.430.1.2023

Warszawa 30 maja 2023 r.

Opinia
Prezesa Najwyższej Izby Kontroli do stanowiska Ministra Finansów
w sprawie informacji o wynikach kontroli P/22/010 – *Prawidłowość i skuteczność*
postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej
Administracji Skarbowej

Na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹ przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Finansów (pismo znak DPP4.0811.18.2023 z dnia 18 maja 2023 r.) w sprawie Informacji o wynikach kontroli *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej*.

Najwyższa Izba Kontroli podtrzymuje wszystkie sformułowane oceny, w tym wynikające z ustaleń kontroli P/22/062 *Elektroniczne wnioski i tytuły wykonawcze w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*. Zawarte w Informacji stwierdzenia wynikają wprost z ustaleń i zostały szczegółowo w niej zaprezentowane.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia przyjęcie przez Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do realizacji wniosków zawartych w Informacji o wynikach kontroli oraz przedstawienie informacji o funkcjonujących rozwiązaniach, jak i rozwiązaniach wdrożonych po zakończeniu czynności kontrolnych, tj. wprowadzenie od kwietnia 2023 r. możliwości przyjmowania przez organy egzekucyjne od zobowiązanych płatności bezgotówkowych zarówno w urzędzie, jak i w miejscu zamieszkania zobowiązanego. Jednocześnie należy zaznaczyć, że istotą skutecznego zarządzania jest podejmowanie działań, zapewniających uzyskanie wymiernych i trwałych efektów.

Najwyższa Izba Kontroli podziela również stanowisko Ministra Finansów, że skuteczność egzekucji należności pieniężnych nie zależy wyłącznie od samego postępowania egzekucyjnego, a na to czy zaległość zostanie wyegzekwowana ma również wpływ to, jak długo trwało postępowanie podatkowe i ewentualne postępowanie odwoławcze. Niemniej w ocenie NIK długotrwałe prowadzenie kontroli poprzedzające wszczęcie postępowania podatkowego oraz brak rzetelnych analiz ukierunkowanych na zasadność zastosowania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej także zmniejsza prawdopodobieństwo wyegzekwowania zobowiązań podatkowych. Wyniki kontroli w wybranych urzędach kontroli celno-skarbowej oraz urzędach skarbowych wykazały, że:

- w dwóch urzędach skarbowych oraz jednym urzędzie celno-skarbowym nierzetelnie przeprowadzono działania mające na celu zabezpieczenie przyszłych zobowiązań podatkowych na majątku podatnika (na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej);
- w trzech urzędach skarbowych po umorzeniu postępowań egzekucyjnych, stwierdzono nieuzasadnione przerwy lub zaprzestanie przez naczelników urzędów skarbowych jako wierzycieli czynności mających na celu ustalenie majątku lub źródeł dochodów zobowiązanego, pod kątem możliwości ponownego wszczęcia egzekucji;

¹ Dz. U z 2022 r. poz. 623.

- w czterech urzędach skarbowych stwierdzono przypadki braku bieżącego odpisywania z ewidencji przedawnionych kwot zobowiązań podatkowych;
- w dwóch urzędach celno-skarbowych stwierdzono, że sposób organizacji pracy nie zapewniał bezzwłocznego procedowania spraw i wystąpiły nieuzasadnione przerwy w prowadzonych postępowaniach odwoławczych.

Średni czas trwania kontroli podatkowej, jak i kontroli celno-skarbowej był dłuższy niż w 2019 r. Kontrole podatkowe trwały średnio 126 dni w 2019 r., 153 dni w 2020 r., 135 dni w 2021 r. oraz 140 dni w pierwszym półroczu 2022 r. Czas trwania kontroli celno-skarbowej wyniósł średnio: 328 dni w 2019 r., 428 dni w 2020 r., 381 dni w 2021 r. oraz 371 dni w pierwszym półroczu 2022 r. Znaczny był odsetek kontroli celno-skarbowych trwających dłużej niż rok.

Problemem w obszarze orzecznictwa pozostawała długotrwałość prowadzonych postępowań podatkowych. W całym kraju blisko połowa (49,3%) niezakończonych na koniec 2021 r. postępowań podatkowych w pierwszej instancji w urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych, podobnie jak na koniec 2019 r. (50,8%), była prowadzona ponad sześć miesięcy. Odsetek ten tylko nieznacznie obniżył się na koniec czerwca 2022 r. (do 46,7%). W drugiej instancji w izbach administracji skarbowej i urzędach celno-skarbowych sytuacja była zbliżona. Na koniec czerwca 2022 r. pozostawało niezakończonych 47% postępowań odwoławczych, na koniec 2021 r. – 49,1%, a na koniec 2019 r. – 46,8%.

W badanym okresie w zaległościach podatkowych znaczny udział miały zaległości podatkowe powstałe przed ponad pięciu laty (stanowiły ponad $\frac{3}{4}$ zaległości podatkowych ogółem). W dużej części były to zaległości wynikające z decyzji wydanych po kontrolach rozliczeń podatku od towarów i usług podmiotom uczestniczącym w oszustwach podatkowych. Należności tych, wymierzonych w szczególności tzw. „słupom”, nie wyegzekwowano z uwagi na brak możliwości zastosowania środków egzekucyjnych wobec braku majątku zobowiązanych.

O niewystarczająco skutecznych i efektywnych działaniach administracji skarbowej świadczy także wysoka kwota zaległości objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi, niska ściągальność zaległości podatkowych z lat ubiegłych oraz kwota zaległości podatkowych odpisanych z powodu przedawnienia. Wielkości te obrazują, jakich kwot zobowiązań podatkowych nie udaje się efektywnie wyegzekwować i jak duża jest skala tego zjawiska w procesie dochodzenia należności.

