



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.005.02.2022

Pan  
Wojciech Pawlak  
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej  
w Warszawie  
Izba Administracji Skarbowej w Warszawie  
ul. Alojzego Felińskiego 2B  
01-513 Warszawa

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

zmienione zgodnie z treścią uchwały Zespołu Orzekającego Komisji Rozstrzygającej  
w Najwyższej Izbie Kontroli z dnia 28 grudnia 2022 r.

P/22/010 – Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów  
Krajowej Administracji Skarbowej

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie, ul. A. Felińskiego 2B, 01-513 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Wojciech Pawlak, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, od 12 maja 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: <ul style="list-style-type: none"><li>– Bartosz Zbaraszczuk, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, od 12 maja 2020 r. do 11 maja 2022 r.</li><li>– Robert Antoszkiewicz, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, od 1 kwietnia 2017 r. do 11 maja 2020 r.</li></ul>
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Zarządzanie prowadzeniem przez jednostki podległe kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych</li><li>2. Prowadzenie postępowań podatkowych</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>1</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Piotr Korczak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/56/2022 z 2 sierpnia 2022 r.</li><li>2. Robert Grzybko, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/57/2022 z 2 sierpnia 2022 r.</li></ol> <p style="text-align: right;">(akta kontroli: tom I str. 1-4)</p>

<sup>1</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w badanym okresie (od 2020 r. do I półrocza 2022 r.) podejmował systematyczne działania nadzorcze mające na celu poprawę wyników podległych jednostek w zakresie kontroli prawidłowości rozliczeń podatków, postępowań podatkowych i postępowań egzekucyjnych.

Izba Administracji Skarbowej w Warszawie<sup>3</sup>, wraz z jednostkami podległymi, osiągnęła planowany poziom wartości większości mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Dyrektor IAS rzetelnie monitorował przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym a uzyskanymi wynikami, a w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników podejmował działania zaradcze. Jednak w jednym przypadku nie osiągnięto przez dwa lata z rzędu oczekiwanej wartości miernika dotyczącego skuteczności kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Pomimo podejmowanych przez Dyrektora IAS działań nie we wszystkich badanych obszarach nastąpiła wyraźna poprawa osiąganych wyników, szczególnie w porównaniu do 2020 r., w którym w związku z epidemią COVID-19 wyniki te istotnie obniżyły się.

Liczba przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego kontroli podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa zmniejszyła się z 3102 w 2019 r. do 2489 w 2021 r., a w I półroczu 2022 r. wyniosła 1211. Średni czas trwania kontroli wydłużył się z 154 dni w 2019 r. do 171 w 2021 r., a w I półroczu 2022 r. wyniósł 175 dni. Przy niższej liczbie prowadzonych kontroli podatkowych ich skuteczność, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę większą niż 3 tys. zł, do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem, poprawiła się z 84,4% w 2019 r. do 89% w 2021 r., a w I półroczu 2022 r. wyniosła 91%. Wydłużył się z 248 dni w 2019 r. do 286 dni w 2021 r. średni czas prowadzenia postępowania podatkowego w I instancji po kontroli podatkowej, a w I półroczu 2022 r. wyniósł on 301 dni. Nie uległa przy tym poprawie jakość decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych.

Niemniej w badanym okresie wzrosła z 332 w 2019 r. do 403 w 2021 r. liczba kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego<sup>4</sup> (a w I półroczu 2022 r. wyniosła 238). Poprawiła się również ich skuteczność z 71,4% w 2019 r. do 86,8% w 2021 r. (a w I półroczu 2022 r. wyniosła 87,4%). Natomiast wydłużył się:

- z 360 dni w 2019 r. do 421 dni w 2021 r. średni czas trwania kontroli celno-skarbowej; przy czym w I półroczu 2022 r. wystąpiła poprawa, gdy czas prowadzenia jednej kontroli obniżył się średnio do 336 dni;
- z 123 dni w 2019 r. do 200 dni w 2021 r. średni czas trwania postępowania podatkowego w I instancji po kontroli celno-skarbowej, przy czym w I półroczu 2022 r. nastąpiła poprawa i postępowanie trwało średnio 167 dni;
- z 68 dni w 2019 r. do 111 dni w 2021 r. średni czas trwania postępowania w II instancji; a w I półroczu 2022 r. wzrósł do 115 dni.

<sup>2</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>3</sup> Dalej także: IAS.

<sup>4</sup> Dalej także: UCS.

Poprawiła się zarazem jakość decyzji wydanych przez Naczelnika Mazowieckiego UCS w I instancji po kontrolach celno-skarbowych, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji oraz relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika MUCS w II instancji.

Kwota zaległości podatkowych, wyegzekwowanych przez naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego w postępowaniach egzekucyjnych, obniżyła się z 1410,9 mln zł w 2019 r. do 1205,2 mln zł w 2021 r. Wynik ten poprawił się w I półroczu 2022 r., gdy wyegzekwowano 747,3 mln zł. Skuteczność postępowań egzekucyjnych, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia, obniżyła się z 46% w 2019 r. do 42,1% w 2021 r., a w I półroczu 2022 r. wyniosła 18,1% i była zbliżona do poziomu z I półrocza 2021 r. (19,2%).

Nastąpił znaczący wzrost zaległości odpisanych z powodu przedawnienia, tj. z 1769,3 mln zł w 2019 r. do 4480,2 mln zł w 2021 r. Były to głównie kwoty obejmujące nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, wykryte przez służby skarbowe. Należności tych, dotyczących głównie transakcji „karuzelowych” i fikcyjnych podmiotów, nie wyegzekwowano z uwagi na brak majątku zobowiązanych i możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych.

Egzekwowanie zaległości podatkowych, w tym przedawnianie się zobowiązań podatkowych, oraz realizacja przez jednostki podległe kontroli prawidłowości rozliczania przez podatników zobowiązań podatkowych i postępowań podatkowych była przedmiotem kontroli wewnętrznych, a wykonanie wniosków pokontrolnych podlegało monitorowaniu.

Dyrektor IAS w Warszawie prowadził działania nakierowane na poprawę jakości orzecznictwa podatkowego oraz systematycznie monitorował czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Niemniej spośród prawomocnych orzeczeń Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego<sup>5</sup> w Warszawie, znaczny był odsetek decyzji Dyrektora IAS uchylonych lub częściowo uchylonych.

Skrócił się do 111 dni średni czas postępowania prowadzonego w II instancji przez Dyrektora IAS (dotyczącego rozstrzygnięć naczelnika urzędu skarbowego) w 2021 r. w porównaniu do 2019 r. (120 dni), natomiast w I półroczu 2022 r. wyniósł on średnio 122 dni.

Zagadnienia odnoszące się do prowadzenia przez Dyrektora IAS postępowań podatkowych nie były przedmiotem audytu wewnętrznego ani kontroli wewnętrznej.

W zbadanej próbie 15 postępowań podatkowych organu odwoławczego w sprawach wymierzenia zobowiązania podatkowego, w dwóch przypadkach nierzetelnie zweryfikowano przesłanki mające wpływ na przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, iż występuje niespójność przepisów Ordynacji podatkowej<sup>6</sup> (art. 70 § 7 pkt 2) i Ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>7</sup> (art. 286 § 2) we wskazaniu zdarzenia skutkującego zakończeniem biegu okresu zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz rozpoczęciem terminu do załatwienia sprawy przez organ administracji

<sup>5</sup> Dalej także: WSA

<sup>6</sup> Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.; dalej także: O.p. lub Ordynacja podatkowa).

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329, ze zm.; dalej także: p.p.s.a.).

po rozpatrzeniu sprawy przez sąd administracyjny. W dwóch przypadkach stwierdzono, iż znacząco wpłynęła ona na termin oraz treść rozstrzygnięcia Dyrektora IAS.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>8</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

#### **1. Zarządzanie prowadzeniem przez jednostki podległe kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych**

Opis stanu faktycznego

1. Dochody podatkowe zrealizowane przez IAS w Warszawie wyniosły 178 291,1 mln zł w 2019 r., 172 432,5 mln zł w 2020 r., 270 341,1 mln zł w 2021 r. oraz 140 422 mln zł w I półroczu 2022 r.

W ocenie Dyrektora IAS w Warszawie, spadek dochodów w 2020 r. w porównaniu do roku poprzedniego był efektem ogłoszonego stanu epidemii i ograniczeń w funkcjonowaniu gospodarki. W 2020 r. odnotowano znaczny wzrost wniosków o odroczenie terminów płatności należności podatkowych. Wzrost dochodów podatkowych w 2021 r. o 56,8% był efektem zmian właściwości urzędów skarbowych<sup>9</sup>, w myśl której między innymi obsługa wszystkich największych przedsiębiorców z terenu całego kraju została przeniesiona do Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. Wzrost wpływów podatkowych w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. był w największym stopniu efektem wpłat podatku przez podmioty, które w 2021 r. zmieniły właściwość miejscową lub nowo zarejestrowanych.

Głównymi źródłami dochodów podatkowych były w:

- 2020 r. – podatek od towarów i usług 46,7% i podatek dochodowy od osób fizycznych 18,6%,
- 2021 r. – podatek od towarów i usług 49,8% i podatek dochodowy od osób fizycznych 17,9%,
- 2022 r. (I półrocze) – podatek od towarów i usług 43,6% i podatek dochodowy od osób prawnych 22,8%.

