



KBF-4101-005-00/201
Nr ewid. 22/2015/P14/016/KBF

Informacja o wynikach kontroli

**WYKONYWANIE WYROKÓW
WOJEWÓDZKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH
I NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
PRZEZ URZĘDY SKARBOWE I IZBY CELNE**

DEPARTAMENT
BUDŻETU I FINANSÓW

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów:
Stanisław Jarosz



Zatwierdzam:

Krzysztof Kwiatkowski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli
Warszawa, dnia 02.04. 2015 r.

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

www.nik.gov.pl

1. ZAŁOŻENIA KONTROLI	4
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI	6
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności	6
2.2. Synteza wyników kontroli.....	7
2.3. Uwagi końcowe i wnioski	11
3. INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE	13
3.1. Uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne oraz charakterystyka stanu prawnego.....	13
3.2. Istotne ustalenia kontroli	14
3.2.1. Działania nadzorcze Ministra Finansów	14
3.2.2. Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych przez izby celne	21
3.2.3. Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych przez urzędy skarbowe	27
4. INFORMACJE DODATKOWE.....	32
4.1. Przygotowanie kontroli	32
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli	33
5. ZAŁĄCZNIKI.....	35

Cel kontroli

Celem kontroli była ocena wykonywania wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez urzędy skarbowe i izby celne.

Podstawa prawna, kryteria, standardy kontroli

Kontrola P/14/016 – „Wykonywanie wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez urzędy skarbowe i izby celne” została przeprowadzona z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli, zgodnie z „Planem pracy NIK” na 2014 r. Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych przez urzędy skarbowe i izby celne nie było dotychczas przedmiotem odrębnej kontroli przez NIK.

Czynności kontrolne zostały przeprowadzone na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹ z uwzględnieniem kryteriów legalności, gospodarności, celowości i rzetelności².

NIK dokonała oceny działalności jednostek poddanych kontroli według trzystopniowej skali (ocena pozytywna, pozytywna pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, ocena negatywna), a działalność Ministra Finansów z zastosowaniem oceny opisowej.

Zakres przedmiotowy kontroli

Przedmiotem kontroli w urzędach skarbowych i izbach celnych były:

- skala i zakres zaskarżonych do sądów administracyjnych decyzji wymiarowych i wynik postępowania sądowo-administracyjnego;
- postępowanie z wyrokami sądów administracyjnych uwzględniającymi skargę podatnika;
- postępowanie z wyrokami sądów administracyjnych oddalającymi skargę podatnika;
- skutki niezakończona sprawy w terminie: ponaglenia składane przez podatników na niezakończona sprawy w terminie, skargi na bezczynność, odsetki zapłacone w związku opieszałym wykonaniem lub niewykonywaniem wyroków sądów administracyjnych.

Badania dotyczyły rzetelności postępowania wobec podatników, którym po korzystnym dla nich wyroku sądu należy się zwrot nadpłaconego podatku lub których majątek powinien zostać zwolniony spod zabezpieczenia. Zbadano też egzekwowanie należnych kwot w wypadku, gdy orzeczenie sądu było korzystne dla organu podatkowego³. Szczególną uwagę zwrócono na uwzględnianie zaleceń sądu w ponownie rozpatrywanych sprawach oraz odpowiedzialność pracowników (porządkową, dyscyplinarną i majątkową) za bezczynność i opieszałość.

Przedmiotem kontroli było również sprawowanie przez Ministra Finansów nadzoru nad wykonywaniem wyroków sądów administracyjnych przez podległe organy, podejmowane działania w celu eliminowania nieprawidłowości w postępowaniach podległych organów,

¹ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

² Kryteria stosowane w kontroli zgodności, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Kontroli INTOSAI (ISSAN) wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy o NIK.

³ Orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego korzystne dla organów podatkowych to orzeczenia oddalające skargę podatnika, ewentualnie zawierające inne rozstrzygnięcie korzystne z punktu widzenia organu (odrzucające skargę lub umarzające postępowanie ze skargi podatnika). Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego korzystne dla organów podatkowych to orzeczenia oddalające/odrzucające skargę podatnika lub uchylające niekorzystny z punktu widzenia organu podatkowego wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego.

w tym ujednolicanie postępowań w związku z ustaloną linią orzecniczą sądów. Badano również wykonywanie wyroków dotyczących decyzji wydanych przez Ministra Finansów.

Zakres podmiotowy kontroli

Kontrola została przeprowadzona w Ministerstwie Finansów, w pięciu z 16 izb celnych (31,3% populacji) oraz w sześciu urzędach skarbowych (1,5% populacji) na terenie pięciu województw.

W izbach celnych zbadano wykonanie 1,7% wyroków sądów administracyjnych, które wpłynęły w okresie objętym kontrolą, wybranych spośród spraw o najwyższej wartości, z tego 1,2% wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i 4,1% wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W urzędach skarbowych próba badawcza obejmowała wykonanie 19,2% wyroków wybranych spośród spraw o najwyższej wartości, z tego 15,4% wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i 39,4% wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego. Do kontroli wybrano urzędy skarbowe o najwyższym procentowo wskaźniku decyzji uchylonych przez sądy administracyjne spośród urzędów o najwyższej liczbie wyroków sądów administracyjnych.

Wykaz skontrolowanych jednostek zamieszczono w załączniku nr 2 do niniejszej informacji.

Okres objęty kontrolą

Badaniami objęto okres od początku 2013 r. do czasu zakończenia czynności kontrolnych (grudzień 2014 r.) oraz stan faktyczny w okresie wcześniejszym, mający bezpośredni związek z badanymi zagadnieniami.

2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Izby celne i urzędy skarbowe wykonywały z należytą starannością wyroki sądów administracyjnych utrzymujące w mocy wydane przez organy podatkowe decyzje wymiarowe. Wyroki, w których sądy administracyjne przyznały rację podatnikom również wykonywano prawidłowo. W trzech izbach celnych i w trzech urzędach skarbowych stwierdziliśmy jednak nieprawidłowości polegające na:

- przekroczeniu w dwóch izbach celnych ustawowego terminu na przeprowadzenie postępowania podatkowego (trzy przypadki, tj. 10% badanych postępowań);
- nieuwzględnieniu wskazań sądu administracyjnego co do dalszego postępowania w trzech przypadkach (na 78 badanych postępowań, tj. 3,8% badanych postępowań), z tego dwa przypadki w izbie celnej i jeden w urzędzie skarbowym;
- opóźnieniach zwrotu nadpłaty w ośmiu przypadkach, tj. w 23,5% spraw w których wystąpiła konieczność zwrotu nadpłaty (w trzech izbach celnych i trzech urzędach skarbowych), co skutkowało wypłatą oprocentowania w wysokości 18,1 tys. zł.

Ocenę NIK, wynikającą z przeprowadzonych kontroli potwierdzili prezesi wojewódzkich sądów administracyjnych i Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, do których NIK zwróciła się o zajęcie stanowiska.

W Ministerstwie Finansów monitorowano i analizowano wykonywanie wyroków sądów administracyjnych przez podległe organy oraz podejmowano działania w celu eliminowania nieprawidłowości w postępowaniu podległych organów, co jednak nie wpłynęło na zmniejszenie w 2013 r. i w I półroczu 2014 r. wskaźników decyzji uchylanych przez sądy administracyjne. W okresie objętym kontrolą znacząco wzrosła liczba decyzji zaskarżonych przez podatników do wojewódzkich sądów administracyjnych (w 2013 r. o 27,0% w stosunku do 2012 r.), a także liczba uchylonych decyzji. Odsetek orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA) niekorzystnych dla organów podatkowych w 2013 r. wyniósł 23,0%, co w porównaniu do 2012 r. oznacza wzrost o 3,4 punktu procentowego. Odsetek orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) niekorzystnych dla organów podatkowych wyniósł 26,9% (wzrost o 10,8 punktu procentowego). Tendencja ta utrzymała się w I półroczu 2014 r.

Stosowanie prawa podatkowego sprawiało trudności organom podatkowym. Także sądy administracyjne nie były zgodne co do stosowania niektórych przepisów, o czym świadczą wyroki sądów pierwszej instancji uchylone w postępowaniach kasacyjnych przez NSA. We wrześniu 2014 r. NSA uchylił 62 wyroki WSA w Warszawie, niekorzystne dla Dyrektora Izby Celnej w Warszawie; w siedmiu innych sprawach NSA uchylając niekorzystne dla Dyrektora Izby Celnej w Warszawie wyroki WSA w Warszawie wydał rozstrzygnięcia odmienne od zapadłych wcześniej w analogicznych przypadkach. W II półroczu 2014 r. NSA uchylił 41 wyroków WSA w Gdańsku niekorzystnych dla Dyrektora Izby Celnej, a kolejne 24 skargi kasacyjne czekają na rozpatrzenie. Na rozstrzygnięcia sądów administracyjnych wpływ miała również niezgodność przepisów z Konstytucją RP, a także błędy organów podatkowych.

2.2 Synteza wyników kontroli

1. W 2013 r. w porównaniu do 2012 r. znacznie wzrosła liczba decyzji wymiarowych⁴, podlegających zaskarżeniu do sądów administracyjnych⁵, skarg podatników na decyzje dyrektorów izb skarbowych i izb celnych, a także liczba i odsetek rozstrzygnięć sądów administracyjnych niekorzystnych⁶ dla organów podatkowych. Tendencja ta utrzymała się także w I półroczu 2014 r.

Liczba wniesionych w 2013 r. skarg na decyzje wymiarowe dyrektorów izb celnych i izb skarbowych do wojewódzkich sądów administracyjnych (13.143) w porównaniu do 2012 r. wzrosła o 27,0%. W relacji do wydanych przez te organy decyzji odwoławczych skargi złożone do WSA dotyczyły 39,0% decyzji. W I półroczu 2014 r. relacja ta wynosiła 41,0%. (str. 14)

- 1.1. Liczba decyzji uchylonych w 2013 r. przez wojewódzkie sądy administracyjne (WSA) w porównaniu do 2012 r. wzrosła o 40,7%, a decyzji uchylonych przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) wzrosła prawie dwukrotnie. (str.15)

W 2013 r. wojewódzkie sądy administracyjne uchyliły 3.047⁷ decyzji organów podatkowych⁸. W relacji do spraw rozpatrzonych odsetek orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych wyniósł 23,0%, co w porównaniu do 2012 r. oznacza wzrost o 3,4 punktu procentowego. Liczba niekorzystnych dla organów podatkowych orzeczeń NSA wyniosła 991 (w porównaniu do 2012 r. wzrost o 94,7%). Odsetek orzeczeń NSA niekorzystnych dla organów podatkowych wyniósł 26,9% (w porównaniu do 2012 r. wzrost o 10,8 punktu procentowego). (str. 16)

Niekorzystne tendencje wystąpiły również w I półroczu 2014 r. Na 6.424 rozstrzygnięcia WSA 23,1% było niekorzystnych dla organów podatkowych. Na 2.133 orzeczenia NSA w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych 27,2% było niekorzystnych dla organów podatkowych. (str. 16)

- 1.2. Na wzrost wskaźników uchylonych decyzji dyrektorów izb celnych wpłynął wysoki odsetek uchylonych decyzji w dwóch spośród 16 izb celnych (w Izbie Celnej w Warszawie i w Izbie Celnej w Gdyni). W pozostałych izbach odsetek spraw przegrywanych kształtował się na poziomie jak w latach ubiegłych lub był niższy.

W Izbie Celnej w Warszawie na 49,7% wskaźnik decyzji uchylonych przez WSA w 2013 r. wpłynęło uchylenie 182 decyzji dotyczących dwóch podmiotów z branży elektronicznej. We wrześniu 2014 r. w 62 sprawach dotyczących pierwszego podmiotu niekorzystne dla Dyrektora Izby Celnej wyroki WSA zostały uchylone przez NSA; pozostałe skargi kasacyjne złożone przez Dyrektora Izby Celnej oczekują na rozpatrzenie. W sprawach dotyczących drugiego podmiotu NSA w części oddalił skargi kasacyjne Dyrektora Izby Celnej; w maju 2014 r. NSA w innym składzie zgodził się ze stanowiskiem prezentowanym w skargach kasacyjnych Dyrektora Izby Celnej i w siedmiu sprawach wydał rozstrzygnięcia odmienne od zapadłych wcześniej w analogicznych przypadkach, tj. uchylił wyroki WSA w Warszawie. (str. 17 i 21)

⁴ Decyzje wymiarowe to decyzje, które nakładają obowiązki o charakterze pieniężnym, podlegające egzekucji administracyjnej.

⁵ Decyzje ostateczne w administracyjnym trybie postępowania, wydane w trybie odwoławczym, z wyłączeniem rozstrzygnięć wydanych w trybach nadzwyczajnych.

⁶ Orzeczenia WSA niekorzystne dla organów podatkowych to orzeczenia uchylające decyzje organów podatkowych w całości lub w części, ewentualnie zawierające inne rozstrzygnięcie niekorzystne z punktu widzenia organu. Orzeczenia NSA niekorzystne dla organów podatkowych to orzeczenia oddalające/odrzucające skargę kasacyjną organu, umarzające postępowanie ze skargi kasacyjnej organu, uchylające korzystne dla organu orzeczenie WSA.

⁷ Dane statystyczne podane w niniejszym punkcie (i w całej informacji) obejmują orzeczenia sądów zapadłe w danym okresie, dotyczące zarówno decyzji wydanych w tym samym roku, jak i decyzji wydanych we wcześniejszych okresach.

⁸ Dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych i ewentualnie poprzedzających je decyzji organów pierwszej instancji (naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych) oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

W Izbie Celnej w Gdyni pogorszenie w 2013 r. wskaźnika uchylonych decyzji (do 33,9%) nastąpiło głównie w wyniku uchylenia 73 decyzji dotyczących podatku VAT od importu (62,9% rozstrzygnięć) i 75 decyzji dotyczących należności celnych (63,6% rozstrzygnięć). Ustalono jednak, że w II półroczu 2014 r. NSA uchylił 41 wyroków WSA niekorzystnych dla Dyrektora Izby Celnej w Gdyni, a kolejne 24 skargi kasacyjne pozostawały do rozpatrzenia. (str. 17 i 22)

- 1.3. W izbach i urzędach skarbowych na wzrost niekorzystnych orzeczeń WSA i NSA wpłynęły rozstrzygnięcia zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego RP z dnia 18 lipca 2013 r. (SK 18/09) o niezgodności z Konstytucją przepisu art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹, w wyroku Trybunału Konstytucyjnego RP z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11) o niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (O.p.)¹⁰ w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., w uchwale NSA z dnia 3 czerwca 2013 r. (I FSP 6/12), że zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 O.p. w brzmieniu wiążącym od dnia 1 września 2005 r., gdy zawiadomienie podatnika o jego zastosowaniu nastąpi przed upływem terminu przedawnienia. Świadczy to o tym, że jakość prawa była niska. (str. 30)
- 1.4. Błędy organów podatkowych były główną przyczyną uchylania decyzji wymiarowych przez sądy administracyjne. W izbach celnych (w 17 spośród 39 badanych spraw) i w urzędach skarbowych (w 12 spośród 48 badanych spraw) sądy wskazywały na naruszenia zasad ogólnych i przepisów postępowania, w tym obowiązku podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 O.p.), zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 O.p.), oparcia oceny prawnej na wszechstronnej ocenie materiału dowodowego (art. 191 O.p.). Naruszenie jednego spośród wyżej wymienionych przepisów lub kilku łącznie stwierdzono we wszystkich badanych jednostkach. Przyczyny te nie były brane pod uwagę przy ocenie wykonywania wyroków przez kontrolowane jednostki, gdyż dotyczyły zdarzeń i faktów zaistniałych w większości przed okresem objętym kontrolą. Ustalono je jednak dla oceny całokształtu zagadnienia. (str. 24 i 30)
- 1.5. Wzrost liczby uchylonych decyzji wynikał także z rozpatrzenia przez sądy administracyjne większej liczby spraw. WSA w 2013 r. rozstrzygnęły 13.224 spraw, tj. o 19,5% więcej niż w 2012 r. NSA w 2013 r. wydał 3.678 orzeczeń w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych od wyroków WSA, tj. o 16,5% więcej niż w 2012 r. (str. 14)
2. W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. sądy administracyjne rozstrzygały sprawy dotyczące zobowiązań nawet sprzed 10 lat, co wynikało z faktu obejmowania kontrolami podatkowymi odległych okresów rozliczeniowych.