Przytoczone powyżej niektóre ustalenia kontroli, jak i szereg innych ustaleń zaprezentowanych w Informacji bezspornie wskazują, że działania administracji skarbowej w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych nie były w pełni skuteczne i efektywne.

Odnosząc się natomiast do kwestionowania przez Ministra Finansów przedstawionej w Informacji kwoty zaległości podatkowych objętej umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji (w badanym okresie 15,3 mld zł):

- tj. wskazanie, że sumowanie kwot zaległości z różnych okresów sprawozdawczych, co do których umorzono postępowanie egzekucyjne jest działaniem nieprawidłowym, ponieważ umorzenie postępowania egzekucyjnego nie pozbawia wierzyciela możliwości ponownego wszczęcia postępowania egzekucyjnego; a zatem możliwe są przypadki, kiedy na tę samą należność był wystawiony tytuł wykonawczy, następnie został umorzony, ale wskutek ustalenia majątku dłużnika wierzyciel ponownie zawnioskował o wszczęcie egzekucji i ponownie umorzono postępowanie; wówczas ta sama należność w okresach objętych kontrolą została dwukrotnie policzona -

należy stwierdzić, że sformułowana w Informacji ocena Najwyższej Izby Kontroli odnosi się do kwoty 15,3 mld zł, która prezentuje skalę umorzonych postępowań egzekucyjnych z powodu bezskuteczności egzekucji w kontrolowanym okresie. Przetawione natomiast stanowisko Ministra Finansów odwołuje się jedynie do potencjalnej możliwości wystąpienia wskazanych

przypadków, bez odniesienia do danych, które potwierdzałyby, że instytucja prawna określona w art. 61 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji ma istotny czy też jakikolwiek wpływ na prezentowane ustalenia faktyczne kontroli. Stąd przytoczona argumentacja, będąca podstawą do kwestionowania poczynionych ustaleń, bez odwołania się do środków dowodowych nie może zostać przyjęta.

Natomiast bezsporne jest przedstawione w stanowisku Ministra Finansów spostrzeżenie, że stwierdzenie bezskuteczności egzekucji jest warunkiem wszczęcia egzekucji wobec osób trzecich. Jest to przepis ustawowy, wynikający wprost z Ordynacji podatkowej. Kluczowe znaczenie ma jednak fakt, że zastosowanie instytucji odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe często nie jest możliwe, a w przypadku przeniesienia odpowiedzialności skuteczność egzekucji z tego tytułu jest niska, do czego jednak Minister Finansów w swoim stanowisku się nie odniósł. W rezultacie, tak jak to przedstawiono w Informacji ścigalność zaległości podatkowych z lat ubiegłych pozostawała na niskim poziomie (około 4%), a z powodu przedawnienia została w badanym okresie odpisana kwota 24,2 mld zł należności podatkowych. Ponadto przyjęta przez Ministra Finansów argumentacja oparta jest na błędnym założeniu, że funkcją instytucji umorzenia postępowań egzekucyjnych z powodu bezskuteczności egzekucji jest usprawnienie wymiaru zobowiązań podatkowych osobom trzecim.

Również przytoczone przez Ministra Finansów oczywiste stwierdzenie o nietożsamym charakterze instytucji umorzenia postępowania egzekucyjnego z uwagi na bezskuteczność oraz umorzenia należności – pozostaje bez związku z kontekstem stosowania przez Najwyższą Izbę Kontroli rzekomo błędnej metodologii prezentacji danych.

W odniesieniu do prezentowanych w Informacji wyników kontroli P/22/062 *Elektroniczne wnioski i tytuły wykonawcze w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, zgodzić się należy, że przepisy prawa powszechnie obowiązującego (wskazane w stanowisku) wprowadzające zmiany dotyczące sposobu przekazywania tytułów wykonawczych obowiązują wszystkich wierzycieli oraz organy egzekucyjne i powinny być im znane, a organy Krajowej Administracji Skarbowej nie mają obowiązku pisemnego informowania m.in. jednostek samorządu terytorialnego o zmianach w prawie i wprowadzanych nowych rozwiązaniach. Zaznaczyć też należy, że w związku z powyższymi ustaleniami NIK nie sformułowała żadnej nieprawidłowości w wyniku kontroli w Ministerstwie Finansów. Wyrażam jednak pogląd, że zastosowanie takiej formy komunikacji mogłoby się przyczynić do tego, że właściwe organy jednostek samorządu terytorialnego wystąpiłyby z odpowiednim wyprzedzeniem z wnioskiem o nadanie dostępu do Aplikacji eTW, co pozwoliłoby ograniczyć kumulację takich wniosków na przełomie czerwca i lipca 2021 r.

Podsumowując, pozwolę sobie wyrazić nadzieję, że z uwagi na istotność poruszanej problematyki, wnioski Najwyższej Izby Kontroli sformułowane w przedmiotowej Informacji zostaną należycie wykorzystane, a przyjęte rozwiązania przyczynią się do zwiększenia prawidłowości i skuteczności działań Krajowej Administracji Skarbowej.

PREZES
Najwyższej Izby Kontroli

Marian Banaś



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Warszawa 1
Skrytka pocztowa P-14
00-950 Warszawa

OPŁATA POBRANA
TAXE PERÇUE - POLOGNE
Umowa nr ID 484453/W
z Poczta Polska S.A.

R

(00)359007734162843169



(00)359007734162843169
(00)359007734162843169



Poczta Polska

Opłata pobrana _____ zł _____ gr

2022

list zwykły

KBF.430.1.2023



RKW/78/2023

Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa



PRIORYTET
PRIORITAIRE