Zaległości podatkowe na koniec I półrocza 2022 r. wyniosły 42 158,5 mln zł, co oznacza spadek o 344,1 mln zł i 21,7 mln zł (o 0,8% i 0,1%) w porównaniu do lat 2021 i 2020 r. Zaległości na koniec 2020 r. wyniosły 42 180,2 mln zł i były wyższe od zaległości na koniec 2019 r. o 4,5% (1803 mln zł), co było efektem trudnej sytuacji finansowej podatników w związku z ograniczeniami w funkcjonowaniu gospodarki wynikającymi z rozprzestrzeniania się zakażeń wirusem COVID-19.

W 2021 r. zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia wyniosły 4480,2 mln zł i były wyższe od zaległości odpisanych w latach poprzednich o odpowiednio 1915,3 mln zł (w porównaniu do 2020 r.) i o 2710,9 mln zł (w porównaniu do 2019 r.).

(akta kontroli: tom II str. 614-619; tom III str. 32-58, 438-474 – pliki: 418 )

#### **2. Prowadzenie przez organy Krajowej Administracji Skarbowej województwa mazowieckiego kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych**

<sup>8</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>9</sup> Wprowadzonymi rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. poz. 2456).

było monitorowane przez Dyrektora IAS w Warszawie za pomocą wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej<sup>10</sup> mierników, wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS. W skali całego województwa nie osiągnięto założonej wartości pięciu spośród 22 analizowanych mierników<sup>11</sup>, tj.:

- a) W 2020 r. oraz 2021 r. nie osiągnięto planowanej wartości miernika *Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych*<sup>12</sup>:
- w 2020 r. miernik wyniósł 69%, wobec oczekiwanej skuteczności kontroli na poziomie wyższym niż 80%,
  - w 2021 r. miernik wyniósł 70%, wobec oczekiwanej skuteczności kontroli na poziomie wyższym niż 80%.

Założonej wielkości miernika nie osiągnął w 2020 r. Mazowiecki UCS oraz Trzeci Mazowiecki Urząd Skarbowy<sup>13</sup>. Było to spowodowane ujawnieniem w rozliczeniach kluczowych podmiotów nieprawidłowości poniżej progu przyjętego dla tego miernika. Na skuteczność kontroli, według analiz prowadzonych w IAS, wpływ miały także problemy kadrowe związane z przebywaniem pracowników na długotrwałych zwolnieniach.

W 2021 r. powodem nieosiągnięcia miernika było zakończenie przez Mazowiecki UCS, a także przez Pierwszy Mazowiecki US oraz Drugi Mazowiecki US kontroli bez stwierdzenia nieprawidłowości. W trzech przypadkach były to kontrole realizowane na wniosek Ministra Finansów, obejmujące zagadnienia cen transferowych. W jednym przypadku podmiot kontrolowany złożył przed rozpoczęciem kontroli korekty deklaracji oraz uregulował wynikające z nich zobowiązania podatkowe.

Mając na uwadze niezrealizowanie planowanej wartości miernika, w IAS były prowadzone działania mające na celu zwiększenie liczby i skuteczności kontroli podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) w kluczowych podmiotach. W Mazowieckim UCS działania zaradcze koncentrowały się na intensyfikacji szkoleń pracowników w obszarach, w których zidentyfikowano problemy, a także wprowadzeniu specjalizacji komórek organizacyjnych. W IAS w Warszawie powołano w ramach Regionalnego Zespołu Analitycznego podzespół ds. podatku dochodowego od osób prawnych. Na podstawie wyników prowadzonych analiz, Dyrektor IAS w Warszawie polecił wybranym naczelnikom, aby około 10% realizowanych kontroli dotyczyło podatku dochodowego<sup>14</sup>, w tym podatku dochodowego od osób prawnych.

NIK zauważa, że działania Dyrektora IAS w Warszawie mające na celu wykonanie założonej wartości miernika były nieskuteczne przez dwa kolejne lata.

- b) w 2021 r. nie osiągnięto planowanej wartości miernika *Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych*<sup>15</sup>, miernik wyniósł 77%, wobec wartości oczekiwanej więcej niż 90%.

---

<sup>10</sup> Dalej także: KAS.

<sup>11</sup> Było to siedem mierników przyjętych przez Szefa KAS na 2020 r., osiem na 2021 r. oraz siedem na 2022 r.

<sup>12</sup> Miernik wyrażony relacją liczby kontroli pozytywnych z ustaleniami powyżej 100 tys. zł w podatku dochodowym od osób prawnych do ogólnej liczby kontroli podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>13</sup> Dalej także: US.

<sup>14</sup> Bez uwzględnienia kontroli dotyczących zaliczek.

<sup>15</sup> Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. do liczby postępowań kontrolnych, kontroli celno-

Nieosiągnięcie zamierzonej liczby kontroli było rezultatem niezakończenia do końca 2021 r. pięciu kontroli podatkowych oraz zawieszenia sześciu kontroli celno-skarbowych. Pięć postępowań kontrolnych zostało zawieszonych, gdyż wydanie decyzji było uzależnione od uprzedniego rozpatrzenia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. W jednym przypadku niezakończenie kontroli podatkowej było konsekwencją jej zawieszenia z uwagi na nieposiadanie przez podmiot kontrolowany organu zarządzającego.

Podjęte działania mające na celu zwiększenie liczby zakończonych postępowań podatkowych, koncentrowały się na prowadzeniu z prokuraturą uzgodnień dotyczących możliwości zakończenia postępowania kontrolnego bez względu na termin zakończenia śledztwa oraz powiększeniu zespołów kontrolnych. Dyrektor IAS w Warszawie zobowiązał podległych naczelników urzędów do przeglądu prowadzonych spraw ze szczególnym uwzględnieniem przyczyn wpływających na ich dotychczasowe niezakończenie oraz cyklicznego przekazywania do IAS w Warszawie informacji o długotrwałych kontrolach, podjętych w tym zakresie działaniach oraz o realnych terminach zakończenia czynności<sup>16</sup>.

- c) W 2021 r. nie osiągnięto planowanej wartości miernika *Udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych*, miernik wyniósł 59,3%, wobec wartości oczekiwanej więcej niż 60,15%.

Dyrektor IAS w Warszawie wskazał, że miernik uwzględniał jako sprawy zamknięte również sytuacje, w których zakończenie nastąpiło z uwagi na błąd wierzyciela, przekazanie sprawy do innego organu, śmierć lub likwidację podatnika czy prowadzenie postępowania upadłościowego. W 2021 r. zobligowano urzędy skarbowe do zakończenia długotrwałe prowadzonych spraw, które nie rokowały zapłatą tytułu wykonawczego. Od 2022 r. przedmiotowy miernik nie jest wykorzystywany do oceny pracy organów egzekucyjnych.

- d) W I półroczu 2022 r. nie osiągnięto planowanej wartości miernika *Realizacja kontroli wobec podmiotów znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*<sup>17</sup>, zrealizowano pięć kontroli, wobec wartości oczekiwanej co najmniej siedmiu kontroli.

Przyczynami nieosiągnięcia wymaganej wartości miernika, jak wskazał Dyrektor IAS w Warszawie, była złożoność prowadzonych kontroli (które obejmowały również problematykę cen transferowych, badania pod kątem stosowania przez podatników optymalizacji podatkowej), a także liczba transakcji podlegających badaniu i co za tym idzie długotrwałość kontroli. Przedmiotowy miernik został wprowadzony w 2022 r., podczas gdy prowadzone w IAS analizy w latach

---

skarbowych i kontroli podatkowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r.

<sup>16</sup> Dyrektor IAS w Warszawie dodatkowo wystąpił do Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów (będącego właścicielem miernika na poziomie centralnym), zwracając uwagę, że przesłanki zawieszające kontrolę podatkową wynikające z Ordynacji podatkowej są niezależne od organu prowadzącego sprawę i tym samym organy nie mają wpływu na ich wystąpienie, co jednak nie było uwzględnione w konstrukcji miernika.

<sup>17</sup> Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, w zakresie podatku CIT, wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które w roku podatkowym poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo osiągnęły udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określony zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 1%.

poprzednich koncentrowały się na podmiotach, w których możliwe było zakończenie kontroli z ustaleniami finansowymi.

W IAS w Warszawie podjęto działania mające na celu poprawę efektów kontroli, w tym celu ukierunkowano podległe jednostki na prowadzenie analiz obejmujących podmioty, których dotyczy miernik, dodatkowe przeszkolenie pracowników w zakresie kontroli dużych podmiotów oraz efektywniejsze wykorzystanie dostępnych zasobów informacyjnych.

(akta kontroli: tom I str. 7-13, 33-374; tom II str. 191-209, 223-359, 380-382, 391-392; tom III str. 1-5, 438-474 – pliki: 93-110 )

**3.** W kontrolowanym okresie Dyrektor IAS w Warszawie przeprowadził w podległych jednostkach dziewięć kontroli wewnętrznych w obszarze kontroli podatkowej i celno-skarbowej<sup>18</sup>, osiem kontroli w obszarze postępowań podatkowych<sup>19</sup> i 16 kontroli w zakresie egzekwowania zaległości podatkowych<sup>20</sup>.

W obszarze dotyczącym kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej Dyrektor IAS w Warszawie w pięciu przypadkach na dziewięć objął badaniem Mazowiecki UCS. Tematyką kontroli była prawidłowość przedłużania kontroli (dwie kontrole) oraz wykorzystanie plików JPK. Kontrole w podległych urzędach skarbowych<sup>21</sup> dotyczyły w dwóch przypadkach efektywności kontroli, a dwie kolejne działań prowadzonych przez naczelnika u wybranych podatników.