W urzędach skarbowych 56,3% spośród badanych 48 wyroków niekorzystnych dla organów podatkowych dotyczyło zobowiązań za lata 2002–2005 i 33,3% za lata 2006–2007, a pierwsze decyzje wymiarowe w 30 zbadanych sprawach zostały wydane przez urzędy skarbowe w latach 2009–2010. W izbach celnych 46% wyroków dotyczyło zobowiązań podatkowych za lata 2005–2008, a pierwsze decyzje naczelników urzędów celnych w 44,6% spraw zostały wydane w latach 2004–2010. Nie sprzyjało to sprawności prowadzonych postępowań (z uwagi na upływ czasu trudniej było zgromadzić kompletny materiał dowodowy, niezbędny do utrzymania decyzji

⁹ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

¹⁰ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

przez sąd), a także na odzyskanie należnych podatków. Naruszało zarazem prawa podatników do szybkiego załatwienia ich sprawy. Część z tych postępowań dalej nie została jeszcze zakończona (trwały postępowania kasacyjne w NSA). (str. 23 i 29)

3. Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych korzystnych z punktu widzenia organu podatkowego¹¹ oceniono pozytywnie we wszystkich jednostkach. W sprawach, w których podatnicy nie uregulowali zobowiązań podejmowano, z jednym wyjątkiem, zgodne z prawem czynności w celu wyegzekwowania należności. (str. 26 i 30)

Podjęte działania egzekucyjne tylko w niewielkim stopniu okazały się skuteczne ze względu na brak majątku i źródeł dochodu zobowiązanych, a także fakt, że dotyczyły zobowiązań sprzed wielu lat. W izbach celnych w 26 sprawach w wyniku dobrowolnych wpłat podatników oraz działań egzekucyjnych uregulowanych zostało 16,5% zobowiązań z kwoty należnej w wysokości 27,8 mln zł. W urzędach skarbowych odzyskano 21,6% z kwoty 16.243,0 tys. zł. (str. 26 i 31)

4. Wyroki korzystne dla podatników wykonywane były przez kontrolowane organy prawidłowo, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości.

- 4.1. W izbach celnych w trzech przypadkach (10,0% badanych postępowań odwoławczych) naruszony został dwumiesięczny termin określony w art. 139 § 3 O.p. na przeprowadzenie postępowania. Dwa postępowania w Izbie Celnej w Warszawie trwały odpowiednio dziewięć i prawie trzy miesiące bez uzasadnionych przyczyn. W urzędach skarbowych, po uchyleniu decyzji organów podatkowych¹² przez sąd, terminowo prowadzono postępowania podatkowe we wskazanym przez sąd i organ odwoławczy zakresie. (str. 22 i 27)

- 4.2. W sześciu kontrolowanych jednostkach (trzech izbach celnych i trzech urzędach skarbowych) nie zachowano obowiązujących terminów zwrotu nadpłaty z należnymi odsetkami, co stanowiło naruszenie przepisów prawa, było też działaniem nierzetelnym. Opóźnienia stanowiące naruszenie art. 77 O.p. skutkowały wypłatą oprocentowania w wysokości 18,1 tys. zł.

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne Dyrektor Izby Celnej w Warszawie poinformował, że w grudniu 2014 r. zawiadomił Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w Ministerstwie Finansów o popełnieniu przez funkcjonariusza celnego czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹³. (str. 25 i 28)

- 4.3. Dwa przypadki niezrealizowania dyspozycji sądu administracyjnego zawartych w wyrokach, stanowiące naruszenie art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁴ (p.p.s.a.), stwierdzono w Izbie Celnej w Gdyni i jeden w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Targówek. Pojedyncze takie przypadki stwierdzono również w Izbach Celnym w Łodzi i w Szczecinie, jednak w tych jednostkach dotyczyły one zdarzeń z lat ubiegłych

¹¹ Orzeczenia WSA korzystne dla organów podatkowych to orzeczenia oddalające/odrzucające skargę podatnika, utrzymujące postępowanie ze skargi podatnika. Orzeczenia NSA korzystne dla organów podatkowych to orzeczenia oddalające/odrzucające skargę kasacyjną podatnika, umarzające postępowanie ze skargi kasacyjnej podatnika, uchylające niekorzystne dla organu orzeczenie WSA.

¹² Naczelnika urzędu skarbowego i/lub dyrektora izby skarbowej.

¹³ Dz. U. z 2013 r., poz. 168. Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności.

¹⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.

(decyzji wydanych przed 2013 r., tj. przed okresem objętym kontrolą). Skutkiem nieuwzględnienia wskazania sądu co do dalszego postępowania było wydłużenie czasu trwania postępowania. W skrajnym przypadku, postępowanie dotyczące zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego przez podatnika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia w 2004 r. samochodu w kwocie 33,9 tys. zł, trwało 10 lat i nie zostało zakończone do czasu przeprowadzenia kontroli przez NIK. Było ono prowadzone w Izbie Celnej w Łodzi i podległym Urzędzie Celnym I oraz przed sądami administracyjnymi, w tym czterokrotnie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Łodzi i dwukrotnie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. (str. 23 i 28)

- 4.4. W sytuacji uchylenia przez sąd decyzji organów podatkowych, bez zbędnej zwłoki podejmowano działania mające na celu zwolnienie składników majątku spod zabezpieczenia, tj. kierowano do sądów wnioski o wykreślenie hipoteki przymusowej lub wydawano podatnikom dokumenty, pozwalające na wykreślenie hipoteki z księgi wieczystej, kierowano do banku pisma informujące o umorzeniu postępowania egzekucyjnego i wycofujące zajęcie prawa majątkowego. (str. 25 i 29)
5. Analiza trzech wyroków sądowych podlegających wykonaniu przez Ministra Finansów wykazała, iż w dwóch sprawach Minister Finansów wydając stosowne decyzje nie dotrzymał dwumiesięcznego terminu załatwienia sprawy określonego w art. 139 § 3 O.p.¹⁵, a podatnik nie został powiadomiony o niezłażwieniu sprawy w terminie, stosownie do art. 140 O.p.¹⁶, co było działaniem nielegalnym i nierzetelnym. W obydwu przypadkach, poza przyczynami obiektywnymi przekroczenia terminu określonego w art. 139 § 3 O.p., wystąpiła zwłoka (półtora miesiąca i dwa i pół miesiąca) od dnia akceptacji projektu decyzji przez Departament Polityki Podatkowej, do momentu podpisania (akceptowania) decyzji przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych. (str. 20)
6. W Ministerstwie Finansów monitorowano i analizowano dane o orzeczeniach sądów administracyjnych. Dokonywano analizy najczęstszych zagadnień stanowiących przedmiot decyzji/postanowień zaskarżanych do sądów, rozbieżności w orzecznictwie sądowo-administracyjnym, niezgodności prawa krajowego ze wspólnotowym, a także spraw w których sądy wydawały niekorzystne dla organów podatkowych orzeczenia. Podejmowano także działania w celu ujednolicenia postępowań w związku z ustaloną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, co jednak nie wpłynęło na zmniejszenie w 2013 r. i w 2014 r. wskaźników decyzji uchylanych przez sądy administracyjne. W poprzednich latach odsetek rozstrzygnięć sądowych niekorzystnych dla organów podatkowych zmniejszał się. (str. 18)
- 6.1. W Ministerstwie Finansów wprowadzane są elementy systemu kontroli zarządczej zarządzania przez cele. Opracowano cele, zadania, delegowanie odpowiedzialności za rezultaty, system monitorowania i mierniki oceny. (str. 18)

Efektom monitorowania i dyscyplinowania izb celnych w zakresie podnoszenia poziomu orzecznictwa i terminowości załatwiania spraw¹⁷ było wdrożenie w maju 2013 r. programu naprawczego w Izbie Celnej w Warszawie i podległych urzędach celnych zakładającego poprawę

¹⁵ Zgodnie z art. 139 § 3 O.p. załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy.

¹⁶ Zgodnie z art. 140 § 1 O.p. o każdym niezłażwieniu sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy. Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (art. 140 § 2 O.p.).

¹⁷ Monitorowanie i dyscyplinowanie izb celnych w zakresie podnoszenia poziomu orzecznictwa i terminowości załatwiania spraw jest istotnym elementem opracowanego i wdrażanego *Systemu oceny pionu postępowania Służby Celnej*.

terminowości załatwiania spraw. Kontrola przeprowadzona przez NIK w Izbie Celnej w Warszawie wykazała, że skrócił się czas trwania postępowań odwoławczych, a także zmniejszyła się liczba spraw pozostałych do załatwienia. Plan naprawczy, zakładający redukcję zaległości w prowadzeniu postępowań celnych i podatkowych, wdrożył – z własnej inicjatywy – Dyrektor Izby Celnej w Szczecinie, w której również skrócono terminy załatwiania spraw. (str. 18 i 24)

- 6.2. Trwają prace dotyczące stworzenia elektronicznego narzędzia do oceny stanu kontroli zarządczej w administracji celnej na różnych poziomach zarządzania, tzw. *pulpitu menedżerskiego*. Ministerstwo Finansów przygotowuje wdrożenie nowego systemu informatycznego *GenTax* (w miejsce obecnego systemu *Poltax*), który między innymi ma umożliwić bieżącą analizę, na poziomie centralnym, zdarzeń w obszarze orzecznictwa i wykonywania wyroków sądów administracyjnych oraz oceny realizacji tych działań przez podległe jednostki. (str. 18)
7. W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. nie wypłacano odszkodowań na podstawie art. 154 § 4 i 5 ustawy p.p.s.a. z tytułu niewykonania w terminie przez Ministra Finansów wyroków sądów administracyjnych. W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. kierownicy dwóch jednostek podległych Ministrowi Finansów, na podstawie art. 154 § 1 ustawy p.p.s.a., ukarani zostali za bezczynność i niewykonanie wyroku grzywną w łącznej kwocie 3,0 tys. zł. (str. 20)
8. Ocena NIK wykonywania w 2013 r. i w I półroczu 2014 r. wyroków przez organy podległe Ministrowi Finansów jest zgodna z opinią prezesów wojewódzkich sądów administracyjnych¹⁸, według których organy te prawidłowo realizowały ustawowe obowiązki w zakresie wykonywania wyroków sądów administracyjnych lub niewykonanie wyroków nie stanowiło istotnego problemu. (str. 20)

2.3 Uwagi końcowe i wnioski

Objęte kontrolą izby celne i urzędy skarbowe, w analizowanym okresie prawidłowo wykonywały wyroki sądów administracyjnych korzystne dla organów podatkowych. Przypadki przewlekłego działania¹⁹ i innych nieprawidłowości, nie stanowiących jednakże rażącego naruszenia prawa, dotyczyły wykonania wyroków korzystnych dla podatników.

W wielu przypadkach na ostateczne załatwienie swojej sprawy podatnicy oczekiwali wiele lat, co było niezgodne z zasadą szybkości postępowania, określoną w art. 125 Ordynacji podatkowej, a także nie budowało zaufania do organów podatkowych i negatywnie wpływało na ich wizerunek. Przyczyną tego stanu rzeczy (w badanych sprawach) była niewłaściwa praktyka (w poprzednich latach) obejmowania kontrolą i postępowaniem podatkowym rozliczeń za odległe okresy rozliczeniowe, a także niska jakość przepisów prawa oraz jego niespójność z prawem wspólnotowym, na co NIK wielokrotnie zwracała uwagę po poprzednich kontrolach²⁰. Mało

¹⁸ Opinia na podstawie informacji prezesów 15 wojewódzkich sądów administracyjnych (nie przedstawił informacji Prezes WSA w Krakowie).

¹⁹ Z przewlekłością działania mamy do czynienia w sytuacji, gdy organ wprawdzie podejmuje określone czynności, jednak nie są to działania konieczne dla wyjaśnienia okoliczności sprawy i wydania stosownego merytorycznego rozstrzygnięcia, a postępowanie jest nadmiernie rozciągnięte w czasie i nadal w nieuzasadniony sposób się przedłuża.

²⁰ Wyniki tych kontroli zostały przedstawione w *Informacji o wynikach kontroli poboru podatku dochodowego od osób fizycznych*, Nr ewid.18/2010/P/09/024/KBF, Warszawa, kwiecień 2010 r., w *Informacji o wynikach kontroli prawidłowości postępowań podatkowych i kontrolnych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej*, Nr ewid. 46/2011/P/10/024/KBF, kwiecień 2011 r., w *Informacji o wynikach kontroli obniżania dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej*, Nr ewid. 26/2013/P/12/038/KBF, kwiecień 2013 r. oraz w *Informacji o wynikach kontroli przestrzegania praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe*, Nr ewid. 26/2014/P/13/039/KBF, czerwiec 2014 r. Ostatnie kontrole NIK wskazują, że obecnie kontrolą są obejmowane bieżące okresy rozliczeniowe, a za wcześniejszy okres tylko w wyjątkowych i uzasadnionych przypadkach.

precyzyjne i nieprzejrzyste przepisy sprawiały wiele problemów organom podatkowym. Także sądy administracyjne nie były zgodne co do ich stosowania, co wyraża się w orzeczeniach WSA uchylonych przez NSA w postępowaniach kasacyjnych. W wielu przypadkach przyczyną uchylania wadliwych decyzji było także naruszanie przez organy podatkowe zasad ogólnych postępowania podatkowego, a głównie braki w postępowaniu dowodowym, co naruszało przepisy prawa i było działaniem nierzetelnym.

Organy podatkowe w ostatnich latach podjęły wiele starań w celu podniesienia profesjonalizmu działania i zaufania do organów podatkowych, co jednak nie zapobiegło wzrostowi liczby skarg podatników na decyzje do sądów administracyjnych i wzrostowi liczby uchylonych decyzji. W ocenie NIK niezbędne są dalsze działania w celu usunięcia barier ograniczających poprawność postępowania organów podległych Ministrowi Finansów. Chodzi przede wszystkim o zapewnienie jasnego, precyzyjnego prawa, spójnego z prawem wspólnotowym a także dalsze szkolenia pracowników podległych organów w zakresie ich stosowania, zwłaszcza w obszarze kontroli podatkowej i orzecznictwa.

3.1 Uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne oraz charakterystyka stanu prawnego

Wymiar należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów, podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów (VAT od importu), podatku akcyzowego należy do zadań naczelników 46 urzędów celnych, którzy podlegają właściwym terytorialnie dyrektorom izb celnych (art. 9 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej²¹). Nadzór nad urzędami celnymi sprawują dyrektorzy 16 izb celnych (art. 19 ust. 1 ustawy o Służbie Celnej). Do ich zadań należy również rozstrzyganie w II instancji w sprawach należących w I instancji do naczelników urzędów celnych.

Zgodnie z art. 5 ust. 6 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych²² wymiar i pobór podatków na podstawie odrębnych przepisów (w szczególności VAT, CIT i PIT), z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy do innych organów, należy do zadań naczelników 401 urzędów skarbowych. Postępowania odwoławcze od decyzji naczelników urzędów skarbowych jako organów pierwszej instancji należy do zadań dyrektorów 16 izb skarbowych (art. 5 ust. 7 ustawy).