Postępowania podatkowe były przedmiotem czterech kontroli wewnętrznych przeprowadzonych przez Dyrektora IAS w Mazowieckim UCS i dotyczyły prawidłowości prowadzenia postępowań podatkowych z przekształcenia kontroli celno-skarbowej (trzy kontrole) oraz prowadzenia postępowań w związku z nieprawidłowościami ujawnionymi w oparciu o przepisy ustawy SENT<sup>22</sup>. Kontrole w urzędach skarbowych<sup>23</sup> dotyczyły prawidłowości wszczynania i czasu trwania postępowań.

Kontrole obszaru egzekwowania zaległości podatkowych dotyczyły prawidłowości prowadzonych postępowań egzekucyjnych (cztery kontrole)<sup>24</sup>, szybkość wystawiania tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe wynikających z deklaracji (sześć kontroli)<sup>25</sup>, postępowań zabezpieczających (trzy kontrole)<sup>26</sup>, umarzania postępowań egzekucyjnych<sup>27</sup> oraz wystawiania tytułów wykonawczych i ich realizacji<sup>28</sup>. Jedna kontrola dotyczyła sprawdzenia realizacji zaleceń pokontrolnych w obszarze egzekucji administracyjnej<sup>29</sup>.

Dyrektor IAS w Warszawie w jednym przypadku, na 33 zakończone kontrole wewnętrzne, ocenił<sup>30</sup> podległą jednostkę pozytywnie (3% kontroli), w dziewięciu

<sup>18</sup> Cztery w 2020 r., cztery w 2021 r. i jedną w I półroczu 2022 r.

<sup>19</sup> Dwie w 2020 r., cztery w 2021 r. i dwie w I półroczu 2022 r.

<sup>20</sup> Sześć w 2020 r., osiem w 2021 r. i dwie w I półroczu 2022 r.

<sup>21</sup> US w Przysusze, US w Wyszku, Pierwszy US w Radomiu i US Warszawa-Ursynów.

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi (Dz. U. z 2021 r. poz. 1857, ze zm.).

<sup>23</sup> US w Ciechanowie, US w Pruszkowie, US w Przysusze i US Warszawa-Bielany.

<sup>24</sup> Pierwszy Mazowiecki US w Warszawie, US Warszawa-Wawer, US Warszawa-Ursynów i US w Piasecznie.

<sup>25</sup> US w Mińsku Mazowieckim, US w Ostrołęce, US Warszawa-Praga, US w Wołominie, US Warszawa-Bielany i US w Piasecznie.

<sup>26</sup> US w Piasecznie (dwie kontrole) i US Warszawa-Mokotów.

<sup>27</sup> US w Piasecznie.

<sup>28</sup> US Warszawa-Wola.

<sup>29</sup> Trzeci US Warszawa-Śródmieście.

<sup>30</sup> Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie stosował czterostopniową skalę ocen: ocena pozytywna, ocena pozytywna z uchybieniami, ocena pozytywna z nieprawidłowościami, ocena negatywna.



przypadkach pozytywnie z uchybieniami (27,3%), w 18 pozytywnie z nieprawidłowościami (54,5%), a w pięciu przypadkach negatywnie (15,2%). Cztery kontrole zakończone oceną negatywną dotyczyły obszaru egzekucji, a piąta – postępowań podatkowych.

Do najczęściej występujących nieprawidłowości ujawnionych w toku kontroli prowadzonych przez Dyrektora IAS w Warszawie należało:

- w obszarze kontroli: nieprzestrzeganie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa (w szczególności dotyczących doręczania i ewidencjonowania pism), przewlekłe działanie urzędu, nie gromadzenie pełnego materiału dowodowego oraz błędne i nieterminowe wprowadzanie danych do systemów elektronicznych; w jednym przypadku stwierdzono brak zawiadomienia pełnomocnika o zwieszeniu terminu przedawnienia, co skutkowało w czterech sprawach przedawnieniem zobowiązania podatkowego;
- w obszarze postępowań podatkowych: nieprzestrzeganie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa (w szczególności art. 140), nieterminowe przekazywanie informacji o naruszeniu prawa podatkowego przez podatnika oraz przewlekłe lub nieefektywne prowadzenie spraw; w jednym przypadku stwierdzono dopuszczenie w toku kontroli do przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz wprowadzenie instrukcji umożliwiającej w szerokim zakresie odstępowanie od weryfikacji spraw;
- w obszarze egzekwowania zaległości podatkowych: opieszałość w podejmowaniu postępowań zabezpieczających lub wydawaniu decyzji o zabezpieczeniu, opieszałość w podejmowaniu pierwszej czynności egzekucyjnej, brak odnotowania lub odnotowanie z opóźnieniem w systemie POLTAX Plus wszystkich wymaganych czynności i zdarzeń egzekucyjnych, niepodejmowanie lub podejmowanie z opóźnieniem działań w ramach „miękkiej egzekucji” w stosunku do ujawnionych zaległości, nieegzekwowanie od podatników oświadczeń na formularzu ORD-HZ<sup>31</sup>.

Dyrektor IAS w Warszawie monitorował wykonywanie wniosków pokontrolnych. Informacja o stwierdzonych w ciągu roku istotnych nieprawidłowościach była przekazywana – po zakończeniu roku – do wszystkich naczelników województwa mazowieckiego w celu zweryfikowania możliwości ich wystąpienia oraz podjęcia stosowanych działań naprawczych lub zapobiegających. W prowadzonych kontrolach wewnętrznych badano również sposób wykonania zaleceń i działania podjęte przez naczelników kontrolowanych jednostek w zakresie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień ujawnionych w poprzednich kontrolach.

Zagadnienia odnoszące się do prowadzenia kontroli, postępowań podatkowych oraz egzekwowania zaległości podatkowych nie były w kontrolowanym okresie przedmiotem audytu wewnętrznego.

(akta kontroli: tom III str. 32-58, 438-474 – pliki: 215-278 )

**4.** Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe województwa mazowieckiego, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, wyniosła 3102 w 2019 r., 2454 w 2020 r. oraz 2489 w 2021 r. W I półroczu 2022 r. było to 1211 kontroli, w porównaniu do 949 kontroli w I półroczu 2021 r.

Skuteczność kontroli mierzona udziałem kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę większą niż 3 tys. zł w ogólnej liczbie kontroli, kształtowała się w latach 2019-2021 w przedziale od 77,8% do 89%. Spadek skuteczności o 6,6 punktu procentowego, przy obniżeniu się liczby zakończonych kontroli o 20,9%,

<sup>31</sup> Oświadczenie o nieruchomościach i prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, i rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

zanotowano w 2020 r. W kolejnym roku trafność typowania podmiotów do kontroli wyniosła już 89%, a w I półroczu 2022 r. 91%.

Spadek liczby przeprowadzonych kontroli nie był zaplanowanym działaniem, a był wynikiem szeregu czynników, do których jak wskazał Dyrektor IAS w Warszawie należy zaliczyć odstępowanie od kontroli, w których nie spodziewano się efektów finansowych. Wpływ na spadek liczby kontroli w 2020 r. w porównaniu do roku poprzedniego miało wprowadzenie od 20 marca 2020 r. stanu epidemii. W sytuacji objęcia kontrolowanych kwarantanną i izolacją przedłużano czynności. W IAS w Warszawie wprowadzono pracę rotacyjną i zdalną. Nastąpiło także zawieszenie biegu terminów w kontrolach podatkowych<sup>32</sup> na podstawie art. 15 zzs ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19<sup>33</sup>.

Liczba kontroli w zakresie podatku od towarów i usług zakończonych w 2020 r. oraz 2021 r. była niższa niż w 2019 r. odpowiednio o 20,6% i 12%, wyniosła 1814 w 2019 r., 1441 w 2020 r. oraz 1596 w 2021 r. Przeprowadzone w latach 2020-2021 kontrole były skuteczne w ponad 90%, a w 2019 r. – w 84,7%. Trafność kontroli poprawiła się w I półroczu 2022 r. do 93,2%, gdy zakończono 825 kontroli (w I półroczu 2021 r. wyniosła 90%, gdy zakończono 761 kontroli).

W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych na przestrzeni lat 2019-2021 nastąpił spadek liczby kontroli podatkowych z 230 do 133, tj. liczba kontroli przeprowadzonych w 2021 r. była o 26,1% niższa niż w 2020 r., a o 42,2% niższa niż w 2019 r. Trafność kontroli w 2021 r. była podobna do osiągniętej w 2019 r., wyniosła 74,4% (74,3%), natomiast w 2020 r. obniżyła się do 67,2%. Udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w I półroczu 2022 r. wyniósł 70,7% (zakończono 58 kontroli), gdy w I półroczu 2021 r. – 84,8% (zakończono 46 kontroli).

Jak wskazał Dyrektor IAS w Warszawie, przyczyną zmniejszenia się liczby kontroli dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych było wprowadzenie w związku z epidemią COVID-19 pracy rotacyjnej w urzędach oraz zwieszenie biegu terminów w kontrolach podatkowych na podstawie art. 15 zzs ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Dodatkowo od stycznia 2021 r. zmianie uległa struktura wyspecjalizowanych urzędów skarbowych poprzez wyodrębnienie Pierwszego Mazowieckiego US i Drugiego Mazowieckiego US jako urzędów o zasięgu krajowym. Jednocześnie obsługa podmiotów z kapitałem zagranicznym została przeniesiona do „niewyspecjalizowanych” urzędów skarbowych.

W celu zwiększenia liczby i skuteczności kontroli CIT, Dyrektor IAS w Warszawie powołał w ramach Regionalnego Zespołu Analitycznego podzespół do spraw podatku dochodowego od osób prawnych zajmujący się analizą podatników CIT. W I półroczu 2022 r. zrealizowano 51 kontroli. W okresie do 1 września zakończono kolejnych 25 kontroli, a na dzień 1 września 2022 r. 120 kontroli było w toku.