Wpłaty należnych podatków, w szczególności podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, dokonywane są na konta właściwych urzędów skarbowych, które prowadzą egzekucję należności podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa. Organami egzekucyjnymi w stosunku do należności pieniężnych, do których poboru zobowiązane są urzędy celne, w szczególności w zakresie podatku akcyzowego, VAT od importu, podatku od gier oraz należności celnych, z wyjątkiem egzekucji z nieruchomości są dyrektorzy izb celnych. Wpłaty należnych podatków, ceł i opłat dokonywane są na konta właściwych izb celnych, które prowadzą ewidencję księgową i dokonują rozliczeń wpłat. Dyrektorzy izb celnych i naczelnicy urzędów skarbowych podlegają Ministrowi Finansów, który w szczególności sprawuje kontrolę prawidłowości wykonywania zadań oraz kontrolę urzędów obsługujących te organy.

Ustawą normującą ogólne prawo podatkowe, jest Ordynacja podatkowa. Zawiera ona przepisy prawa materialnego i procesowego, a także zasady ogólne postępowania podatkowego (w art. 120 do 129). W postępowaniu podatkowym oprócz zasad uregulowanych w Ordynacji podatkowej i w ustawach normujących poszczególne podatki obowiązują zasady prawa wypływające z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zasady prawa przyjęte w prawie Unii Europejskiej, a także uchwały NSA, które ujednolicają orzecznictwo sądowe oraz wskazują kierunek rozstrzygnięć w sprawach istotnych i skomplikowanych.

Kontrolę legalności działania administracji publicznej sprawują sądy administracyjne. Zasady postępowania przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi oraz Naczelnym Sądem Administracyjnym określono w przepisach ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Do kompetencji 16 wojewódzkich sądów administracyjnych należy m.in. orzekanie w sprawach skarg na decyzje administracyjne i postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, postanowienia wydane w trybie egzekucyjnym i zabezpieczającym. Środki odwoławcze od orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych (skargi kasacyjne) rozpoznaje Naczelny Sąd Administracyjny.

²¹ Dz. U. z 2013 r., poz. 1404 ze zm.

²² Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz.1267 ze zm.

W 2013 r. podatnicy wnieśli do WSA 13.143 skargi na decyzje wymiarowe organów podatkowych co oznaczało wzrost o 27,0% w stosunku do 2012 r. WSA w 2013 r. rozstrzygnęły 13.224 spraw, tj. o 19,5% więcej niż w 2012 r. NSA w 2013 r. wydał 3.678 orzeczeń w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych od wyroków WSA, tj. o 16,5% więcej niż w 2012 r.

W przypadku niekorzystnych dla organów podatkowych rozstrzygnięć sądowych podatnikom należy się zwrot nadpłaconego podatku, na zasadach określonych w art. 77 § 1 i 3 O.p. Nadpłaty podlegają oprocentowaniu na zasadach określonych w art. 78 O.p. Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zwrot podatku lub nadpłaty, którego skutkiem jest zapłata odsetek albo oprocentowanie tych należności, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Charakterystyka stanu prawnego została zawarta w załączniku nr 1.

3.2 Istotne ustalenia kontroli

3.2.1. Działania nadzorcze Ministra Finansów

W 2013 r. w porównaniu do 2012 r. znacznie wzrosła liczba decyzji wymiarowych dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych, podlegających zaskarżeniu do sądów administracyjnych, skarg podatników na decyzje tych organów, a także liczba i odsetek rozstrzygnięć sądów administracyjnych niekorzystnych dla organów podatkowych. Tendencja ta utrzymała się także w I półroczu 2014 r.

W 2013 r. organy podległe Ministrowi Finansów wydały łącznie 32.037 decyzji wymiarowych²³, podlegających zaskarżeniu do WSA (wzrost o 20,8%).

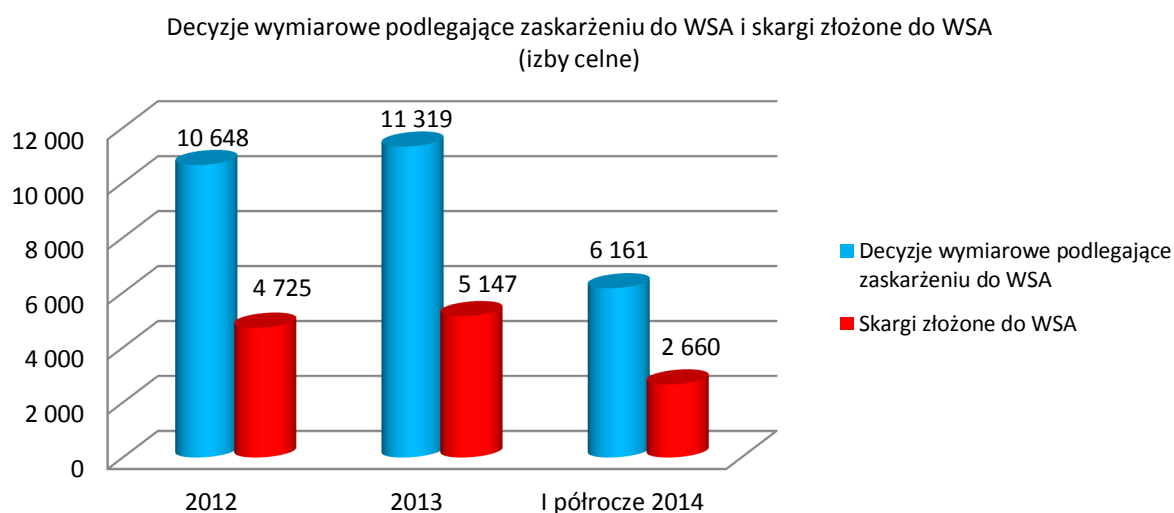
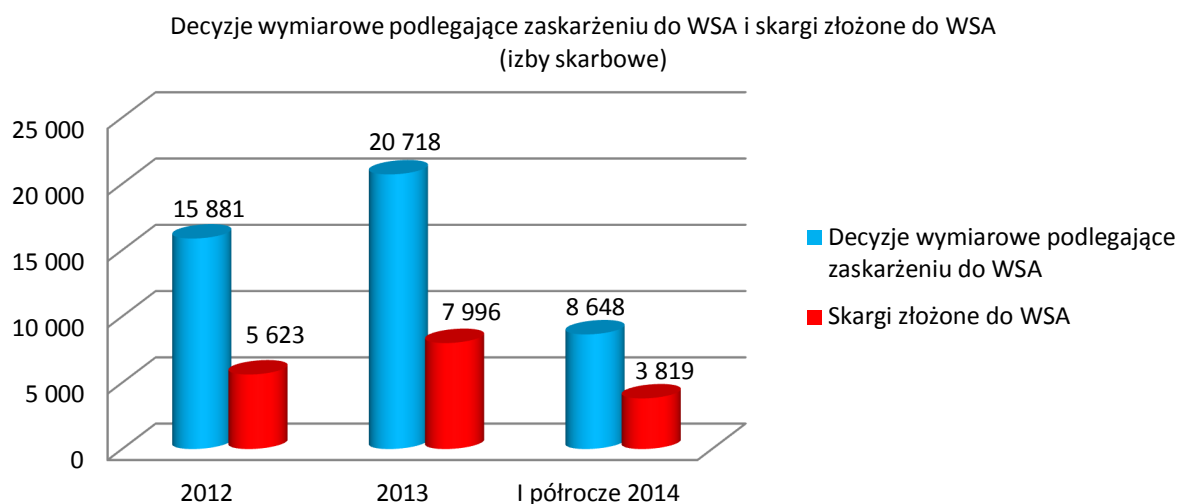
W tym czasie podatnicy wnieśli do wojewódzkich sądów administracyjnych 13.143 skarg na decyzje wymiarowe, co oznacza wzrost o 27,0% w porównaniu do 2012 r. W izbach celnych wzrost ten wyniósł 8,9%, w izbach skarbowych 42,2%.

W relacji do wydanych w 2013 r. decyzji skargi złożone do WSA dotyczyły 39,0% decyzji dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych (odpowiednio 38,6% i 45,5%). W I półroczu 2014 r. relacja ta wynosiła 41,0%.

²³ W ogólnej liczbie decyzji wymiarowych mieści się 27.585 decyzji w zakresie podatków VAT, PIT, CIT, akcyzowego oraz spraw celnych, z tego 20.718 decyzji dyrektorów izb skarbowych w zakresie podatków VAT, PIT i CIT i 11.319 decyzji dyrektorów izb celnych w zakresie podatków VAT, akcyzowego oraz spraw celnych.

Wykres nr 1

Liczba wydanych decyzji i złożonych skarg do WSA w podziale na izby skarbowe i izby celne.



Źródło: Wyniki kontroli NIK w Ministerstwie Finansów.

W izbach skarbowych znaczący (42,2%) wzrost skarg do WSA nastąpił w wyniku zwiększonego wpływu skarg w podatku VAT, których było więcej o 59,2% (3.076 w 2012 r. i 4.896 w 2013 r.).

W izbach celnych liczba skarg wzrosła o 8,9%. Procentowo największy wzrost wystąpił w podatku VAT (o 421,8%), a liczbowo w podatku akcyzowym (z 2.288 skarg do 3.376).

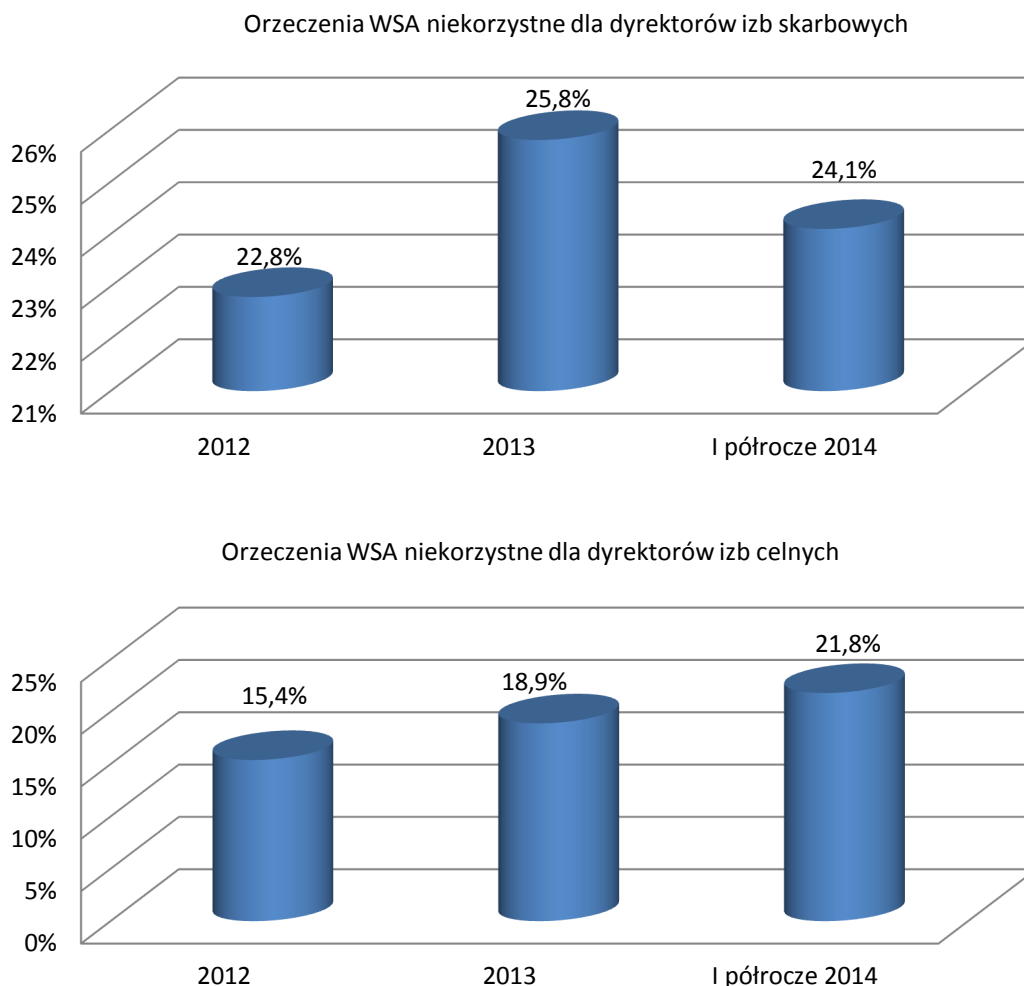
W I półroczu 2014 r. liczba skarg wyniosła 6.479, z tego 3.819 na decyzje dyrektorów izb skarbowych i 2.660 na decyzje dyrektorów izb celnych.

Liczba decyzji organów podatkowych uchylonych w 2013 r. przez wojewódzkie sądy administracyjne w porównaniu do 2012 r. wzrosła o 40,7%, a liczba decyzji uchylonych przez Naczelny Sąd Administracyjny wzrosła prawie dwukrotnie²⁴.

²⁴ 2013 r. do 2012 r.

Wykres nr 2

Orzeczenia WSA niekorzystne dla organów podatkowych w relacji do spraw rozpatrzonych przez WSA



Źródło: Wyniki kontroli NIK w Ministerstwie Finansów.

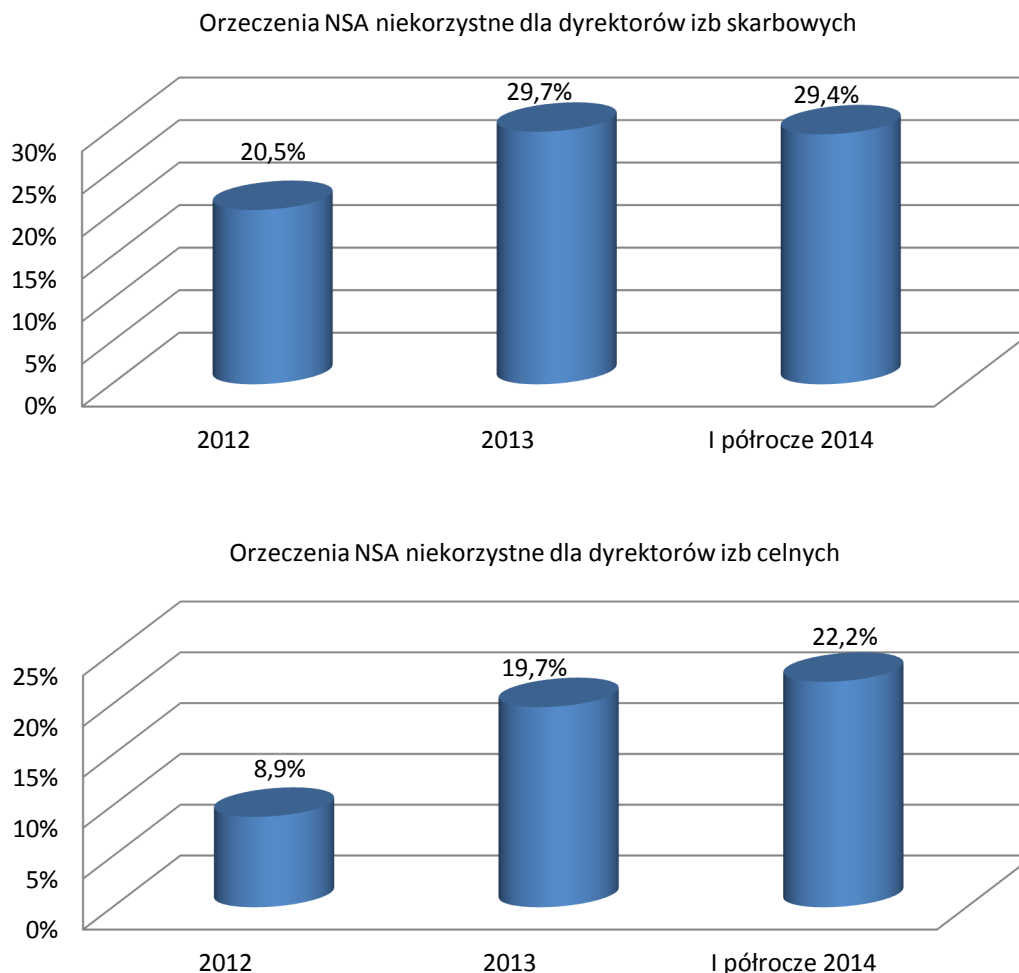
W 2013 r. wojewódzkie sądy administracyjne uchyliły 3.047 decyzji organów podatkowych, z tego 2.053 decyzji dyrektorów izb skarbowych i 994 decyzji dyrektorów izb celnych. W relacji do spraw rozpatrzonych przez wojewódzkie sądy administracyjne (13.224) odsetek orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych wyniósł 23,0%, co w porównaniu do 2012 r. oznacza wzrost o 3,4 punktu procentowego.