NIK zwraca uwagę, że zmniejszyła się liczba kontrolerów w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego realizujących kontrole rozliczeń podatkowych. Na koniec 2020 r. czynności kontrolne wykonywały 462 osoby, podobnie jak

<sup>32</sup> Przepis dotyczący zawieszenia biegu terminów obowiązywał od 31 marca do 16 maja 2020 r.

<sup>33</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 2095, ze zm.

na koniec 2019 r. – 457 osób, natomiast na koniec 2021 r. – 440 osób, a na koniec I półrocza 2022 r. – 399 osób.

(akta kontroli: tom I str. 7-8, 12-21; tom II str. 360-400; tom III str. 32-115, 438-474 – pliki: 280-520)

**5.** Liczba kontroli przeprowadzonych przez Naczelnika Mazowieckiego UCS, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w 2021 r. wyniosła 403 i była wyższa od liczby kontroli przeprowadzonych w 2019 r. (332) i 2020 r. (247). W I półroczu 2022 r. zakończono 238 kontroli, w porównaniu do 156 kontroli w I półroczu 2021 r.

Skuteczność kontroli wzrosła z 71,4% w 2019 r. i 75,7% w 2020 r. do 86,8% w 2021 r. i 87,4% w I półroczu 2022 r. Skuteczność kontroli w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku CIT na przestrzeni kontrolowanego okresu uległa zwiększeniu.

Zmniejszyła się natomiast, chociaż w mniejszym stopniu niż w urzędach skarbowych, liczba kontrolerów realizujących kontrole rozliczeń podatkowych. Na koniec 2019 r. czynności kontrolne wykonywało 281 osób, na koniec 2020 r. – 262 osoby, natomiast na koniec 2021 r., jak i na koniec I półrocza 2022 r. – 267 osób.

(akta kontroli: tom III str. 32-58, 438-474 – pliki: 418)

**6.** Na przestrzeni lat 2019-2021 liczba decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego po kontrolach podatkowych obniżyła się z 1875 w 2019 r. do 1469 w 2020 r. oraz 1413 w 2021 r. Dalszy spadek nastąpił w I półroczu 2022 r., w tym okresie wydano 576 takich decyzji, gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego 625. Podatnicy złożyli odwołania od 36,7% decyzji z 2020 r., odsetek ten był podobny jak w roku poprzednim (37,1%), natomiast dla decyzji wydanych w 2021 r. obniżył się do 31,1%, a decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. do 21,7%.

Jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w I instancji po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa:

- mierzona relacją decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez Dyrektora IAS w Warszawie w II instancji do liczby decyzji wydanych przez naczelników obniżyła się z 6,3% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 11,3% dla decyzji wydanych w 2020 r., natomiast dla decyzji wydanych w 2021 r. wyniosła 8,5%<sup>34</sup>;
- mierzona relacją decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez Dyrektora IAS w Warszawie w II instancji do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez ten organ obniżyła się z 17,1% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 30,7% dla decyzji wydanych w 2020 r. oraz 27,2% dla decyzji wydanych w 2021 r.; tak mierzona jakość dla decyzji z I półrocza 2022 r. wyniosła 39,5% i była o 6,2 punktu procentowego niższa od uzyskanej dla decyzji z I półrocza 2021 r.

Liczba decyzji wydanych w 2021 r. przez naczelników urzędów skarbowych ogółem (dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa) wyniosła – 10 176, podobnie jak w 2020 r. (10 194 decyzje), natomiast była o 1170 mniejsza niż w 2019 r. Relacja decyzji chylonych (lub częściowo uchylonych) w II instancji do decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych była podobna i wyniosła 2,5% dla decyzji z 2019 r., 2,1% dla decyzji z 2020 r. oraz 2,2% dla decyzji z 2021 r.<sup>35</sup> Udział

<sup>34</sup> Relacje obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla: 56,3% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników urzędów skarbowych z 2019 r. (tj. na podstawie 392 rozstrzygnięć Dyrektora IAS spośród 696 zaskarżonych decyzji naczelników); 56,8% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2020 r. (tj. odpowiednio na podstawie 306 rozstrzygnięć spośród 539 zaskarżonych decyzji) oraz 55,9% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2021 r. (tj. na podstawie 246 rozstrzygnięć spośród 440 decyzji zaskarżonych).

<sup>35</sup> Relacje obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla: 61,7% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników urzędów skarbowych z 2019 r. (tj. na podstawie 652 rozstrzygnięć Dyrektora IAS spośród 1056 zaskarżonych

decyzji naczelników uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez Dyrektora IAS w Warszawie w II instancji do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez ten organ wzrósł z 26,8% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 28,7% w 2020 r. oraz 29% w 2021 r. Natomiast w I półroczu 2022 r. wskaźnik ten pogorszył się do 43,4%.

Dyrektor IAS w Warszawie prowadził w zakresie danego roku kalendarzowego analizy porównawcze przyczyn uchylania decyzji organów I instancji. Najczęstszymi przyczynami uchylania decyzji organów I instancji było: niedostatecznie zgromadzenie materiału w postępowaniu dowodowym, błędna ocena materiału dowodowego lub zmiana linii orzeczniczej, a także brak przeprowadzenia czynności dowodowych, o które wnosił podatnik.

Podstawowym działaniem Dyrektora IAS w Warszawie w zakresie zapewnienia jakości rozstrzygnięć podległych organów podatkowych było sprawowanie tzw. nadzoru instancyjnego, w ramach którego wskazywano na zidentyfikowane braki w przeprowadzonych postępowaniach lub zlecano w trybie art. 229 O.p. przeprowadzanie postępowania uzupełniającego.

Cyklicznie organizowano także spotkania i narady kadry kierowniczej celem omówienia problematycznych zagadnień, spraw precedensowych oraz szczególnie skomplikowanych. Do monitoringu jakości rozstrzygnięć w I instancji wykorzystywano mierniki regionalne pozyskiwane z hurtowni danych WHTAX<sup>36</sup>. Wyniki przeprowadzonych analiz orzecznictwa oraz rekomendacje były przekazywane do jednostek podległych, a w przypadku stwierdzenia powtarzających się błędów były sporządzane analizy skali i przyczyn zjawiska. Ponadto Dyrektor IAS w Warszawie zgłaszał problemy i wątpliwości w ramach prowadzonych przez Ministerstwo Finansów rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych. Wyniki monitorowania jakości rozstrzygnięć były także brane pod uwagę przy typowaniu jednostek podległych do kontroli wewnętrznej.

(akta kontroli: tom I str. 8, 22-29, 375-514; tom II str. 62-170, 176-191, 300-389, 401-558; tom III str. 32-115, 438-474 – pliki: 280-473)

7. Liczba decyzji Naczelnika Mazowieckiego UCS wydanych w I instancji po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa wzrosła z 96 w 2019 r. do 135 w 2020 r. oraz 171 w 2021 r. W I półroczu 2022 r. było to 125 decyzji w porównaniu do 66 decyzji wydanych w I półroczu 2021 r. Jakość decyzji:

- mierzona relacją decyzji uchylonych przez Naczelnika Mazowieckiego UCS w II instancji do liczby decyzji wydanych w I instancji poprawiła się z 18,8% dla decyzji wydanych w 2019 r. oraz 19,3% dla decyzji wydanych w 2020 r. do 8% dla decyzji wydanych w 2021 r.<sup>37</sup>; dalsza poprawa wystąpiła w I półroczu 2022 r., gdy relacja ta wyniosła 2,8%<sup>38</sup>;
- mierzona relacją decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez Naczelnika Mazowieckiego UCS w II instancji do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez ten organ poprawiła się z 37,5% dla decyzji wydanych

---

decyzji naczelników); 62,6% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2020 r. (tj. odpowiednio na podstawie 471 rozstrzygnięć spośród 752 zaskarżonych decyzji) oraz 58,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2021 r. (tj. na podstawie 445 rozstrzygnięć spośród 761 decyzji zaskarżonych).

<sup>36</sup> Monitoring mierników regionalnych IS.DUM (wskaźnik udziału decyzji utrzymujących w mocy decyzje organu I instancji do wszystkich decyzji wydanych przez dyrektora izby administracji skarbowej) oraz IS.MDR (wskaźnik decyzji reformatoryjnych dyrektora izby administracji skarbowej).

<sup>37</sup> Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 95,3% rozstrzygnięć dotyczących zaskarżonych decyzji Naczelnika Mazowieckiego UCS z 2021 r. (tj. na podstawie 81 rozstrzygnięć II instancji spośród 85 zaskarżonych decyzji I instancji).

<sup>38</sup> Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 58,2% rozstrzygnięć dotyczących zaskarżonych decyzji Naczelnika Mazowieckiego UCS z I półrocza 2022 r. (tj. na podstawie 32 rozstrzygnięć II instancji spośród 55 zaskarżonych decyzji I instancji).

w 2019 r. oraz 40,6% dla decyzji wydanych w 2020 r. do 16% dla decyzji wydanych w 2021 r.; dalsza poprawa wystąpiła w I półroczu 2022 r., gdy relacja ta wyniosła 6,3%.

Liczba decyzji wydanych przez Naczelnika Mazowieckiego UCS w latach 2020-2021 działającego jako organ II instancji wzrosła z 32 w 2019 r. do 38 w 2020 r. i 73 w 2021 r. W I półroczu 2022 r. było to 40 decyzji. Do zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, WSA rozstrzygnął w 41 (z 88) zaskarżonych sprawach, uchylając (lub częściowo uchylając) 15 decyzji Naczelnika Mazowieckiego UCS.