Odsetek orzeczeń WSA niekorzystnych dla dyrektorów izb skarbowych wyniósł 25,8% (wzrost o 3 punkty procentowe), a dyrektorów izb celnych 18,9% (wzrost o 3,5 punktu procentowego). W I półroczu 2014 r. odsetek orzeczeń WSA niekorzystnych dla organów podatkowych wyniósł 23,0%.

NSA w 2013 r. wydał 3.678 orzeczeń w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych od wyroków WSA. Liczba niekorzystnych dla organów podatkowych orzeczeń NSA wyniosła 991 (w zakresie izb skarbowych wzrost o 97,8%, a izb celnych wzrost o 83,0%). W relacji do spraw rozpatrzonych przez NSA, odsetek orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych wyniósł 26,9% (w porównaniu do 2012 r. wzrost o 10,8 punktu procentowego).

Wykres nr 3

Orzeczenia NSA niekorzystne dla organów podatkowych w relacji do spraw rozpatrzonych przez NSA



Źródło: Wyniki kontroli NIK w Ministerstwie Finansów.

Odsetek orzeczeń NSA niekorzystnych dla dyrektorów izb skarbowych (29,7%) w porównaniu do 2012 r. wzrósł o 9,2 punktu procentowego. Odsetek orzeczeń niekorzystnych dla dyrektorów izb celnych wyniósł 19,7% (w porównaniu do 2012 r. wzrost o 10,8 punktu procentowego).

Największy wzrost orzeczeń NSA niekorzystnych dla organów podatkowych dotyczył decyzji w podatku PIT wydanych w drugiej instancji przez dyrektorów izb skarbowych (ze 117 w 2012 r. do 380 w 2013 r., tj. o 224,8%).

W I półroczu 2014 r. na 2.133 orzeczenia NSA 27,2% było niekorzystnych dla organów podatkowych. Na wysoki odsetek uchylonych decyzji w izbach celnych wpłynęły uchylone przez WSA decyzje dyrektorów dwóch spośród szesnastu izb celnych (w Warszawie i w Gdyni). W pozostałych izbach odsetek spraw przegrywanych kształtował się na poziomie jak w latach ubiegłych lub był niższy. W 2014 r. 110 spośród 330 niekorzystnych dla wymienionych dyrektorów dwóch izb celnych wyroków WSA zostało uchylonych przez NSA, a pozostałe skargi kasacyjne oczekiwały na rozpatrzenie. Sprawa została szczegółowo przedstawiona w pkt 3.2.3.

Ministerstwo Finansów monitorowało i analizowało dane o orzeczeniach sądów administracyjnych, w tym przyczyny uchylania decyzji²⁵. Wyniki analiz były omawiane na naradach z kierownictwem izb skarbowych i izb celnych. Podejmowało także działania w celu ujednoczenia postępowań w związku z ustaloną linią orzeczniczą sądów administracyjnych²⁶. Podejmowane działania nadzorcze zmierzające do zmniejszenia wskaźników decyzji uchylanych przez sądy administracyjne nie przyniosły w 2013 r. i w I półroczu 2014 r. oczekiwanych rezultatów. W poprzednich latach (do 2012 r.) odsetek rozstrzygnięć niekorzystnych dla organów podatkowych zmniejszał się.

Od początku 2013 r. w Służbie Celnej wprowadzane są elementy systemu zarządzania przez cele²⁷. Określone zostały podstawowe kierunki działania Służby Celnej, jej cele strategiczne i pośrednie, inicjatywy strategiczne oraz wskaźniki (mierniki) realizacji celów²⁸. Trwają prace dotyczące stworzenia elektronicznego narzędzia do oceny stanu kontroli zarządczej w administracji celnej (tzw. *Pulpit menedżerski*).

Departamenty podległe Szefowi Służby Celnej opracowały i wdrożyły *System oceny pionu postępowania Służby Celnej*. Efektem działań nadzorczych było wdrożenie w maju 2013 r. przez Dyrektora IC w Warszawie i podległych mu naczelników urzędów celnych programu naprawczego. Zostały osiągnięte zakładane mierniki terminowości załatwiania spraw; skrócił się czas trwania postępowań odwoławczych, zmniejszyła się liczba spraw pozostałych do załatwienia. Także w IC w Szczecinie skrócono terminy załatwiania spraw po wdrożeniu programu naprawczego z własnej inicjatywy.

Zarządzeniem nr 48 Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2013 r. został powołany Zespół do Spraw Transformacji i Rozwoju Administracji Podatkowej. W dniu 9 grudnia 2013 r. Minister Finansów wydał zarządzenie Nr 49 w sprawie kontroli zarządczej²⁹. Opracowano cele strategiczne do realizacji na poziomie centralnym, regionalnym i lokalnym, zadania, delegowanie odpowiedzialności za rezultaty, system monitorowania i mierniki oceny. W styczniu 2014 r. zostały zaakceptowane *Wskazówki dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej*, a także opracowany został *Plan pracy Departamentu Administracji Podatkowej*.

²⁵ Departament Administracji Podatkowej, dokonał w 2013 r. analizy orzecznictwa (za lata 2011–2012) i w 2014 r. (za lata 2009–2013), w tym m.in. analizy najczęstszych zagadnień stanowiących przedmiot decyzji/postanowień organów podatkowych zaskarżanych do WSA i NSA, a także spraw, w których WSA i NSA wydawały niekorzystne dla organów podatkowych orzeczenia. Również w latach wcześniejszych Ministerstwo Finansów dokonało analiz orzecznictwa zarówno krajowego jak i unijnego. W sprawach celnych analizy orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dokonywał Departament Ceł (przed reorganizacją Departament Polityki Celnej).

²⁶ Izby skarbowe, izby celne oraz urzędy kontroli skarbowej zobowiązane zostały, zgodnie z § 24 ust. 1 zarządzenia Nr 37 Ministra Finansów z dnia 14 sierpnia 2012 r., do przekazywania Ministerstwu Finansów informacji o sprawach mających lub mogących mieć znaczenie dla spójności systemu podatkowego, a także kopii wyroków sądów dotyczących tych spraw. Zachowanie jednolitości działań przez administrację podatkową należy do głównych zadań utworzonego w 2013 r. *Zespołu do spraw zadań podstawowych (w ramach Zespołu do Spraw Transformacji i Rozwoju Administracji Podatkowej)*.

²⁷ Ogólne zasady funkcjonowania tego systemu zostały określone w dokumencie *Zarządzanie przez cele w Służbie Celnej*. Miernikiem oceny jest między innymi: *udział decyzji utrzymujących w mocy decyzje organu I instancji w stosunku do wszystkich decyzji wydanych w II instancji*.

²⁸ W zarządzeniu Nr 18 Ministra Finansów z dnia 21 maja 2010 r. (*Strategia działania Służby Celnej na lata 2010–2015*), a od 1 stycznia 2014 r. także w zarządzeniu nr 50 Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2013 r. (*Strategia działania Służby Celnej na lata 2014–2020*).

²⁹ Dz. Urz. Min. Fin. z 2013 r., poz. 51. Poprzednio obowiązywało zarządzenie Nr 49 Ministra Finansów z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie systemu kontroli zarządczej – Dz. Urz. Min. Fin. Nr 9, poz. 44 i poz. 45.

Ministerstwo Finansów przygotowuje wdrożenie nowego systemu informatycznego *GenTax* (w miejsce obecnego systemu *Poltax*), który ma pozwolić na opracowywanie raportów i sprawozdań służących bieżącej analizie zdarzeń w obszarze orzecznictwa i wykonywania wyroków sądów administracyjnych i oceny realizacji tych działań przez podległe jednostki.

Zaplanowano utworzenie *Bazy Wiedzy Administracji Podatkowej* (BWAP), której zadaniem będzie dostarczenie zainteresowanym podmiotom (w tym Ministerstwu Finansów oraz izbom i urzędom skarbowym) jednolitej i spójnej wiedzy podatkowej³⁰.

Odsetki za nieterminowe rozliczenia

Wypłacone podatnikom w 2013 r. i w I półroczu 2014 r. odsetki za nieterminowe rozliczenia w wyniku uchylenia wadliwych decyzji wyniosły 376,9 mln zł³¹, z tego urzędy skarbowe wypłaciły 356,7 mln zł, a izby celne 20,2 mln zł³². Najwyższą pozycję (210,8 mln zł) stanowiły odsetki wypłacone przez Drugi US Warszawa-Śródmieście (nieobjęty kontrolą NIK). Przyczyną wypłaty odsetek była zmiana linii orzeczniczej sądów administracyjnych w sprawie przyznania podmiotom zagranicznym prawa do ubiegania się o wypłatę odsetek za nieterminowe zwroty podatku od towarów i usług.

Sześć kontrolowanych przez NIK jednostek wypłaciło podatnikom odsetki w wysokości 18,1 tys. zł za opóźnienia w wykonywaniu wyroków sądów administracyjnych, tj. dokonanie zwrotu nadpłaty z naruszeniem art. 77 O.p. Sprawy te zostały przedstawione w pkt 3.2.2. i 3.2.3.

Ponaglenia na niezłażwienie sprawy w terminie, skargi na bezczynność, odpowiedzialność porządkowa, dyscyplinarna i majątkowa

Żadne z 33 ponagleń złożonych przez podatników do organu podatkowego wyższego stopnia na niezłażwienie sprawy w terminie, na podstawie art. 141 O.p., uznanych w 2013 r. i w I połowie 2014 r. za zasadne³³, nie dotyczyło wykonywania wyroków sądów administracyjnych. Także żadna z 11 skarg na bezczynność organów podatkowych uznanych przez wojewódzkie sądy administracyjne za zasadne³⁴ nie dotyczyła wykonania wyroku sądowego.

Analiza trzech ponagleń złożonych do Ministra Finansów wykazała, że jedno ponaglenie na niezłażwienie sprawy przez Dyrektora IC w Warszawie, które Minister Finansów uznał za niezasadne, powinno zostać uznane za bezprzedmiotowe, gdyż w momencie wydawania postanowienia sprawa była już złażwiona (została wydana decyzja)³⁵. W ocenie NIK w powyższej sprawie doszło do naruszenia przez Dyrektora IC w Warszawie art. 139 § 3 O.p., zgodnie z którym

³⁰ W BWAP przewiduje się upowszechnianie przede wszystkim: wyjaśnień Ministra Finansów, interpretacji indywidualnych i ogólnych, przydatnych orzeczeń sądowych, zagadnień opracowywanych w sposób kompleksowy, materiałów przygotowanych przez Krajową Informację Podatkową.

³¹ W 2013 r. 244,5 mln zł i w I półroczu 2014 r. 132,4 mln zł.

³² Dane na podstawie sprawozdań z zakresu działania Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów według załącznika nr 13 – *Koszty wadliwych decyzji*.

³³ W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. podatnicy skierowali do Ministra Finansów, w trybie art. 141 O.p., łącznie 397 ponagleń na niezłażwienie sprawy w terminie przez dyrektorów izb skarbowych (235), dyrektorów izb celnych (55) i dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (107 – do GIKS), z tego 34 ponaglenia dotyczyły opóźnień w realizacji zaleceń zawartych w orzeczeniach sądów administracyjnych.

³⁴ W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. podatnicy wnieśli do WSA, w trybie art. 3 § 2 i art. 54 § 3 p.p.s.a. 212 skarg na bezczynność organów podatkowych, w tym trzy skargi dotyczące wykonywania wyroków sądów administracyjnych. WSA w wyniku rozpatrzenia 185 skarg za zasadne uznały 11 skarg.

³⁵ Istotą ponaglenia jest wyznaczenie nowego terminu złażwienia sprawy.

załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy i zasady szybkości działania określonej w art. 125 O.p., a ponaglenie przyspieszyło załatwienie sprawy³⁶.

Według Prezesów wojewódzkich sądów administracyjnych³⁷, organy podległe Ministrowi Finansów prawidłowo realizowały w 2013 r. i w I półroczu 2014 r. ustawowe obowiązki w zakresie wykonywania wyroków sądów administracyjnych lub niewykonywanie wyroków nie stanowiło istotnego problemu. W analizowanym okresie wydane zostały 24 wyroki, w których uchylono zaskarżone akty administracyjne na podstawie art. 153 p.p.s.a. z uwagi na niezastosowanie się przez organy podatkowe do oceny prawnej zawartej w wiążącym je orzeczeniu, bądź też wskazań co do dalszego postępowania. W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. sądy administracyjne stwierdziły beczynność organu w pięciu sprawach, w tym w dwóch sprawach z rażącym naruszeniem prawa. Dwóch kierowników jednostek podległych Ministrowi Finansów zostało ukaranych, na podstawie art. 154 § 1 ustawy p.p.s.a., grzywną w łącznej kwocie 3,0 tys. zł³⁸.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę, że sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, wydawanych w indywidualnych sprawach, uregulowanych w art. 14b–14p ustawy Ordynacja podatkowa, wobec wzrostu liczby sporów podatkowych, może prowadzić do dalszego wydłużania się czasu załatwiania spraw przez sądy administracyjne we wszystkich sprawach podatkowych.

W okresie objętym kontrolą NIK nie wystąpiły przypadki prowadzenia postępowań przeciwko urzędnikom jednostek podległych Ministrowi Finansów w trybie ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa³⁹.

Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych przez Ministra Finansów

Analiza trzech z sześciu wyroków sądowych podlegających wykonaniu przez Ministra Finansów wykazała, iż w dwóch postępowaniach określonych w art. 13 § 2 O.p. Minister Finansów wydając stosowne decyzje, nie dotrzymał dwumiesięcznego terminu załatwienia sprawy określonego w art. 139 § 3 O.p., a podatnik nie został powiadomiony o niezałatwieniu sprawy w terminie, stosownie do art. 140 § 1 O.p., co było działaniem nielegalnym i nierzetelnym. W obydwu przypadkach, poza przyczynami obiektywnymi przekroczenia terminu określonego w art. 139 § 3 O.p.⁴⁰, wystąpiła zwłoka (półtora miesiąca i dwa i pół miesiąca) od dnia akceptacji projektu decyzji przez Departament Polityki Podatkowej, do momentu podpisania (akceptowania) decyzji przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych. Z uwagi na długotrwałe

³⁶ Spółka zarzuciła Dyrektorowi IC w Warszawie, że po dwóch miesiącach od wpływu prawomocnego wyroku WSA w Warszawie wraz z aktami sprawy, organ bezpodstawnie przedłużył postępowanie o dalsze trzy miesiące, tj. do 14 listopada 2013 r., pomimo, że od dnia otrzymania prawomocnego wyroku i akt sprawy, tj. od 14 czerwca 2013 r., nie podjął żadnych działań mających na celu ustalenie przesłanek do zwrotu akcyzy. Ponaglenie wpłynęło do Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów 28 sierpnia 2013 r. Dyrektor Izby Celnej wydał Decyzję 10 września 2013 r.

³⁷ Opinia na podstawie informacji prezesów 15 wojewódzkich sądów administracyjnych. Informacji nie przedstawił Prezes WSA w Krakowie.

³⁸ Naczelnik urzędu skarbowego zapłacił 2,0 tys. zł (w I połowie 2014 r.), a dyrektor izby skarbowej – 1,0 tys. zł (w 2013 r.).

³⁹ Dz. U. z 2011 r. Nr 34, poz. 173. Funkcjonariusz publiczny ponosi odpowiedzialność majątkową, jeśli na mocy prawomocnego orzeczenia sądu lub na mocy ugody zostało wypłacone przez podmiot odpowiedzialny odszkodowanie za szkodę wyrządzoną przy wykonywaniu władzy publicznej z rażącym naruszeniem prawa, które zostało spowodowane zawinionym działaniem lub zaniechaniem funkcjonariusza publicznego.

⁴⁰ Decyzje Ministra Finansów (z dnia 5 września 2013 r. i 4 lutego 2014 r.) zostały wydane w terminie cztery i pół miesiąca i prawie siedem miesięcy od otrzymania wyroku sądu i akt sprawy.

zwolnienie lekarskie pracownika bezpośrednio nadzorującego załatwienie sprawy nie wyjaśniono przyczyn zwłoki w przekazaniu projektu do podpisu oraz braku doręczenia powiadomienia w trybie art. 140 O.p.

W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. nie wypłacano odszkodowań na podstawie art. 154 § 4 i 5 ustawy p.p.s.a. z tytułu opieszałego wykonania lub niewykonania przez Ministra Finansów wyroków sądów administracyjnych.

3.2.2. Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych przez izby celne

W 2013 r. i I półroczu 2014 r. w pięciu skontrolowanych izbach celnych wydanych zostało łącznie 8.648 decyzji wymiarowych podlegających zaskarżeniu do wojewódzkich sądów administracyjnych w podatku akcyzowym, podatku VAT od importu i dotyczących należności celnych⁴¹. Najliczniejszą grupę stanowiły decyzje w podatku akcyzowym (5.873, tj. 67,9%). Najwięcej decyzji wydał Dyrektor IC w Warszawie (2.878), a najmniej – Dyrektor IC w Łodzi (453).

We wskazanym okresie podatnicy wnieśli do wojewódzkich sądów administracyjnych 3.194 skargi na decyzje wymiarowe dyrektorów izby celnej. Do izb celnych wpłynęło 3.208 orzeczeń WSA, w tym 890 (27,7%) orzeczeń uchylających w całości lub w części decyzję dyrektora izby celnej⁴². Wskaźnik niekorzystnych dla izb celnych orzeczeń WSA był zróżnicowany i wynosił od 15,4% (IC w Łodzi) do 37,4% (IC w Warszawie⁴³).

W 2013 r. i I półroczu 2014 r. w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych na orzeczenia WSA Naczelny Sąd Administracyjny wydał 627 orzeczeń, z których 153 orzeczenia (24,4%) były niekorzystne dla dyrektorów izb celnych.

W 2013 r. na wysoki (49,7%) wskaźnik uchylonych decyzji Dyrektora IC w Warszawie⁴⁴ wpłynęło uchylene przez WSA w Warszawie 182 decyzji dotyczących dwóch podmiotów z branży elektronicznej z powodu zastosowania przez organy celne błędnej – w ocenie Sądu – klasyfikacji taryfowej importowanych towarów, a także wydanie decyzji w przedmiocie długu celnego po upływie trzyletniego terminu określonego w art. 221 ust. 3 Wspólnotowego Kodeksu Celnego⁴⁵. W 62 sprawach dotyczących pierwszego podmiotu niekorzystne dla Dyrektora IC w Warszawie wyroki WSA zostały następnie uchylone przez NSA (we wrześniu 2014 r.); pozostałe skargi kasacyjne złożone przez Dyrektora Izby Celnej nie zostały rozpatrzone do zakończenia kontroli NIK. W sprawach dotyczących drugiego podmiotu NSA w części oddalił skargi kasacyjne Dyrektora Izby Celnej; w maju 2014 r. NSA w innym składzie zgodził się ze stanowiskiem prezentowanym w skargach kasacyjnych Dyrektora Izby Celnej i w siedmiu sprawach wydał rozstrzygnięcia odmienne od zapadłych wcześniej w analogicznych przypadkach, tj. uchylił wyroki WSA w Warszawie.

⁴¹ Pozostałe 124 decyzje dotyczą innych spraw i podatków, np. odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, odpowiedzialności spadkobierców, podatku od gier, które nie były objęte kontrolą NIK.

⁴² Podane liczby dotyczą wszystkich orzeczeń WSA, bez względu na ich dalszy los (prawomocnych i nieprawomocnych z uwagi na złożenie skargi kasacyjnej do NSA).

⁴³ W 2013 r. odsetek decyzji Dyrektora IC w Warszawie uchylonych przez WSA w Warszawie wyniósł 49,7%, a w I półroczu 2014 r. 22,5%.

⁴⁴ W zakresie należności celnych wskaźnik uchylonych decyzji w 2013 r. wyniósł 65,0%. W I półroczu 2014 r. wskaźnik uchylonych przez WSA decyzji wyniósł 37,4%, w tym w zakresie należności celnych 16,5%.

⁴⁵ Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celnny, Dz. Urz. WE L 302 z 19 października 1992 r. ze zm.

W IC w Gdyni w 2013 r. odsetek orzeczeń WSA uchylających decyzję Dyrektora Izby Celnej (167 spraw) wyniósł 33,9%⁴⁶, z tego w zakresie VAT od importu 62,9% i w zakresie należności celnych 63,6%. Na pogorszenie się tego wskaźnika w porównaniu do 2012 r. wpłynęło głównie uchylenie 73 decyzji dotyczących podatku VAT od importu i 75 decyzji dotyczących należności celnych. W II półroczu 2014 r. NSA uchylił 41 wyroków WSA w Gdańsku niekorzystnych dla Dyrektora Izby Celnej. Pozostałe 24 skargi kasacyjne oczekiwały na rozpatrzenie.

Badanie wykonywania orzeczeń sądów administracyjnych przeprowadzono na próbie 65 wyroków, wybranych spośród spraw o najwyższej wartości, które wpłynęły do izb celnych w 2013 r. i I półroczu 2014 r., z tego 39 wyroków niekorzystnych dla dyrektorów izb celnych (o wartości sporu 9,1 mln zł) oraz 26 wyroków korzystnych dla dyrektorów izb celnych (o wartości sporu 27,8 mln zł). W próbie badawczej uwzględniono cztery sprawy, które były przedmiotem wielokrotnego rozpatrywania przez sądy obydwu instancji i dyrektorów izb celnych.

Wyroki sądów administracyjnych niekorzystne dla dyrektora izby celnej

W kontrolowanym okresie izby celne na ogół prawidłowo i terminowo wykonywały wyroki sądów administracyjnych, niekorzystne dla dyrektora izby celnej, choć w każdej z kontrolowanych izb celnych stwierdzono nieprawidłowości. Trzy izby celne otrzymały ocenę pozytywną mimo stwierdzonych nieprawidłowości⁴⁷, a dwie ocenę pozytywną (jednostkowe nieprawidłowości mniejszej wagi⁴⁸).

W próbie badawczej liczącej 39 wyroków uwzględniono 30 spraw, w których po otrzymaniu wyroku sądu administracyjnego izby celne były zobowiązane przeprowadzić postępowanie odwoławcze i wydać decyzję.

W trzech izbach celnych (w Szczecinie, Łodzi i Gdyni) postępowania odwoławcze zakończono w terminie określonym w art. 139 § 3 O.p., po uwzględnieniu wyłączeń terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 tej ustawy, tj. terminów przewidzianych w przepisach prawa dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. W IC w Katowicach w jednym przypadku dwumiesięczny termin został przekroczony o 23 dni. W IC w Warszawie w dwóch spośród sześciu zbadanych spraw postępowania trwały dziewięć i prawie trzy miesiące, a ich przedłużenie było nieuzasadnione, czym naruszono art. 139 § 3 O.p., a także zasadę szybkości postępowania określoną w art. 125 O.p.

W IC w Łodzi w jednym przypadku przez niedopatrzenie poinformowano podatnika o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia postępowania odwoławczego już po upływie wcześniej wyznaczonego terminu, co stanowiło naruszenie art. 140 § 1 O.p. W drugim przypadku zawiadomienie wysłano tuż przed upływem wyznaczonego terminu, co spowodowało, że podatek otrzymał je dwa dni po upływie wyznaczonego terminu. Działanie takie, choć formalnie zgodne z art. 140 § 1 O.p. było działaniem nierzetelnym.

W kontrolowanych izbach celnych zgodnie z art. 123 § 1 O.p. zapewniono stronom czynny udział w każdym stadium postępowania. Stwierdzono jednak, że w IC w Gdyni, przed wydaniem decyzji

⁴⁶ W pierwszym półroczu 2014 r. odsetek orzeczeń WSA niekorzystnych dla Dyrektora IC w Gdyni, zmniejszył się do 24,8% (40 ze 161 orzeczeń).

⁴⁷ IC w Warszawie, IC w Łodzi i IC w Gdyni.

⁴⁸ IC w Katowicach i IC w Szczecinie.

w dwóch sprawach, nie wyznaczono stronie, stosownie do art. 200 § 1 O.p., siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, mimo że Dyrektor IC w Gdyni uwzględnił odwołanie strony w części⁴⁹.

Prawidłowo realizowano dyspozycje zawarte w wyrokach sądów administracyjnych w izbach celnych w Warszawie i w Katowicach. Dwa przypadki niezrealizowania wskazania co do dalszego postępowania stanowiące naruszenie art. 153 p.p.s.a. stwierdzono w IC w Gdyni (obydwa dotyczyły zgłoszeń celnych tego samego przedsiębiorcy). Pojedyncze przypadki niezrealizowania wskazania co do dalszego postępowania stwierdzono także w izbach celnych w Łodzi i w Szczecinie, jednak dotyczyły one zdarzeń z lat ubiegłych (decyzji wydanych przed 2013 r., tj. przed okresem objętym kontrolą. Skutkiem niezrealizowania wskazania co do dalszego postępowania było wydłużenie czasu trwania postępowania w związku z uchynieniem decyzji dyrektora izby celnej przez sąd i ponownego rozpatrywania sprawy. W skrajnym przypadku, postępowanie dotyczące zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego przez podatnika z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia w 2004 r. samochodu w kwocie 33,9 tys. zł, prowadzone w IC w Łodzi i podległym Urzędzie Celnym I oraz przed sądami administracyjnymi, w tym czterokrotnie przed WSA w Łodzi i dwukrotnie przed NSA, trwało 10 lat i nie zostało zakończone do czasu przeprowadzenia kontroli przez NIK.

Przedmiotem badania i oceny w niniejszej kontroli było wykonywanie przez izby celne wyroków sądów administracyjnych w latach 2013–2014 do zakończenia kontroli. Ocena nie obejmowała zatem działań poprzedzających wydanie wyroku. W szczególności przedmiotem oceny nie była prawidłowość postępowania podatkowego i wydanej decyzji ani działania lub zaniechania, które miały miejsce przed okresem objętym kontrolą. Oceniając rzetelność wykonywania wyroków sądów administracyjnych przez izby celne i urzędy skarbowe nie można jednak pominąć kwestii długotrwałości postępowań i przyczyn uchylania decyzji.

Analiza akt wybranych do kontroli spraw wskazała, że od zdarzeń powodujących powstanie zobowiązania podatkowego do ostatecznego zakończenia sprawy upływa wiele lat. Jedynie 38% badanych spraw /wyroków/ dotyczyło zobowiązań za lata (2009–2013), a 46% wyroków dotyczyło zobowiązań podatkowych za lata 2005–2008. Najstarsze sprawy dotyczyły zobowiązań za 2003 r. (po jednym przypadku w IC w Warszawie i w IC w Katowicach) i za 2004 r. (dwie sprawy w IC w Szczecinie, po jednej w IC w Łodzi i w IC w Warszawie). Jedną z przyczyn takiego stanu rzeczy było późne podejmowanie postępowań przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania.

Blisko w połowie (44,6%) badanych spraw pierwsze decyzje wymiarowe naczelników urzędów celnych lub dyrektorów urzędów kontroli skarbowej zostały wydane w latach 2004–2010, a 56,4% w latach 2011–2013. Pierwsze decyzje organu drugiej instancji wydane zostały w latach 2005–2010 w 28,2% spraw, a większość (71,8%) w latach 2011–2013. Łącznie, postępowania podatkowe i przed organami podatkowymi i sądami w ponad jednej czwartej spraw (26,6% spraw) trwały ponad pięć lat, a w 41,0% spraw trzy – cztery lata i niektóre nie zostały ostatecznie rozstrzygnięte. Przykładem jest najstarsze postępowanie, dotyczące zwrotu podatku akcyzowego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu w 2004 r. (w IC w Łodzi). Jedną z przyczyn długotrwałego postępowania w tej sprawie było niewykonywanie przez organy podatkowe wskazań sądu co do dalszego postępowania, stanowiące naruszenie art. 153 p.p.s.a.

⁴⁹ Dyrektor IC w Gdyni po niekorzystnych dla siebie wyrokach sądów wydał decyzje, w których wprawdzie zarządził zwrot całego pobranego cła i określił podatek VAT od importu w nowym wymiarze, jednak odmówił zastosowania preferencyjnej stawki celnej.

W izbach celnych w Warszawie i w Szczecinie w okresie objętym kontrolą realizowano programy naprawcze, których celem była poprawa terminowości orzecznictwa. W IC w Warszawie program naprawczy, przygotowany w związku ze wskazaniem regionalnej narady kadry kierowniczej Służby Celnej z kwietnia 2013 r., obejmował pionierstwo postępowania Izby Celnej oraz podległych urzędów celnych. W celu osiągnięcia założonych efektów wzmocniono kadrowo komórkę aktywności i gier oraz zmieniono organizację przydzielania spraw do załatwienia poprzez specjalizację poszczególnych osób. W wyniku realizacji planu liczba spraw pozostałych do załatwienia (z poprzednich okresów) zmniejszyła się z 2,2 tys. spraw na początku 2013 r. do 0,4 tys. spraw według stanu na dzień 30 czerwca 2014 r. W IC w Szczecinie średni czas załatwienia spraw w postępowaniach drugiej instancji uległ skróceniu z 274 dni w I półroczu 2012 r. do 49 dni w I półroczu 2014 r.

Przyczyny uchylania decyzji

Na podstawie badania 39 spraw, w których sądy uwzględniły skargę podatnika i uchyliły w całości lub w części decyzje dyrektora izby celnej ustalono, że przyczyny uchylenia decyzji przez sądy były różnorodne i dotyczyły zarówno naruszenia przepisów prawa materialnego, jak i przepisów postępowania w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy.

Najczęściej (w 17 badanych sprawach) sądy wskazywały na naruszenie zasad prowadzenia postępowania przez organy podatkowe, w tym obowiązku podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 O.p.), obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 O.p.), obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 O.p.), obowiązku dopuszczenia jako dowodu wszystkiego, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180. § 1 O.p.). Naruszenie jednego spośród wyżej wymienionych przepisów lub kilku łącznie stwierdzono we wszystkich badanych izbach celnych. Ponadto było to działanie nierzetelne.

W trzech przypadkach podstawą uchylenia decyzji dyrektora izby celnej było naruszenie art. 165b § 1 O.p., tj. wszczęcia przez urzędy celne postępowania podatkowego po upływie sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. Upływ tego terminu skutkuje przedawnieniem prawa do wszczęcia postępowania podatkowego.