W 2021 r. Naczelnik Mazowieckiego UCS wydał w I instancji 215 decyzji dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi, dla których organem odwoławczym był Dyrektor IAS w Warszawie, co stanowiło 50,5% liczby decyzji wydanych w 2020 r., a 30,5% decyzji wydanych w 2019 r. W I półroczu 2022 r. wydano 325 takich decyzji w porównaniu do 116 w I półroczu 2021 r. Jakość decyzji mierzona odsetkiem liczby decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez Dyrektora IAS w Warszawie do liczby rozstrzygnięć dokonanych przez ten organ była dla decyzji wydanych w I instancji w latach 2020-2021 niższa niż dla decyzji wydanych w 2019 r. Wskaźnik ten wyniósł 5,3% dla decyzji wydanych w I instancji w 2019 r., 14,4% dla decyzji wydanych w 2020 r. oraz 10% dla decyzji wydanych w 2021 r. Natomiast w I półroczu 2022 r. organ odwoławczy nie uchylił żadnej decyzji organu I instancji (rozstrzygając w 28 z 43 spraw zaskarżonych).

Monitorowanie jakości rozstrzygnięć Naczelnika Mazowieckiego UCS przez Dyrektora IAS prowadzone było analogicznie jak w przypadku nadzoru nad naczelnikami urzędów skarbowych. Dyrektor IAS w Warszawie zgłaszał do Ministerstwa Finansów problemy i wątpliwości interpretacyjne w zakresie przepisów prawa, wpływające na jakość rozstrzygnięć Naczelnika UCS.

Głównymi przyczynami uchylania przez organ odwoławczy decyzji Naczelnika Mazowieckiego UCS wydanych w I instancji były braki w zgromadzonym materiale dowodowym mogące mieć wpływ na prawidłowość podjętego rozstrzygnięcia, tj. wydanie decyzji w I instancji niezgodne z art. 122<sup>39</sup>, art. 180<sup>40</sup>, 187 § 1<sup>41</sup> i 191<sup>42</sup> ustawy Ordynacja podatkowa oraz błędna interpretacja przepisów prawa materialnego.

(akta kontroli: tom II str. 178-180, 183, 185-190, 350-359, 380-382, 395, 610-612)

**8.** Średni czas trwania kontroli podatkowej<sup>43</sup> dotyczącej podatków stanowiących dochody budżetu państwa (prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego) w 2021 r. wyniósł 171 dni, co oznacza wzrost o 17 dni w porównaniu do 2019 r. oraz spadek o 11 dni w porównaniu do 2020 r. Średni czas trwania kontroli podatkowej w I półroczu 2022 r. wyniósł 175 dni i był o 25 dni krótszy od średniej za I półrocze 2021 r.

Równocześnie nastąpił stopniowy wzrost średniego czasu trwania postępowania podatkowego prowadzonego w I instancji po kontroli podatkowej<sup>44</sup> z 248 w 2019 r. do 257 w 2020 r. i 286 w 2021 r. W I półroczu 2022 r. czas ten sięgnął 301 dni.

<sup>39</sup> Zasada prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym.

<sup>40</sup> Dowód w postępowaniu podatkowym.

<sup>41</sup> Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

<sup>42</sup> Zasada swobodnej oceny dowodów przez organ podatkowy.

<sup>43</sup> Tzn. czasookres od dnia wszczęcia do dnia zakończenia kontroli podatkowej.

<sup>44</sup> Tzn. czasookres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia wydania decyzji w I instancji.

Różnica pomiędzy średnią czasu od wszczęcia postępowania podatkowego do wydania decyzji a średnią od wszczęcia postępowania do doręczenia decyzji wynosiła średnio 10 dni.

Liczba osób prowadzących postępowania podatkowe po kontrolach podatkowych wzrosła z 324 na koniec 2019 r. do 355 na koniec 2020 r., a następnie obniżyła się do 334 na koniec 2021 r. oraz 331 osób na koniec I półrocza 2022 r. Nowo zatrudnieni pracownicy prowadzący postępowania podatkowe na koniec każdego analizowanego okresu stanowili mniej niż 8% zatrudnionych. Pracownicy bez doświadczenia w pracy w administracji skarbowej stanowili ponad 80% nowo zatrudnionych w 2020 r. i 2021 r., ponad 90% w 2019 r. oraz 100% w I półroczu 2022 r.

Główną przyczyną wydłużenia średniego czasu trwania kontroli podatkowej oraz czasu od wszczęcia postępowania podatkowego do wydania i doręczenia decyzji w I instancji były w ocenie Dyrektora IAS w Warszawie ograniczenia związane z stanem epidemii obowiązującym na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Ponadto czynnikami mającymi wpływ na czas trwania postępowań były:

- skomplikowany charakter i duża złożoność spraw dotyczących często oszustw karuzelowych, rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi, czy ulg badawczo-rozwojowych;
- prowadzenie spraw specjalnych kategorii podmiotów, w tym przedsiębiorstw zagranicznych, czy oddziałów oraz instytucji finansowych;
- braki kadrowe i odchodzenie z pracy najbardziej doświadczonych pracowników;
- zmiany w linii orzeczniczej sądów powodujące wydłużenie procesu orzeczniczego poprzez konieczność gromadzenia dodatkowego materiału dowodowego.

Dyrektor IAS w Warszawie, w ramach działań zaradczych związanych z wydłużeniem czasu trwania kontroli podatkowych w podległych urządach skarbowych, zobowiązał naczelników urzędów do przyspieszenia kontroli prowadzonych powyżej jednego roku i dokonania przeglądu kontroli z uwzględnieniem przyczyn wpływających na ich dotychczasowe niezakończenie. Naczelnicy podległych urzędów jako przyczyny niezakończenia analizowanych spraw wskazali: brak lub utrudniony kontakt z podatnikiem, zwłokę w otrzymywaniu informacji zwrotnych od zagranicznych administracji skarbowych na wnioski SCAC oraz wyznaczanie przez organy prokuratury odległych terminów do zapoznania się z zajęтыми dokumentami. Dyrektora IAS w Warszawie powołał również zespół ds. wsparcia w obszarze orzecznictwa oraz utworzył w jednym z warszawskich urzędów skarbowych<sup>45</sup> komórki zamiejscowe z lokalizacją w Radomiu, co umożliwiło pozyskanie dodatkowych pracowników. Kolejnym działaniem było zlecenie prowadzenia postępowań podatkowych pracownikom wcześniej prowadzącym kontrolę podatkową. Od września 2020 r. w 12 urzędach z województwa mazowieckiego dokonano scalenia komórek orzecznictwa z komórkami kontroli podatkowej.

W kontrolowanym okresie liczba postępowań podatkowych zidentyfikowanych przez podległe urzędy skarbowe jako postępowania zagrożone przedawnieniem stopniowo spadała osiągając 373 postępowania na koniec 2021 r., gdy na koniec 2019 r. było to 429 spraw. Liczba postępowań umorzonych z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie przekraczała czterech postępowań w ciągu roku. Kwota należności podatkowych objętych umorzonymi w 2019 r. postępowaniami wyniosła 63 mln zł (trzy postępowania), gdy w 2020 r. i 2021 r. było to odpowiednio 1,6 mln zł i 3,9 mln zł.

---

<sup>45</sup> Pierwszy US Warszawa-Śródmieście.

Liczba i czas prowadzonych postępowań podatkowych były w IAS w Warszawie monitorowane poprzez sporządzanie cyklicznie raportów. Wyniki prowadzonych analiz były następnie podstawą kierowanych przez Dyrektora IAS w Warszawie do kierowników wytypowanych jednostek zaleceń, a w szczególności zobowiązania ich do objęcia szczególnym nadzorem zidentyfikowanych problematycznych spraw. Do jednostek podległych kierowano również wytyczne oraz stanowiska dotyczące stosowania przepisów prawa podatkowego oraz wyznaczono osoby kontaktowe<sup>46</sup> służące pomocą w sprawach, w których pojawiały się wątpliwości interpretacyjne.

W IAS w Warszawie przygotowywano materiały podsumowujące analizy wyroków sądów administracyjnych oraz TSUE dotyczące podatków pośrednich. Podejmowano analizy spraw zagrożonych przedawnieniem. Prowadzone przez Dyrektora IAS w Warszawie działania miały na celu zminimalizowanie zagrożenia wynikającego ze zmiany linii orzecznictwa w trakcie prowadzonych postępowań.

(akta kontroli: tom II str. 13-26, 41-61, 191-214, 318-349; tom III str. 32-115, 438-474 – pliki: 280-520)

9. Średni czas trwania kontroli celno-skarbowej<sup>47</sup> uległ wydłużeniu z 360 dni w 2019 r. do 441 dni w 2020 r. i 421 dni w 2021 r. W I półroczu 2021 r. było to 506 dni, a w I półroczu 2022 r. – 336 dni, tj. czas ten był o 33,6% krótszy niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

Wydłużeniu uległ średni czas postępowania podatkowego w I instancji<sup>48</sup> (z 123 dni w 2019 r. do 178 dni w 2020 r. i 200 dni w 2021 r.) oraz w II instancji (z 68 dni w 2019 r. oraz 56 dni w 2020 r. do 111 dni w 2021 r.). W I półroczu 2022 r. średni czas prowadzenia postępowania wyniósł 167 dni dla postępowań w I instancji (spadek o 40 w porównaniu do I półrocza 2021 r.) i 115 dni dla postępowań w II instancji (wzrost o trzy dni w porównaniu do I półrocza 2021 r.) Różnica pomiędzy średnim czasem od wszczęcia postępowania podatkowego do wydania decyzji i średnim czasem od wszczęcia postępowania do doręczenia decyzji wynosiła średnio 12 dni.

Liczba osób prowadzących postępowania podatkowe po kontrolach celno-skarbowych według stanu na koniec 2021 r. (293 osoby) oraz I półrocza 2022 r. (293 osoby) była zbliżona do liczby osób prowadzących postępowania na koniec 2019 r. (292 osoby)<sup>49</sup>, natomiast na koniec 2020 r. postępowania prowadziło 280 osób. Nowo zatrudnieni pracownicy prowadzący postępowania podatkowe w każdym z kontrolowanych okresów stanowili mniej niż 5% zatrudnionych. Pracownicy bez doświadczenia w pracy w administracji skarbowej stanowili 28,6% nowo zatrudnionych w 2020 r., a ponad 70% w 2019 r. oraz 2021 r.

W Mazowieckim UCS nie umorzono w latach 2019-2021 z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego żadnego postępowania podatkowego prowadzonego po kontroli celno-skarbowej, chociaż zwiększyła się liczba spraw zagrożonych przedawnieniem. Na początku 2019 r. zidentyfikowano sześć postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem z końcem roku (na kwotę 4,9 mln zł), natomiast na początku 2020 r. i 2021 r. było to odpowiednio 19 i 18 spraw (na kwotę 46,1 mln zł i 55,5 mln zł).

Jako czynniki mające wpływ na wydłużenie się czasu trwania postępowań podatkowych prowadzonych po kontrolach celno-skarbowych, Dyrektor IAS w Warszawie wskazał w szczególności na składanie przez podatników licznych

<sup>46</sup> W Referatach Nadzoru nad Orzecznictwem IZPO-1 i IZPO-2.

<sup>47</sup> O których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS.

<sup>48</sup> Od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do wydania decyzji.

<sup>49</sup> Dane według metodologii sprawozdania Rb-70, tzn. liczba osób zatrudnionych w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego w przeliczeniu na pełnozatrudnionych.

wniosków dowodowych na etapie postępowania podatkowego i w rezultacie przeniesienie ciężaru gromadzenia materiału dowodowego z kontroli celno-skarbowej na etap postępowania podatkowego, a także na wydłużony czas oczekiwania na informację zwrotną od innych jurysdykcji podatkowych czy od podmiotów trzecich.

(akta kontroli: tom II str. 13, 22-28, 191-192, 214-215; tom III str. 59-115, 438-474 – pliki: 474-520)

**10.** Koszty sądowe poniesione przez Dyrektora IAS w Warszawie wzrosły z 3221,3 tys. zł w 2019 r. do 4206,3 tys. zł w 2020 r. oraz 3906,3 tys. zł w 2021 r. W I półroczu 2022 r. była to już kwota 3102,2 tys. zł. Ponad połowę (52%) łącznej kwoty kosztów sądowych poniesionych w latach 2020-2022 (I półrocze) dotyczyło decyzji wydanych w I instancji przez naczelnika urzędu skarbowego, 44,4% decyzji wydanych w I instancji przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, a 3,6% decyzji Naczelnika UCS.

W kontrolowanym okresie nie wystąpiły wydatki z tytułu odszkodowań w związku z roszczeniami z art. 260 O.p. Nie były także prowadzone postępowania na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa<sup>50</sup>.

W związku z brakiem od stycznia 2020 r. narzędzia informatycznego pozwalające na uzyskanie danych dotyczących kosztów wadliwych decyzji w postaci wypłaconych odsetek (rozumianych jako oprocentowanie wypłacone w związku z uchylaniem decyzji określających lub ustalających wysokość zobowiązania podatkowego) Dyrektor IAS w Warszawie nie monitorował kształtowania się tych wielkości w badanym okresie. Przed 2020 r. dane te były dostępne w hurtowni WHTAX.

(akta kontroli: tom III str. 32-58)

**11.** Dyrektor IAS w Warszawie prowadził nadzór nad szybkością wszczynania postępowań egzekucyjnych oraz efektami organów egzekucyjnych, a wyniki analiz w tym zakresie omawiał z zastępcami naczelników urzędów odpowiedzialnymi za pion egzekucji. W IAS funkcjonowała wyspecjalizowana komórka, do której zadań należał nadzór nad urzędami skarbowymi w zakresie prawidłowości i efektywności poboru i egzekucji należności pieniężnych oraz nadzór nad realizacją mierników.

W latach 2019-2021 najniższa kwota objęta tytułami wykonawczymi wystąpiła w 2020 r. – 2138,4 mln zł, podczas gdy 2019 r. oraz 2021 r. kwota ta wyniosła odpowiednio 3068 mln zł i 2861,8 mln zł. Wystąpienie w 2020 r. niższej niż w pozostałych badanych latach kwoty objętej tytułami wykonawczymi, wynikało w szczególności z:

- wdrożenia w jednostkach KAS nowego systemu ewidencyjno-księgowego Poltax2BPlus, co miało wpływ na płynność realizacji w nim procesów;
- skoncentrowania się naczelników urzędów skarbowych na wsparciu podatników w okresie „zamrożenia gospodarki”;
- wprowadzenia zapisów przesuwających termin składania zeznań podatkowych, co wpłynęło na wydłużenie czasu jaki podatnicy mieli na uregulowanie należności wynikających z tych zeznań.

Kwota objęta tytułami wykonawczymi w I półroczu 2022 r. wyniosła 4124,6 mln zł i w porównaniu do I półrocza 2021 r. była większa o 62,6%. Wzrost kwoty objętej tytułami wykonawczymi był spowodowany przyjęciem w czerwcu przez jeden z organów egzekucyjnych 30 tytułów wykonawczych dotyczących jednego podmiotu na łączną kwotę 1421,6 mln zł, co stanowiło 34,5% kwoty objętej wszystkimi tytułami będącymi w obsłudze na koniec I półrocza 2022 r.

---

<sup>50</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1169.



Kwota wyegzekwowana w kontrolowanym okresie odznaczała się znacząco zmiennością. W latach 2019-2021 najniższą kwotę wyegzekwowano w 2020 r. i było to 868,4 mln zł. W 2019 r. i 2021 r. było to odpowiednio 1410,9 mln zł i 1205,2 mln zł. W I półroczu 2022 r. wyegzekwowano 747,3 mln zł., co oznacza wzrost o 53,4% w porównaniu do analogicznego okresu w 2021 r. (487 mln zł).

Skuteczność postępowań egzekucyjnych, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, obniżyła się z 46% w 2019 r. do 40,6% w 2020 r. oraz 42,1% w 2021 r. W I półroczu 2022 r. wyniosła 18,1% i była zbliżona do poziomu z I półrocza 2021 r. (19,2%).

Organy egzekucyjne umorzyły w 2020 r. z powodu bezskuteczności egzekucji największą liczbę postępowań egzekucyjnych – 51 899, gdy 38 629 postępowań w 2019 r., a 48 277 w 2021 r. Przy większej, w porównaniu do 2019 r., liczbie nieskutecznych postępowań, obniżyła się kwota zaległości podatkowych objętych tymi postępowaniami, tj. z 4802,5 mln zł w 2019 r. do 3931,9 mln zł w 2020 r. oraz 3152,5 mln zł w 2021 r. Natomiast w I półroczu 2022 r. umorzono 21 875 postępowań na łączną kwotę 1481,7 mln zł, co oznacza wzrost liczby umorzonych spraw o 82,2% i wzrost kwot umorzonych o 35,2% w porównaniu do I półrocza 2021 r.

Kwota przedawnionych zaległości podatkowych (odpisanych z powodu przedawnienia) wzrastała w kolejnych latach, osiągając w 2021 r. kwotę 4480,2 mln zł, co oznacza, że w porównaniu do 2019 r. wzrosła o 153,2% (o 2710,9 mln zł), a w porównaniu do 2020 r. o 74,7% (o 1915,3 mln zł). W I półroczu 2022 r. odpisano z powodu przedawnienia kwotę 1504,2 mln zł, tj. znacząco mniejszą niż w analogicznym okresie 2021 r. (2458,5 mln zł).

W badanym okresie największy odsetek (89%-90%) kwoty przedawnionych zaległości podatkowych, stanowił podatek od towarów i usług (w 2019 r. – 80,1%). W dużym stopniu był to podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. stanowił 61% kwoty zaległości ogółem odpisanych w 2020 r., 40% kwoty zaległości odpisanych w 2021 r. oraz 50,5% kwoty zaległości odpisanych w I półroczu 2022 r. (w 2019 r. – 41,5%).

Głównymi przyczynami przedawnienia zobowiązań podatkowych był brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych i zabezpieczających oraz brak (lub niewystarczająca wartość) majątku u dłużników. Podejmowane przez Dyrektora IAS w Warszawie czynności zaradcze koncentrowały się na monitorowaniu stanu zaległości oraz sprawności wszczynania postępowań egzekucyjnych. Dodatkowo prowadzono monitoring intensywności prowadzonych czynności w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanych i dokonywania czynności egzekucyjnych.

Zaległości wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług były wynikiem kontroli w których stwierdzono występowanie czynności fikcyjnych i podatników „słupów”. Wobec takich podatników zastosowanie skutecznych środków egzekucyjnych było przeważnie niemożliwe, a postępowania podatkowe w zakresie przeniesienia odpowiedzialności na prezesów spółek nie przyniosły efektu.