W dwóch przypadkach (w IC w Łodzi i w IC w Szczecinie), w ponownie rozpatrywanych sprawach sądy administracyjne w uzasadnieniach wyroków wskazały na naruszenie art. 153 p.p.s.a., stanowiącego, iż ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia.

W sześciu sprawach decyzje zostały uchylone po ukazaniu się wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11)⁵⁰, dotyczącego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego i wyroku z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12)⁵¹, dotyczącego przedawniania się zobowiązań zabezpieczonych hipoteką. Na orzeczenia miały też wpływ uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12), dotycząca braku możliwości orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego po okresie przedawnienia i z dnia 3 czerwca 2013 r. (I FSP 6/12), dotycząca przerwania biegu terminu przedawnienia przez zastosowanie środka egzekucyjnego. W czterech przypadkach sąd stwierdził naruszenie przepisów wspólnotowych (Dyrektywy Rady).

⁵⁰ Dz. U. z 2012 r., poz. 848.

⁵¹ Dz. U. z 2013 r., poz. 1313.

Terminowość zwrotu nadpłat podatku

W przypadku niekorzystnego dla organu podatkowego rozstrzygnięcia sądu administracyjnego może wystąpić konieczność zwrotu nadpłaty podatku wraz z należnymi odsetkami⁵². Terminy zwrotu nadpłaty reguluje art. 77 O.p. W razie niedokonania zwrotu nadpłaty w terminie podatnikom przysługuje, na podstawie art. 78 O.p. oprocentowanie w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych.

W 21 spośród 39 zbadanych spraw izby celne były zobowiązane dokonać zwrotu nadpłaty z odsetkami. W izbach celnych w Łodzi i w Gdyni zwrotów nadpłat dokonywano z zachowaniem obowiązujących terminów.

Opóźnienia wystąpiły w trzech izbach celnych. W IC w Warszawie opóźnienia w dwóch sprawach wynoszące od 36 do 391 dni⁵³ skutkowały wypłatą oprocentowania w wysokości 5.958 zł⁵⁴. W IC w Szczecinie i w IC w Katowicach kilkudniowe opóźnienia (po jednym przypadku) skutkowały wypłatą oprocentowania w łącznej wysokości 222 zł.

W związku z wnioskiem pokontrolnym NIK, Dyrektor IC w Warszawie, w grudniu 2014 r., zawiadomił Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w Ministerstwie Finansów o popełnieniu przez funkcjonariusza celnego czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁵⁵, polegającego na niewykonaniu obowiązku zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym w terminie wskazanym w art. 77 § 1 pkt 1 lit. b) O.p., co skutkowało zapłatą odsetek w wysokości 4.351 zł.

W przypadkach uchylenia przez sąd decyzji dyrektora izby, której wykonanie zostało wstrzymane na czas trwania postępowania przed sądem administracyjnym (na podstawie art. 239f O.p., po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania) lub gdy zobowiązanie wygasło poprzez zapłatę, bez zbędnej zwłoki podejmowano działania mające na celu zwolnienie składników majątku spod zabezpieczenia, tj. kierowano do sądów wnioski o wykreślenie hipoteki przymusowej lub wydawano oświadczenia w sprawie wyrażenia zgody na wykreślenie hipotek przymusowych, kierowano do banku pismo informujące o umorzeniu postępowania egzekucyjnego i wycofujące zajęcie prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego. Stwierdzono jednak, że w IC w Gdyni w jednym przypadku zwrócono koszty egzekucyjne w kwocie 0,4 tys. zł po upływie roku i trzech miesięcy od wydania decyzji uchylającej wyegzekwowaną należność. Wypłacone odsetki zgodnie z art. 64c § 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyniosły 71 zł.

⁵² Problem nie występuje, jeśli podatnik nie dokonał wpłat na poczet zobowiązania określonego decyzją lub należności nie zostały ściągnięte w wyniku egzekucji administracyjnej.

⁵³ Zwrot nadpłaty następował etapami. W jednym przypadku część nadpłaty w kwocie 1.875 zł zwrócono dopiero w trakcie kontroli NIK.

⁵⁴ Z tego: 4.714 w związku z opóźnieniami w dokonywaniu zwrotów nadpłat, 1.244 zł w związku z długotrwałym prowadzeniem postępowania odwoławczego w sprawie zwrotu podatku, co skutkowało późniejszym dokonaniem zwrotu. Powodem było oczekiwanie na ponowne wydanie przez UKS decyzji określającej zobowiązanie oraz okoliczności sprawy (zabezpieczenie na majątku podatnika, niewykonanie decyzji organu podatkowego) wskazujące na wysokie ryzyko, że w przypadku dokonania zwrotu nadpłaty i ponownego określenia zobowiązania, zobowiązanie to nie zostanie przez podatnika dobrowolnie uiszczone.

⁵⁵ Dz. U. z 2013 r., poz. 168.

Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych korzystnych dla dyrektora izby celnej

Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych korzystnych z punktu widzenia dyrektorów izb celnych we wszystkich jednostkach oceniono pozytywnie. W obszarze tym nie stwierdzono nieprawidłowości. Badanie przeprowadzono na próbie 26 wyroków sądów administracyjnych, z tego 12 wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i 14 wyroków NSA o łącznej wartości sporu 27,8 mln zł.

W 12 zbadanych sprawach zobowiązania zostały uregulowane przed okresem objętym kontrolą, przed rozstrzygnięciem sprawy przez sąd administracyjny. W 14 sprawach, w których podatnicy nie uregulowali zobowiązań, podejmowano zgodne z prawem kroki w celu wyegzekwowania należności. Wszczynano postępowania egzekucyjne, które niejednokrotnie były poprzedzone postępowaniem zabezpieczającym. Podejmowane czynności polegały na zajęciu rachunków bankowych, wynagrodzeń, świadczeń emerytalnych i innych wierzytelności, spisywaniu protokołów o stanie majątkowym, występowaniu do sądu z wnioskami o wyjawienie majątku. W celu ustalenia źródeł dochodów i składników majątku dłużników wielokrotnie i regularnie występowano do innych organów z wnioskami o udzielenie informacji z rejestrów publicznych.

Działania te tylko w niewielkim stopniu okazały się skuteczne, ze względu na brak majątku i źródeł dochodu zobowiązanych, a także fakt, że działania egzekucyjne dotyczyły zobowiązań sprzed wielu lat. Dłużnikami były między innymi podmioty posiadające również inne zobowiązania i na skutek zbiegu egzekucji prowadzenie postępowań egzekucyjnych przejmowali komornicy sądowi lub naczelnicy urzędów skarbowych. Łącznie w 26 sprawach o wartości 27.824,2 tys. zł w wyniku dobrowolnych wpłat podatników oraz działań egzekucyjnych uregulowanych zostało 16,5% zobowiązań (należności głównej).

Ponaglenia kierowane przez podatników do Ministra Finansów na niezafatwienie sprawy w terminie i skargi na bezzczyność

W sprawach będących uprzednio przedmiotem orzekania przez sąd administracyjny podatnicy nie korzystali z prawa złożenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, w trybie art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a., na bezzczyność organu lub przewlekłe prowadzenie postępowania.

W 2013 r. i w I półroczu 2014 r., poza jednym przypadkiem (w IC w Warszawie), podatnicy nie korzystali z przysługującego im prawa, na podstawie art. 141 O.p., wniesienia ponaglenia do Ministra Finansów na niezafatwienie w terminie spraw przekazanych do ponownego rozpoznania w wyniku wyroku sądu administracyjnego uchylającego decyzje dyrektora izby celnej (wnoszone ponaglenia dotyczyły spraw niebędących przedmiotem orzekania przez sąd administracyjny).

Ponaglenie złożone przez podatnika na niezafatwienie sprawy w terminie przez Dyrektora IC w Warszawie Minister Finansów uznał za nieuzasadnione⁵⁶, argumentując, że zasada szybkości działania organów podatkowych nie może być realizowana kosztem spoczywającego na organach obowiązku wnikliwego i rzetelnego rozpatrzenia sprawy. W ocenie NIK w sprawie doszło jednak do naruszenia przez Dyrektora IC w Warszawie art. 139 § 3 O.p., zgodnie z którym zafatwienie

⁵⁶ W ponagleniu podatnik zarzucił, że po dwóch miesiącach od wpływu prawomocnego wyroku WSA w Warszawie wraz z aktami sprawy organ bezpodstawnie przedłużył postępowanie odwoławcze o trzy miesiące, pomimo że przez pierwsze dwa miesiące nie podjął żadnych działań mających na celu ustalenie istnienia przesłanek do zwrotu akcyzy, w szczególności nie wezwał podatnika do przedłożenia dokumentów czy wyjaśnień związanych z wnioskowanym zwrotem akcyzy.

sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy i zasady szybkości działania określonej w art. 125 O.p. W sprawie nie prowadzono postępowania dowodowego, a złożenie ponaglenia przyspieszyło załatwienie sprawy.

W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. podatnicy nie występowali o odszkodowanie na podstawie art. 154 § 4 p.p.s.a., który stanowi, iż osobie, która poniosła szkodę wskutek niewykonania orzeczenia sądu, służy odszkodowanie na zasadach określonych w kodeksie cywilnym. Nie wystąpiły również przypadki kierowania przez podatników wniosków o ukaranie ani przypadki ukarania dyrektora izby celnej grzywną na podstawie art. 154 § 1 i 6 p.p.s.a. w związku z niewykonaniem wyroku uwzględniającego skargę na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania.

W toku kontroli w pięciu izbach celnych nie stwierdzono przypadków wszczęcia przeciwko pracownikom/funkcjonariuszom izby celnej postępowania porządkowego lub dyscyplinarnego w oparciu o art. 142 O.p. w związku z niezakończaniem w terminie sprawy po wyroku sądu administracyjnego. Na skutek nieprawidłowości ustalonej przez NIK, Rzecznik Dyscyplinarny Izby Celnej w Warszawie w grudniu 2014 r. złożył wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego wobec funkcjonariusza odpowiedzialnego za nieterminowe dokonanie zwrotu nadpłaty.

3.2.3. Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych przez urzędy skarbowe

W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. naczelnicy sześciu skontrolowanych przez NIK urzędów skarbowych wydali 383 decyzje w podatku VAT, PIT i CIT, które stały się ostateczne w wyniku utrzymania w mocy przez dyrektora izby skarbowej. Podatnicy złożyli 252 skargi do WSA na decyzje naczelnika urzędu i dyrektora izby skarbowej.

Wojewódzkie sądy administracyjne rozstrzygnęły 266 spraw, w 98 przypadkach (36,8%) uchylając decyzje organów podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrzył 66 spraw w 22 sprawach (33,3%) orzekając na niekorzyść organów podatkowych. Ponadto do urzędów wpłynęło 85 orzeczeń WSA, w tym 40 orzeczeń uchylających decyzje wymiarowe dyrektora izby skarbowej, wydanych w pierwszej instancji przez dyrektorów Urzędów Kontroli Skarbowej.

Badaniem objęto wykonanie 80 wyroków sądów administracyjnych, wybranych spośród spraw o najwyższej wartości⁵⁷, z tego 48 wyroków niekorzystnych dla organów podatkowych (34 wyroki WSA i 14 wyroków NSA) i 32 wyroki korzystne dla organów podatkowych (20 wyroków WSA i 12 wyroków NSA).

Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych niekorzystnych dla organów podatkowych

Kontrolowane urzędy skarbowe, z wyjątkiem US Warszawa-Targówek, który w tym obszarze otrzymał ocenę negatywną, prawidłowo i terminowo wykonywały wyroki sądów administracyjnych, uwzględniające skargę podatników. Ocena ta została sformułowana na podstawie badania akt 48 spraw, o łącznej wartości sporu 9,1 mln zł.

Po uchyleniu decyzji organów podatkowych przez sąd terminowo wszczynano i bez zbędnej zwłoki prowadzono postępowanie podatkowe w celu uzupełnienia dowodów, we wskazanym przez sąd zakresie. W sprawach wymagających przedłużenia postępowania, niezależnych od urzędów, podatnicy byli każdorazowo informowani o przyczynach niezakończania sprawy w terminie

⁵⁷ Wyroki prawomocne i nieprawomocne.

i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy, zgodnie z art. 140 O.p. Stronom umożliwiono wypowiedzenie się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego stosownie do art. 200 O.p. W sprawach, w których wszczęto egzekucję, bez zwłoki umarzano postępowania egzekucyjne.

W 13 sprawach naczelnicy byli zobowiązani dokonać zwrotu nadpłaty podatku. Nieprawidłowości stwierdzono w US Warszawa-Targówek.

Ustalono, że w jednym przypadku US Warszawa-Targówek zwrócił podatnikowi nadpłatę w wysokości 278,6 tys. zł z tytułu podatku VAT wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 84,7 tys. zł po prawie dziewięciu miesiącach od uchylecia w dniu 27 stycznia 2014 r. przez Dyrektora IS w Warszawie⁵⁸ decyzji Naczelnika Urzędu z dnia 24 maja 2011 r. i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia, tj. z naruszeniem art. 77 § 4 O.p. Nadpłatę zwrócono podatnikowi dopiero w dniu 24 października 2014 r., tj. siedem dni po wydaniu przez Naczelnika Urzędu nowej decyzji (w dniu 17 października 2014 r.) umarzającej postępowanie podatkowe w sprawie. Gdyby zwrot nadpłaty nastąpił zgodnie z art. 77 § 4 O.p., tj. najpóźniej z upływem trzech miesięcy od otrzymania z Izby Skarbowej kserokopii wyroku WSA, decyzji Dyrektora Izby Skarbowej i akt sprawy, kwota wypłaconych odsetek byłaby niższa o 11,8 tys. zł. Jak wyjaśniono niezastosowanie się do przepisu art. 77 § 4 O.p. wynikało z przeoczenia spowodowanego nadmiernym obciążeniem pracą. Z powodu długiej nieobecności jednego z trzech pracowników orzecznictwa podatkowego dwaj pozostali pracownicy przejęli postępowania prowadzone przez tę osobę.

W drugim przypadku Urząd dokonał zwrotu kwoty 54,2 tys. zł z tytułu nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 i 2006 r. chociaż w dacie zwrotu (5 maja 2014 r.) w obiegu prawnym nie było decyzji stwierdzającej nadpłatę za te lata. Dopiero w dniu 9 października 2014 r. Naczelnik Urzędu wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę w podatku PIT za 2005 r. w kwocie 44,1 tys. zł, natomiast decyzja w sprawie nadpłaty za 2006 r. nie została wydana do dnia zakończenia kontroli NIK. Ustalono także, że w decyzji z dnia 9 października 2014 r. stwierdzającej nadpłatę podatku PIT za 2005 r. w kwocie 44,1 tys. zł, Naczelnik Urzędu nie wypełnił dyspozycji zawartej w wyroku WSA w Warszawie z dnia 23 lipca 2013 r. oraz w decyzji Dyrektora IS w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2014 r., czym naruszył art. 153 p.p.s.a., gdyż nie ustosunkował się do kwestii wysokości zobowiązania podatkowego⁵⁹. Ponadto Urząd w nieprawidłowej wysokości stwierdził kwotę nadpłaty z PIT38 za 2005 r. (w kwocie 44,1 tys. zł zamiast w wysokości 67,9 tys. zł), czym naruszony został art. 72 § 1 pkt 1 O.p.

Opóźnienie zwrotu nadpłaty z przekroczeniem 30-dniowego terminu, określonego art. 77 § 1 pkt 1 O.p. stwierdzono także w US w Pabianicach (w dwóch przypadkach o 23 dni) i kilkudniowe w US w Kartuzach (w jednym przypadku), a odsetki za czas opóźnienia wyniosły łącznie 131 zł. Jeszcze przed rozpoczęciem kontroli NIK w US w Kartuzach zmieniono zasady obiegu dokumentów w celu wyeliminowania przypadków opóźnień zwrotów nadpłat podatków, wynikających m.in. z wyroków sądów administracyjnych.