(akta kontroli: tom II str. 14, 28-29, 191-193, 216-219, 614-619; tom III str. 32-115, 438-474 – pliki: 280-520)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

**OCENA CZĄSTKOWA**

Izba Administracji Skarbowej w Warszawie wraz z jednostkami podległymi osiągnęła większość założonych wartości mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanego obszaru, wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji

Skarbowej. Niemniej w jednym przypadku w 2020 r., jak i 2021 r., nie została osiągnięta planowana wartość miernika dotyczącego skuteczności kontroli podatkowych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku od dochodowego od osób prawnych.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie monitorował efekty pracy podległych jednostek i podejmował działania zaradcze mające na celu poprawę osiąganych wyników.

We wszystkich badanych obszarach skuteczność lub efektywność działań IAS wraz z jednostkami podległymi odznaczała się wyraźną zmiennością, co było w dużej mierze związane z epidemią COVID-19.

Na przestrzeni lat 2019-2021 spadła liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych (z 3102 w 2019 r. do 2489 w 2021 r.), w tym dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych. Przy mniejszej liczbie przeprowadzonych kontroli, poprawiła się ich trafność. Z kolei nie odnotowano, w porównaniu do 2019 r., poprawy jakości decyzji pokontrolnych. Wydłużył się średni czas trwania kontroli oraz postępowania podatkowego po kontroli podatkowej.

Wzrosła liczba kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez Naczelnika Mazowieckiego UCS, poprawiła się ich trafność oraz jakość decyzji wydanych w I instancji po kontrolach celno-skarbowych. Wydłużył się natomiast w latach 2020-2021, w porównaniu do 2019 r., średni czas prowadzenia kontroli celno-skarbowej (odpowiednio o 81 dni i 61 dni) oraz średni czas prowadzenia w I instancji postępowań podatkowych (odpowiednio o 55 dni i 77 dni). W II instancji średni czas prowadzenia postępowań wyniósł 111 dni w 2021 r., gdy w 2019 r. – 68 dni, a w 2020 r. – 56 dni.

Obniżyła się kwota wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych zaległości podatkowych. Znaczne kwoty zaległości zostały odpisane z powodu przedawnienia. Główną przyczyną niskiej ściągальności zaległości podatkowych oraz przedawnienia się zobowiązań podatkowych była nieskuteczność prowadzonych w tych sprawach postępowań egzekucyjnych. Brak możliwości zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego, przerywającego bieg przedawnienia, wynikał głównie z braku u zobowiązanych majątku podlegającego egzekucji. Dochodzone kwoty wynikały w dużej części z decyzji wydanych po kontrolach rozliczeń podatku od towarów i usług.

Dyrektor IAS prowadził w jednostkach podległych kontroli oraz monitorował realizację wniosków pokontrolnych. Dwie trzecie kontrolowanych podmiotów została oceniona pozytywnie z nieprawidłowościami lub negatywnie.

## OBSZAR

Opis stanu faktycznego

## 2. Prowadzenie postępowań podatkowych

1. W kontrolowanym okresie cele dotyczące postępowań podatkowych prowadzonych przez Dyrektora IAS w Warszawie były monitorowane z wykorzystaniem mierników wyznaczonych przez Szefa KAS. Osiągnięte zostały wartości dwóch z trzech wybranych mierników, tj.:

- w 2021 r. miernik *Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku* wyniósł 14,75%, wobec wartości oczekiwanej na poziomie mniejszym lub równym 18%;
- w I półroczu 2022 r. miernik *Czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego* wyniósł 139 dni, wobec wartości oczekiwanej na poziomie mniejszym lub równym 140 dni.

Natomiast nie został osiągnięty miernik wyznaczony na 2020 r. *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA*. Oczekowaną wartością miernika była wartość mniejsza niż 18%, podczas gdy na koniec roku wskaźnik dla IAS w Warszawie wyniósł 29%.

Dyrektor IAS jako przyczynę niezrealizowania miernika wskazał na wiele czynników jakie miały na to wpływ. IAS w Warszawie obsługiwała największych podatników w kraju co wiązało się z prowadzeniem spraw, które w imieniu podatników obsługiwane były przez największe i najbardziej wyspecjalizowane kancelarie prawnicze. W dużej mierze sprawy dotyczyły nietypowych i często występujących pojedynczo zagadnień podatkowych wymagających długotrwałych i wielowątkowych postępowań podatkowych oraz postępowań wobec podmiotów zagranicznych. Duże znaczenia miało też obciążenie IAS pracą, na tle innych izb administracji skarbowej.

Podjęte przez Dyrektora IAS działania w zakresie zwiększenia jakości decyzji wydanych w II instancji polegały w głównej mierze na prowadzeniu monitoringu istotnych z punktu widzenia orzecznictwa zagadnień oraz śledzeniu linii orzecznictwa.

(akta kontroli: tom II str. 191-209, 223-359)

**2.** W badanym okresie realizacja postępowań podatkowych w IAS w Warszawie nie była przedmiotem kontroli lub audytu. Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora IAS w Warszawie w kontrolowanym okresie w obszarze postępowań podatkowych nie były prowadzone kontrole wewnętrzne, kontrole zewnętrzne, audyty wewnętrzne. Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu, w którym uwzględniane są w szczególności obszary wskazane jako priorytetowe przez kierownika jednostki oraz przez Komitet Audytu. W badanym okresie obszar postępowania podatkowego nie został wskazany jako priorytetowy. Dyrektor IAS wskazał również, że obszar postępowań podatkowych nie był objęty audytem w okresie 2017-2022.

(akta kontroli: tom II str. 380-382, 393,559-586; tom III str. 12-13)

**3.1.** Liczba decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora IAS po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przeprowadzonych w latach 2019-2021 przez pracowników urzędów skarbowych, była na zbliżonym poziomie. W roku 2019 r. wydano 591 decyzji, w 2020 r. – 580, a w 2021 r. – 590. W I półroczu 2022 r. wydano 271 decyzji, a w I półroczu 2021 r. – 302.

Podatnicy zaskarżyli 391 decyzji wydanych w 2019 r. (66,2%), 328 decyzji wydanych w 2020 r. (56,6%) oraz 328 decyzji wydanych w 2021 r. (55,6%). Decyzje zaskarżone stanowiły 55,3% decyzji wydanych w półroczu 2021 r. (zaskarżono 167 decyzji), podobnie jak decyzje wydane w analogicznym okresie roku poprzedniego (podatnicy zaskarżyli 55,4% decyzji, tj. 150).

Z zaskarżonych decyzji, WSA w Warszawie, do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, prawomocnie rozstrzygnął:

- 223 sprawy z 2019 r., z czego w 101 sprawach decyzja organu odwoławczego została uchylona (45,3%),
- 181 spraw z 2020 r., z czego 85 decyzji organu odwoławczego została uchylona (47%),
- 120 spraw z 2021 r., z czego 43 decyzje organu odwoławczego zostały uchylone (35,8%).

Ze spraw rozstrzygniętych przez Dyrektora IAS w I półroczu 2021 r. WSA prawomocnie orzekł w 89 sprawach, z czego uchylił 33 decyzje (37,1%), zaś ze spraw rozstrzygniętych przez Dyrektora IAS w I półroczu 2022 r. zapadły dwa wyroki, w żadnym z nich nie uchylono decyzji organu II instancji.

Skarg kasacyjnych wniesionych zostało:

- 205 do spraw z 2019 r., z czego 94 złożył Dyrektor IAS,
- 174 do spraw z 2020 r., z czego 70 złożył Dyrektor IAS,
- 79 do spraw z 2021 r., z czego 49 złożył Dyrektor IAS.

Do spraw z I półrocza 2022 r. nie złożono żadnej skargi kasacyjnej.

Liczba niekorzystnych dla Dyrektora IAS orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>51</sup>:

- ze spraw z 2019 r. wyniosła 47, w tym 17, gdy skargę kasacyjną złożył Dyrektor IAS,
- ze spraw z 2020 r. wyniosła 38, w tym 26, gdy skargę kasacyjną złożył Dyrektor IAS,
- ze spraw z 2021 r. wyniosła dwa, w obu przypadkach skargę kasacyjną złożył Dyrektor IAS.

**3.2.** Liczba decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora IAS po postępowaniach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa ogółem przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych, zmniejszyła się z 878 w 2019 r. do 765 w 2020 r. oraz 772 w 2021 r. W I półroczu 2022 r. tych decyzji wydano 330, gdy 374 w I półroczu 2021 r.

Zaskarżonych przez podatników zostało:

- 499 decyzji wydanych w 2019 r. (56,8%),
- 414 decyzji wydanych w 2020 r. (54,1%),
- 395 decyzji wydanych w 2021 r. (51,2%).

Decyzje zaskarżone stanowiły 52,1% decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. (zaskarżono 172 decyzje), a 46,5% decyzji wydanych w I półroczu 2021 r. (zaskarżono 174 decyzje).

Z zaskarżonych decyzji, WSA w Warszawie, do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, prawomocnie rozstrzygnął:

- 300 spraw z 2019 r. (60,1% zaskarżonych), z czego 125 decyzji organu odwoławczego została uchylona (41,7%);
- 229 spraw z 2020 r. (55,3%), z czego 106 decyzji organu odwoławczego została uchylona (46,3%);
- 145 spraw z 2021 r. (36,7%), z czego 49 decyzji organu odwoławczego została uchylona (33,8%).

Ze spraw rozstrzygniętych przez Dyrektora IAS w I półroczu 2021 r. WSA prawomocnie orzekł w 108 sprawach, z czego uchylił 37 decyzji (34,3%), zaś ze spraw rozstrzygniętych przez Dyrektora IAS w I półroczu 2022 r. zapadły trzy wyroki, w żadnych z nich nie uchylono decyzji organu II instancji<sup>52</sup>.

Jakość decyzji Dyrektora IAS w Warszawie mierzona relacją decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez WSA w Warszawie do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS w Warszawie obniżyła się z 23,7% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 25,1% dla decyzji wydanych w roku 2020<sup>53</sup>.