W US Warszawa Targówek ustalono ponadto, że z opóźnieniem od trzech do 16 miesięcy od otrzymania wyroku sądu, zaewidencjonowano w systemie informatycznym Poltax 21 orzeczeń sądów administracyjnych, w tym 15 orzeczeń wprowadzono do systemu Poltax po ponad

⁵⁸ Decyzja Dyrektora IS w Warszawie była następstwem wyroku WSA w Warszawie z dnia 22 stycznia 2013 r.

⁵⁹ W decyzji uzasadniono jedynie, że „skoro prawo do określenia zobowiązania podatkowego za 2005 r. wygasło na skutek przedawnienia zgodnie z art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa pozostałą kwotę w wysokości 44,1 tys. zł należy uznać jako nadpłatę w trybie art. 72 § 1 pkt 1 ustawy O.p.”.

roku od otrzymania orzeczenia. Ponadto Decyzję Naczelnika Urzędu z 25 października 2013 r. zaewidencjonowano w systemie Poltax po prawie 11 miesiącach od wydania. Zgodnie z procedurą postępowania przy realizacji bieżących należności podatkowych⁶⁰ decyzje wprowadzane są do systemu Poltax najpóźniej w terminie 14 dni od ich wydania, a następnie zatwierdzane w systemie najpóźniej w terminie 14 dni od dnia wpływu potwierdzenia ich odbioru. W procedurach wewnętrznych, nie wskazano w jakim terminie powinny zostać zaewidencjonowane w systemie wyroki sądowe. Zwłokę w ewidencjonowaniu orzeczeń tłumaczono dużym obciążeniem pracy.

W sześciu spośród 48 badanych spraw, naczelnicy dwóch urzędów skarbowych (w Kartuzach i Pabianicach) byli zobowiązani uchylić zabezpieczenie zobowiązania podatkowego dokonane na majątku podatnika na podstawie decyzji wymiarowych, uchylonych w wyniku orzeczeń sądów administracyjnych.

Naczelnik US w Pabianicach po pięciu dniach od umorzenia postępowania egzekucyjnego poinformował Sąd Rejonowy w Pabianicach (w dniu 20 października 2014 r.), iż podatnik nie posiada zaległości i wystąpił o wykreślenie wpisu hipoteki przymusowej w księdze wieczystej nieruchomości podatnika. Hipoteka została wykreślona 28 października 2014 r.

W US w Kartuzach w dwóch sprawach wystąpiono do Sądu o wykreślenie hipoteki przymusowej w dniu 17 października 2014 r., tj. po ponad trzech miesiącach od umorzenia postępowania egzekucyjnego (3 lipca 2014). Przepisy Ordynacji podatkowej i ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁶¹ nie określają dla organów podatkowych i egzekucyjnych terminów podjęcia czynności usuwających skutki dokonanych czynności egzekucyjnych, a podatnicy nie występowali z wnioskiem o wykreślenie hipoteki z księgi wieczystej⁶². W innej sprawie, w której dokonano zajęcia ruchomości, zawiadomienie o zwolnieniu spod zajęcia środka transportu wysłano do Starostwa Powiatowego w Kartuzach w dniu 12 lipca 2013 r., tj. dziewięć dni po wpływie wniosku o uchylenie zabezpieczenia.

Przyczyny uchylania decyzji

Śród 48 badanych spraw, 27 wyroków dotyczyło zobowiązań podatkowych za lata 2002–2005 (56,3%), 16 za lata 2006–2007 (33,3%) i tylko 16 (33,3%) za lata 2009–2011. Pierwsze decyzje wymiarowe w 48 badanych sprawach zostały wydane przez organy podatkowe pierwszej instancji (naczelnika urzędu skarbowego) lub dyrektora urzędu kontroli skarbowej w latach 2009–2013, w tym w latach 2009–2010 wydano 30 decyzji, w latach 2011–2012 – 17 decyzji, w 2013 r. wydano tylko jedną decyzję. W czterech sprawach wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych były nieprawomocne na dzień zakończenia kontroli w związku z nierozpoznaniem przez NSA skarg kasacyjnych złożonych przez podatników. Dziewięć spraw było więcej niż jeden raz przedmiotem rozpatrywania przez wojewódzkie sądy administracyjne.

⁶⁰ Zarządzenie nr 10 Naczelnika US Warszawa-Targówek z dnia 31 stycznia 2007 r., zmienione Zarządzeniem nr 14 z dnia 21 marca 2013 r. i Zarządzeniem nr 25 z 2 sierpnia 2013 r.

⁶¹ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.).

⁶² W wyroku z dnia 29 listopada 2012 r. (II FSK 2320/12) NSA w Warszawie stwierdził, że wierzyciel hipoteczny nie jest zobowiązany do występowania z wnioskami o wykreślenie hipotek. Zgodnie z art. 100 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, w razie wygaśnięcia hipoteki wierzyciel jest obowiązany dokonać wszelkich czynności umożliwiających wykreślenie hipoteki z księgi wieczystej, tj. np. wydać właścicielowi obciążonej nieruchomości, na jego wniosek, dokumentu (zgody), pozwalającego na wykreślenie hipoteki z księgi wieczystej.

W 12 sprawach (25%) powodem uchylenia decyzji organów podatkowych przez sąd administracyjny było naruszenie w toku postępowania podatkowego zasad ogólnych prawa podatkowego (głównie naruszenia art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 O.p. poprzez niewyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy, nieprzeprowadzenie wyczerpującego postępowania dowodowego oraz oparcie rozstrzygnięcia na niekompletnym materiale dowodowym). Stwierdzone nieprawidłowości świadczą o niewystarczającej staranności w ustalaniu i dokumentowaniu stanu faktycznego, a także ocenie zgromadzonych dowodów przez prowadzących postępowania kontrolne i podatkowe, co było działaniem nierzetelnym.

W 19 sprawach (40%) decyzje zostały uchylone z uwagi na:

- przyjęcie przez sąd administracyjny wykładni prawa wspólnotowego wynikającej z wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁶³ (w jednej sprawie w Trzecim US Warszawa-Śródmieście oraz w dwóch sprawach w US Warszawa-Targówek);
- zastosowanie przez sąd rozstrzygnięcia zawartego w wyroku Trybunału Konstytucyjnego, z dnia 18 lipca 2013 r. (SK 18/09)⁶⁴, że przepis art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶⁵, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP (łącznie w 10 sprawach: w siedmiu w US Kartuzy, w dwóch w US Tychy oraz w jednej w US Pabianice);
- zastosowanie przez sąd rozstrzygnięcia zawartego w wyroku Trybunału Konstytucyjnego RP z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11)⁶⁶, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy O.p. wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o wykroczenie skarbowe jedynie wówczas, gdy o postępowaniu tym podatnik został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 O.p. (jedna sprawa w US Warszawa-Targówek oraz cztery w US Pabianice);
- rozstrzygnięcie przez NSA uchwałą z dnia 3 czerwca 2013 r. (I FSP 6/12), że zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 O.p. w brzmieniu wiążącym od dnia 1 września 2005 r., gdy zawiadomienie podatnika o jego zastosowaniu nastąpi przed upływem terminu przedawnienia (jedna sprawa w US Warszawa-Targówek).

Wykonywanie wyroków sądów administracyjnych korzystnych dla organów podatkowych

Kontrolowane urzędy skarbowe prawidłowo wykonywały wyroki sądów administracyjnych oddalające skargi podatników i utrzymujące w mocy decyzje organów podatkowych. Ocena ta została sformułowana na podstawie próby badawczej 32 spraw. Nieprawidłowości stwierdzono tylko w US Warszawa-Targówek i w US Pabianice (jednak nie wpłynęły na ocenę pozytywną US Pabianice w tym obszarze z uwagi na skalę i rozmiar).

⁶³ Tj. wyroku TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/2011 *BGŻ Leasing Sp. z o.o.* w zakresie kwalifikacji prawnej usług ubezpieczenia w leasingu dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a także wyroków: z dnia 31 stycznia 2013 r. w połączonych sprawach C-642/11 *Stroj Trans* i C-643/11 *ŁWK-56 EOOD* i z dnia 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach C-80/11 i C-142/11 *Mehageben kft* oraz *Peter David*, w świetle których odebranie prawa do odliczenia z tzw. „pustych” faktur, jest możliwe po uprzednim wykazaniu przez organ, że nabywca wiedział lub przy dochowaniu należytej staranności mógł wiedzieć, że uczestniczy w transakcji stanowiącej oszustwo podatkowe.

⁶⁴ Dz. U. z 2013 r., poz. 985.

⁶⁵ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

⁶⁶ Dz. U. z 2012 r., poz. 848.

W przypadku braku wpłaty należności podatkowych, po otrzymaniu wyroków utrzymujących w mocy decyzje organów podatkowych, prawidłowo i bezzwłocznie podejmowano działania zmierzające do wyegzekwowania zaległości, w tym ustalano majątek i źródła dochodów zobowiązanych oraz stosowano dozwolone prawem środki egzekucyjne. Dokonywano też zaliczenia nadpłaty z innych podatków zgodnie z dyspozycją podatnika lub rozłożenia podatku na raty.

Jedynie w US Warszawa-Targówek nie podjęto przez 2,5 roku czynności egzekucyjnych na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego na zaległość w kwocie 4,9 tys. zł, czym naruszono przepis § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁶⁷. W trakcie kontroli NIK Urząd wystawił tytuł wykonawczy na aktualną kwotę zaległości (1,4 tys. zł), doręczył tytuł wykonawczy dłużnikowi i dokonał zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego dłużnika. W pozostałych przypadkach egzekucję wszczynano bezzwłocznie.

Podjęte działania egzekucyjne tylko w niewielkim stopniu okazały się skuteczne ze względu na brak majątku i źródeł dochodu zobowiązanych, a także fakt, że dotyczyły zobowiązań sprzed wielu lat. W wyniku działań egzekucyjnych oraz dobrowolnych wpłat podatników odzyskano 21,6% z kwoty 16.243,0 tys. zł.

W US Pabianice, w jednej sprawie po uzyskaniu w dniu 24 lutego 2014 r. prawomocnego wyroku WSA w Łodzi, utrzymującego w mocy decyzję organów podatkowych i ustaniu przyczyny zawieszenia postępowania egzekucyjnego, nie zawiadomiono zobowiązanego o ponownym podjęciu postępowania. Nie wykonano tym samym obowiązku wynikającego z art. 57 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁶⁸.

Ponaglenia kierowane przez podatników do organu wyższego stopnia na niezłatwienie sprawy w terminie i skargi na bezczynność.

W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. podatnicy czterech kontrolowanych urzędów skarbowych wnieśli, na podstawie art. 141 § 1 O.p., ogółem 39 ponagleń do organu wyższego stopnia (dyrektora izby skarbowej) na niezłatwienie sprawy w terminie⁶⁹. Dyrektor IS w Warszawie uznał za uzasadnione sześć ponagleń złożonych przez podatników Trzeciego US Warszawa-Śródmieście. W żadnym przypadku ponaglenia te nie dotyczyły postępowań przekazanych do ponownego rozpatrzenia w wyniku wyroku sądu administracyjnego, uchylającego decyzje organów podatkowych). W żadnym też przypadku dyrektor izby skarbowej nie stwierdził, że niezłatwienie sprawy w terminie miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa (art. 141 § 2 O.p.).

Podatnicy sześciu kontrolowanych urzędów skarbowych nie występowali o odszkodowanie, czy też o ukaranie naczelnika urzędu grzywną w oparciu o art. 154 p.p.s.a.

W okresie objętym kontrolą podatnicy Trzeciego US Warszawa-Śródmieście wnieśli do WSA na podstawie art. 3 § 2 pkt 8 ustawy p.p.s.a. dwie skargi na bezczynność organu podatkowego (w I półroczu 2014 r.), w tym jedną skargę dotyczącą postępowania w sprawie stwierdzenia i zwrotu nadpłaty z pominięciem wydania stosownej decyzji. Skarga została przekazana do WSA w czerwcu 2014 r., sprawa jest w toku.

⁶⁷ Dz. U. Nr 137, poz. 1541 ze zm. Rozporządzenie przestało obowiązywać z dniem 22 maja 2014 r.

⁶⁸ Dz. U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.

⁶⁹ W tym 25 ponagleń wnieśli podatnicy US Warszawa-Targówek i 12 – podatnicy Trzeciego US Warszawa-Śródmieście.

4.1 Przygotowanie kontroli

Organizacja kontroli

Czynności kontrolne rozpoczęto 27 sierpnia 2014 r. Wystąpienie pokontrolne do Ministra Finansów zostało podpisane w dniu 17 grudnia 2014 r., a wystąpienia do naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb celnych do 22 grudnia 2014 r.

Kontrolę prowadzili kontrolerzy Departamentu Budżetu i Finansów oraz czterech delegatur: w Gdańsku, Katowicach, Łodzi i Szczecinie. Departament Budżetu i Finansów skontrolował Ministerstwo Finansów, Izbę Celną w Warszawie i dwa urzędy skarbowe. Delegatury skontrolowały właściwą miejscowo izbę celną i po jednym urzędzie skarbowym.

Metodyka prowadzenia kontroli

Do kontroli wybrano urzędy skarbowe o najwyższym procentowo wskaźniku decyzji uchylonych przez sądy administracyjne spośród urzędów o największej liczbie wyroków sądów administracyjnych.

Sprawy do kontroli wybrano na podstawie danych z systemu informatycznego POLTAX (w urzędach skarbowych) lub ZEFIR (w izbach celnych). Przy wyborze spraw do kontroli w izbach celnych korzystano również z rejestrów skarg prowadzonych na podstawie zarządzenia nr 37 Ministra Finansów z dnia 14 sierpnia 2012 r. w sprawie postępowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji, postanowienia lub innego aktu albo czynności z zakresu administracji publicznej oraz rejestrów prowadzonych w tych sprawach⁷⁰.

W każdym kontrolowanym urzędzie skarbowym i izbie celnej zbadano m.in.:

- 13 wyroków sądów administracyjnych dotyczących podatku VAT, CIT i PIT (w urzędzie skarbowym) i podatku VAT, podatku akcyzowego i należności celnych (w izbie celnej), które wpłynęły do jednostki w 2013 r. i w I półroczu 2014 r., z tego:
 - pięć wyroków WSA i trzy wyroki NSA niekorzystne dla organów podatkowych,
 - trzy wyroki WSA i dwa wyroki NSA utrzymujące w mocy decyzję organów podatkowych⁷¹.
- ponaglenia kierowane przez podatników do organu wyższego stopnia na niezafatwienie sprawy w terminie (wszystkie dotyczące badanej próby lub dwa w innych sprawach)⁷²;
- skargi podatników wniesione do WSA na bezczynność organów podatkowych (wszystkie dotyczące badanej próby lub dwie w innych sprawach)⁷³;
- odsetki i odszkodowania wypłacone podatnikom w związku z opieszałym wykonaniem lub niewykonaniem wyroków sądów administracyjnych (wszystkie dotyczące badanej próby lub trzy w innych sprawach)⁷⁴.

⁷⁰ Dz. Urz. MF z dnia 24 sierpnia 2012 r. Zarządzenie nr 37 nakłada obowiązek prowadzenia rejestrów skarg na dyrektorów izb skarbowych, izb celnych, urzędów kontroli skarbowej i właściwych departamentów Ministerstwa Finansów.

⁷¹ W praktyce niektóre próby były mniej liczne, ponieważ w kontrolowanych jednostkach nie zawsze występowała zaplanowana do kontroli liczba spraw; wówczas – dla zachowania liczebności próby w poszczególnych kategoriach (wyroki korzystne i niekorzystne dla organów podatkowych) – kontrolą obejmowano więcej lub mniej wyroków sądu pierwszej instancji (WSA) lub NSA.

⁷² W praktyce próby mogły być mniej liczne, jeśli w kontrolowanej jednostce nie występowała zaplanowana do kontroli liczba spraw.

⁷³ Jw.

⁷⁴ Jw.

Zbadano także pociąganie pracowników do odpowiedzialności porządkowej i dyscyplinarnej za beczynność na podstawie art. 142 O.p., odpowiedzialność odszkodowawczą na podstawie art. 154 p.p.s.a. oraz odpowiedzialność majątkową za błędy na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa⁷⁵.

Doboru próby dokonywano spośród spraw o najwyższej wartości zobowiązania (podatku, należności celnej).

W Ministerstwie Finansów zbadano działania nadzorcze Ministra Finansów nad wykonywaniem przez podległe organy wyroków sądów administracyjnych oraz działania podejmowane w celu eliminowania nieprawidłowości w postępowaniach podległych organów, w tym ujednocianie postępowań w związku z ustaloną linią orzeczniczą sądów.

Formułując ocenę ogólną NIK wzięła pod uwagę opinię prezesów wojewódzkich sądów administracyjnych i Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego na temat wykonywania wyroków sądów przez organy podatkowe, o którą wystąpiła w październiku 2014 r.

4.2 Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Oceny, uwagi i wnioski zawarto w 12 wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników kontrolowanych jednostek.

Zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego zgłosił Minister Finansów, Dyrektor IC w Gdyni i Dyrektor IC w Katowicach.

Zespół Orzekający Komisji Rozstrzygającej w NIK uznał za niezasadne zastrzeżenia złożone przez Dyrektora IC w Gdyni, dotyczące trzech nieprawidłowości, tj. niezrealizowania dyspozycji zawartych w wyrokach sądu administracyjnego, niewypłacenia stronie odsetek od zwracanych należności i niezawiadomienia strony o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, a także zastrzeżenia złożone przez dyrektora IC w Katowicach dotyczące dokonania zwrotu nadpłaty z przekroczeniem terminu oraz naruszenia przyjętego w Izbie trybu postępowania w przypadkach wydania przez organ odwoławczy decyzji. Za częściowo zasadne uznał zastrzeżenia Dyrektora IC w Katowicach dotyczące przyczyn powstania nieprawidłowości.

Nie zostały rozpatrzone zastrzeżenia złożone przez Ministra Finansów, złożone z uchybieniem terminu. Uwzględniono jednak zawarte uwagi przy opracowywaniu informacji o wynikach kontroli (zastrzeżenia nie dotyczyły wniosków pokontrolnych).

Realizacja wniosków

W wystąpieniu pokontrolnym, skierowanym do Ministra Finansów, NIK wniosła o zwiększenie nadzoru nad terminowością postępowań podatkowych prowadzonych przez Ministra Finansów po otrzymaniu wyroków sądów administracyjnych i zawiadamianie stron postępowania o nowym terminie załatwienia sprawy stosownie do art. 140 ustawy Ordynacja podatkowa, a także o kontynuowanie działań zmierzających do zwiększenia nadzoru nad prawidłowością decyzji wydawanych przez jednostki podległe Ministrowi Finansów.

Minister Finansów poinformował o przyjęciu obydwu wniosków do realizacji. Między innymi poinformował o skierowaniu w grudniu 2014 r. do podległych jednostek, w celu wdrożenia i realizacji, dokumentu pn. *System wyznaczania celów dla Administracji Podatkowej oraz mierników ich realizacji*.

⁷⁵ Dz. U. z 2011 r. Nr 34, poz. 173.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do dyrektorów izb celnych⁷⁶ i naczelników urzędów skarbowych⁷⁷ sformułowano 14 wniosków pokontrolnych m.in. o terminowe dokonywanie zwrotów nadpłat podatku w przypadku uchylecia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji (IC w Warszawie i IC w Szczecinie, US Warszawa-Targówek, US Pabianice), zapewnienie realizowania dyspozycji zawartych w wyrokach sądów administracyjnych (IC w Gdyni, US Warszawa-Targówek). Ponadto NIK wystąpiła do Dyrektora IC w Warszawie o podjęcie działań w celu pociągnięcia do odpowiedzialności winnych zaniedbań za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z wypłatą odsetek od nieterminowych zwrotów nadpłat, a także o poinformowanie NIK o wynikach postępowań dyscyplinarnych podjętych wobec funkcjonariuszy Urzędu Celnego I w Warszawie odpowiedzialnych za nieterminowe wszczęcie postępowań.

Dyrektorzy izb celnych i naczelnicy urzędów skarbowych poinformowali o przyjęciu wniosków do realizacji i podjętych działaniach nadzorczych w celu ich wykorzystania, a także o wprowadzonych zmianach organizacyjnych. Dyrektor IC w Warszawie poinformował, że w grudniu 2014 r. zawiadomił Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w Ministerstwie Finansów o popełnieniu przez funkcjonariusza celnego czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁷⁸.

■ Finansowe rezultaty kontroli

Finansowe rezultaty kontroli wyniosły 131,2 tys. zł, w tym 128,7 tys. zł finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości oraz korzyści finansowe w wysokości 3,2 tys. zł.

⁷⁶ Nie formułowano wniosków pokontrolnych do Dyrektora IC w Katowicach.

⁷⁷ Nie formułowano wniosków pokontrolnych do Naczelnika Trzeciego US Warszawa-Śródmieście, Naczelnika Zachodniopomorskiego US w Szczecinie, Naczelników US w Kartuzach i w Tychach.

⁷⁸ Dz. U. z 2013 r., poz. 168.

Charakterystyka stanu prawnego

1/ Zasady postępowania przed sądem administracyjnym

Zasady postępowania przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi oraz Naczelnym Sądem Administracyjnym określono w przepisach ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷⁹ (p.p.s.a.).

Zgodnie z art. 145 § 1 p.p.s.a. wojewódzki sąd administracyjny uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie:

- 1) uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi:
 - a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy; Naruszenie prawa materialnego, może polegać bądź na błędnej jego wykładni, czyli mylnym pojmowaniu treści lub znaczenia określonego przepisu, bądź na niewłaściwym jego zastosowaniu, czyli podciągnięciu ustalonego stanu faktycznego pod hipotezę niewłaściwego przepisu (błąd w subsumcji);
 - b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania;
 - c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy;
- 2) stwierdza nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub w części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych przepisach;
- 3) stwierdza wydanie decyzji lub postanowienia z naruszeniem prawa, jeżeli zachodzą przyczyny określone w Kodeksie postępowania administracyjnego lub w innych przepisach.

Wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego staje się prawomocny jeżeli strona nie skorzysta z prawa do złożenia skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Na podstawie art. 173 § 1 p.p.s.a. od wydanego przez wojewódzki sąd administracyjny wyroku lub postanowienia kończącego postępowanie w sprawie przysługuje skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skargę kasacyjną może wnieść strona, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich lub Rzecznik Praw Dziecka po doręczeniu im odpisu orzeczenia z uzasadnieniem.

Zgodnie z art. 174 p.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach:

- 1) naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie;
- 2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny w razie uwzględnienia skargi kasacyjnej uchyla zaskarżone orzeczenie w całości lub w części i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania sądowi, który wydał orzeczenie, a gdyby sąd ten nie mógł rozpoznać jej w innym składzie innemu sądowi.

Na podstawie art. 154 § 1 p.p.s.a. w razie niewykonania wyroku uwzględniającego skargę na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania oraz w razie bezczynności organu lub przewlekłego prowadzenia postępowania po wyroku uchylającym lub stwierdzającym nieważność aktu lub czynności strona, po uprzednim pisemnym wezwaniu właściwego organu do wykonania wyroku lub załatwienia sprawy, może wnieść skargę w tym przedmiocie, żądając wymierzenia

⁷⁹ Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.

temu organowi grzywny. Grzywnę, wymierza się do wysokości dziesięciokrotnego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie odrębnych przepisów (art. 154 § 6).

Osobie, która poniosła szkodę wskutek niewykonania orzeczenia sądu, służy roszczenie o odszkodowanie na zasadach określonych w Kodeksie cywilnym (art. 154 § 4). Odszkodowanie przysługuje od organu, który nie wykonał orzeczenia sądu. Jeżeli organ w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia wniosku o odszkodowanie nie wypłacił odszkodowania, uprawniony podmiot może wnieść powództwo do sądu powszechnego (art. 154 § 5).

2/ Zasady postępowania organów podatkowych z prawomocnymi wyrokami sądowymi

Zgodnie z art. 153 p.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia. Sąd administracyjny w uzasadnieniu orzeczenia dokonuje oceny prawnej. Chodzi o ocenę zarówno trybu postępowania zastosowanego przez organ (a więc czy prawidłowo przeprowadzono postępowanie, właściwie zastosowano normy prawa procesowego), jak i ocenę zastosowanych przepisów prawa materialnego.

Przepis art. 153 ma charakter bezwzględnie obowiązujący, stąd ani organ administracji publicznej, ani sąd administracyjny – ponownie orzekając w tej samej sprawie, nie może pominąć oceny prawnej wyrażonej wcześniej w orzeczeniu.

Przepisy ustawy Ordynacja podatkowa odnoszące się do spraw rozstrzygniętych przez sądy administracyjne

a/ przebieg postępowania podatkowego

Zgodnie z art. 139 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (O.p.) 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. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie (art. 139 § 2).

Załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym 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 (art. 139 § 3).

O każdym przypadku niezakończona sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy. Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (art. 140 O.p.).

Zgodnie z art. 141 § 1 O.p. na niezakończona sprawy we właściwym terminie lub terminie ustalonym na podstawie art. 140 O.p. stronie służy ponaglenie do organu podatkowego wyższego stopnia. Organ uznając ponaglenie za uzasadnione, wyznacza dodatkowy termin załatwienia sprawy oraz zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych niezakończona sprawy w terminie, a w razie

potrzeby podejmuje środki zapobiegające naruszaniu terminów załatwiania spraw w przyszłości. Organ stwierdza jednocześnie, czy niezakończona sprawa w terminie miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa (art. 141 § 2).

Zgodnie z art. 207 O.p. organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Elementy decyzji określono w art. 210 O.p. Decyzję doręcza się stronie na piśmie (art. 211 O.p.). Od 11 maja 2014 r., na podstawie art. 144a O.p., istnieje możliwość doręczania decyzji za pomocą środków komunikacji elektronicznej⁸⁰. Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia (art. 212 O.p.).

Zgodnie z art. 220 § 1 O.p. od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji. Zgodnie z art. 227 § 1 O.p. organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie, przekazuje je wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania odwołania, chyba że w tym terminie wyda decyzję na podstawie art. 226.

Zgodnie z art. 233 O.p. organ odwoławczy wydaje decyzję, w której:

- 1) utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo
- 2) uchyla decyzję organu pierwszej instancji:
 - a. w całości lub w części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję – umarza postępowanie w sprawie,
 - b. w całości i sprawę przekazuje do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, albo
 - c. umarza postępowanie odwoławcze.

Organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (art. 233 O.p.).

b) zasady zwrotu nadpłat w związku z wydanymi wyrokami sądowymi

W przypadku niekorzystnych dla organów podatkowych rozstrzygnięć sądowych pojawia się problem zwrotu podatnikom nadpłaconego podatku tzw. nadpłaty.

Zgodnie z art. 77 § 1 O.p. nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji, lub 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty.

Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 3 O.p. nadpłata podlega zwrotowi w terminie 14 dni od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję organu podatkowego pierwszej instancji lub stwierdzającego jej nieważność.

⁸⁰ Na podstawie ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 183).

W przypadku uchylecia decyzji podatkowej lub stwierdzenia jej nieważności, jeżeli następnie, w terminie trzech miesięcy od dnia uchylecia lub stwierdzenia nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję lub stwierdzającego jej nieważność, zostanie wydana decyzja w tej samej sprawie, nadpłata, która stanowi różnicę między podatkiem wpłaconym a podatkiem wynikającym z tej decyzji, podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania nowej decyzji. W przypadku niewydania nowej decyzji w terminie, o którym mowa w art. 77 § 3, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej lub decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki.

Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. W przypadku doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję organu podatkowego pierwszej instancji lub stwierdzającego jej nieważność nadpłata podlega oprocentowaniu od dnia powstania nadpłaty (art. 78 O.p.).

Wykaz jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły kontrolę, skontrolowanych podmiotów, osób zajmujących kierownicze stanowiska odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność oraz oceny kontrolowanej działalności

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Skontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena
1	2	3	4	5
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Jan Vincent Rostowski, a od 27 listopada 2013 r., Mateusz Szczurek	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości w obszarze działań nadzorczych Ministra Finansów nad wykonywaniem przez podległe organy wyroków sądów administracyjnych, a pozytywna w pozostałym zakresie
2.		Izba Celna w Warszawie	Andrzej Chodubski	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
3.		Trzeci Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście	Jolanta Ozimek	Pozytywna
4.		Urząd Skarbowy Warszawa-Targówek	Ewa Krzysiak	Negatywna w zakresie wykonywania wyroków sądów korzystnych dla podatników, a pozytywna, mimo stwierdzonej nieprawidłowości w zakresie wykonywania wyroków korzystnych dla organów podatkowych
5.	Delegatura NIK w Gdańsku	Izba Celna w Gdyni	Wiesław Struk	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
6.		Urząd Skarbowy w Kartuzach	Edyta Darwicka	Pozytywna
7.	Delegatura NIK w Łodzi	Izba Celna w Łodzi	Dorota Kędzierska	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
8.		Urząd Skarbowy w Pabianicach	Krzysztof Jasiak	Pozytywna
9.	Delegatura NIK w Katowicach	Izba Celna w Katowicach	Włodzimierz Wołczew	Pozytywna
10.		Urząd Skarbowy w Tychach	Ewa Langer	Pozytywna
11.	Delegatura NIK w Szczecinie	Izba Celna w Szczecinie	Lidia Mołodecka	Pozytywna
12.		Zachodniopomorski Urząd Skarbowy w Szczecinie	Andrzej Tyrcha	Pozytywna

Wykaz aktów prawnych

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach skarbowych i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r., Nr 121, poz.1267 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. z 2013 r., poz. 1404 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażąco naruszenie prawa (Dz. U. z 2011 r., Nr 34, poz. 173).
6. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.).
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 października 2009 r. w sprawie utworzenia izb celnych i urzędów celnych oraz określenia ich siedzib (Dz. U. z 2009 r., Nr 180, poz.1404.).
8. Zarządzenie nr 5 Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r., poz. 3) i wcześniejsze zarządzenie nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2010 r. Nr 10, poz. 45).
9. Zarządzenie nr 28 Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2013 r. w sprawie nadania statutów izbom celnym i urzędom celnym (Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r., poz. 56).
10. Zarządzenie nr 37 Ministra Finansów z dnia 14 sierpnia 2012 r. w sprawie postępowania w przypadku zaskarżania do sądu administracyjnego decyzji, postanowienia lub innego aktu albo czynności z zakresu administracji publicznej (Dz. Urz. Min. Fin. z 2012 r., poz. 44 ze zm.).

Wykaz organów, 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. Minister Finansów
6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
7. Rzecznik Praw Obywatelskich
8. Przewodniczący Sejmowej Komisji Finansów Publicznych
9. Przewodniczący Sejmowej Komisji do Spraw Kontroli Państwowej
10. Przewodniczący Sejmowej Komisji Odpowiedzialności Konstytucyjnej
11. Szef Kancelarii Prezydenta RP
12. Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów
13. Szef Kancelarii Sejmu
14. Szef Kancelarii Senatu
15. Centralne Biuro Antykorupcyjne
16. Kierownicy kontrolowanych jednostek