<sup>51</sup> Dalej także: NSA

<sup>52</sup> Do spraw z I półrocza 2022 r. nie złożono żadnej skargi kasacyjnej.

<sup>53</sup> Relacje obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla: 60,1% prawomocnych rozstrzygnięć WSA w Warszawie dotyczących decyzji Dyrektora IAS w Warszawie z 2019 r. (tj. na podstawie 300 prawomocnych rozstrzygnięć WSA w Warszawie spośród 499 zaskarżonych decyzji Dyrektora IAS w Warszawie); 55,3% prawomocnych rozstrzygnięć WSA w Warszawie dotyczących decyzji Dyrektora IAS w Warszawie z 2020 r. (tj. na podstawie 229 prawomocnych rozstrzygnięć WSA w Warszawie spośród 414 zaskarżonych decyzji Dyrektora IAS w Warszawie).

Spośród prawomocnych orzeczeń WSA w Warszawie, odsetek decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w poszczególnych latach w odniesieniu do decyzji ogółem dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, jak i w przypadku decyzji wydanych po kontrolach podatkowych utrzymywał się na zbliżonym poziomie:

- 2019 r.: 41,7% i 45,3%,
- 2020 r.: 46,3% i 47%,
- 2021 r.: 33,8% i 35,8%.

Skarg kasacyjnych wniesionych zostało:

- 253 do spraw z 2019 r., z czego 95 złożył Dyrektor IAS,
- 224 do spraw z 2020 r., z czego 86 złożył Dyrektor IAS,
- 96 do spraw z 2021 r., z czego 59 złożył Dyrektor IAS.

Liczba niekorzystnych dla Dyrektora IAS orzeczeń NSA:

- ze spraw z 2019 r. wyniosła 51, w tym 21, gdy skargę kasacyjną złożył Dyrektor IAS (22,1%),
- ze spraw z 2020 r. wyniosła 48, w tym 33, gdy skargę kasacyjną złożył Dyrektor IAS (38,4%),
- ze spraw z 2021 r. wyniosła cztery, w tym trzy, gdy skargę kasacyjną złożył Dyrektor IAS.

**3.3.** Liczba decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora IAS po kontrolach przeprowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2019 r. wyniosła 225, w 2020 r. 121, w 2021 r. 96 oraz 28 w I półroczu 2022 r.

Zaskarżonych przez podatników zostało 187 decyzji z 2019 r. (co stanowiło 83,1% wydanych decyzji), 80 decyzji z 2020 r. (66,1% wydanych decyzji), 57 decyzji z 2021 r. (59,4% wydanych decyzji) oraz sześć (21,4%) wydanych w I półroczu 2022 r.

Z zaskarżonych decyzji, WSA w Warszawie, do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, prawomocnie rozstrzygnął:

- 85 spraw z 2019 r., z czego w 35 decyzji organu odwoławczego została uchylona (41,2%),
- 49 spraw z 2020 r., z czego 16 decyzji organu odwoławczego została uchylona (32,7%),
- 19 spraw z 2021 r., z czego siedem decyzji organu odwoławczego została uchylona (36,8%).

Ze spraw rozstrzygniętych przez Dyrektora IAS w I półroczu 2022 r. żadna nie została rozpoznana przez WSA.

Ze spraw z 2019 r. wniesionych zostało 76 skarg kasacyjnych, z czego 16 złożył Dyrektor IAS, ze spraw z 2020 r. tych skarg było 39, z czego dziewięć złożył Dyrektor IAS, ze spraw z 2021 r. liczba skarg kasacyjnych wyniosła 24, z czego Dyrektor IAS złożył 15.

Liczba niekorzystnych dla Dyrektora IAS orzeczeń sądowych NSA ze spraw z 2019 r. wyniosła 13, w tym pięć, gdy skargę kasacyjną złożył Dyrektor IAS, ze spraw z 2020 r. NSA wydał sześć niekorzystnych dla Dyrektora IAS orzeczeń, w tym trzy, gdy skargę kasacyjną złożył Dyrektor IAS. Ze spraw z 2021 r. NSA nie rozstrzygnął żadnej sprawy.

**3.4.** Liczba decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora IAS dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi w 2019 r. wyniosła 309, w 2020 r. 329, w 2021 r. 240, a 148 w I półroczu 2022 r. (w I półroczu 2021 r. wydano 109 decyzji).

Zaskarżonych przez podatników zostało 283 decyzji z 2019 r. (co stanowiło 91,6% wydanych decyzji), 106 decyzji z 2020 r. (32,2% wydanych decyzji), 55 decyzji z 2021 r. (22,9% wydanych decyzji) oraz 67 decyzji z I półrocza 2022 r. (45,3%).

Z zaskarżonych decyzji, WSA w Warszawie, do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, prawomocnie rozstrzygnął 283 sprawy z 2019 r., 96 ze spraw z 2020 r., 51 ze spraw z 2021 r. Ze spraw rozstrzygniętych przez Dyrektora IAS w I półroczu 2022 r. WSA prawomocnie orzekł w trzech sprawach. Tylko w dwóch przypadkach (sprawy z 2021 r.) WSA uchylił decyzję organu odwoławczego. Ze spraw z 2019 r. wniesionych zostało 133 skargi kasacyjne, ze spraw z 2020 r. 44 skargi, a ze spraw z 2021 r. – 12 skarg. Natomiast ze spraw z I półrocza 2022 r. nie złożono żadnej skargi kasacyjnej. NSA nie rozstrzygnął żadnej sprawy. W niniejszych sprawach Dyrektor IAS nie złożył żadnej skargi.

**3.5.** Dyrektor IAS w Warszawie prowadził analizy rozstrzygnięć sądowych wydawanych po decyzjach organów II instancji, w szczególności uwzględniając specyfikę IAS w Warszawie charakteryzującą się dużym udziałem spraw z zakresu podatku VAT dotyczących transakcji karuzelowych, odwołań od decyzji wydawanych wobec podmiotów zagranicznych nie mających siedziby na terenie kraju oraz nierezydentów podatkowych posiadających w Polsce ograniczony obowiązek podatkowy<sup>54</sup>. W przypadku zidentyfikowanych problemów interpretacyjnych Dyrektor IAS inicjował proces mający na celu ujednoczenie i usprawnienie orzekania w sprawach podatkowych (zgodnie z rekomendacjami Szefa KAS<sup>55</sup>). Do monitorowania jakości rozstrzygnięć wykorzystywano również materiały opracowane przez Szefa KAS, dotyczące orzecznictwa w sprawach podatkowych<sup>56</sup>.

Jako główne przyczyny uchylania decyzji wydanych w II instancji zidentyfikowano między innymi:

- niepełne wyjaśnienie stanu faktycznego, często będącego przyczyną pośpiechu i błędów z tego wynikających,
- niedostateczne udowodnienie braku należytej staranności po stronie nabywcy towarów, w szczególności w przypadku rzekomego nabycia towarów,
- niezasadne zastosowanie stawki 23% VAT do usług kompleksowych,
- kwestionowanie odliczenia podatku naliczonego od nabycia nieruchomości komercyjnych w postaci galerii handlowych,
- niezasadne stosowanie art. 199a O.p. w sprawach dotyczących optymalizacji podatkowej.

(akta kontroli: tom II str. 191-201, 244-281, 298-299)

**4.** Średni czas postępowania w II instancji, dotyczącego rozliczenia podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przeprowadzonego po postępowaniu podatkowym naczelnika urzędu skarbowego (ogółem) wynosił 120 dni w 2019 r., licząc od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji, 148 dni w 2020 r. oraz 111 dni w 2021 r. Czasokres ten dla postępowań zakończonych w I półroczu 2022 r. wynosił 122 dni, gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego 151 dni.

Średni czas postępowania w II instancji przeprowadzonego po kontroli podatkowej naczelnika urzędu skarbowego wydłużył się z 107 dni w 2019 r. do 167 dni w 2020 r. Niewielka poprawa wystąpiła w kolejnych okresach, gdy średni czas postępowania

<sup>54</sup> Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście jest jedynym w kraju organem podatkowych podmiotów zagranicznych i nierezydentów.

<sup>55</sup> Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych, Warszawa, luty 2021 r. i Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych, Warszawa, lipiec 2018 r.

<sup>56</sup> Raport w sprawach podatkowych za 2020 r., Warszawa, czerwiec 2021 r.

wynosił 159 dni w 2021 r. oraz 157 dni w I półroczu 2022 r. (163 dni w I półroczu 2021 r.).

Średni czas postępowania w II instancji przeprowadzonego po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej wzrósł z 219 dni w 2019 r. do 281 dni w 2020 r. Następnie czasookres ten skrócił się do 196 dni w 2021 r. oraz 206 dni w I półroczu 2022 r. (w I półroczu 2021 r. było to 169 dni). Postępowania zakończone w 2021 r. oraz I półroczu 2022 r. były tym samym prowadzone szybciej niż w 2019 r.

Średni czas postępowania w II instancji po postępowaniu naczelnika urzędu celno-skarbowego w sprawie VAT lub akcyzy od importu towarów wydłużył się z 79 dni w 2019 r. do 118 dni w 2020 r. oraz 112 dni w 2021 r. Dla postępowań zakończonych w I półroczu 2022 r. czasookres ten skrócił się do 84 dni, gdy w I półroczu 2022 r. było to 106 dni.

Liczba osób prowadzących w IAS w Warszawie postępowania podatkowe w II instancji w latach 2019-2021 utrzymywała się na zbliżonym poziomie. Na koniec 2019 r. i 2020 r. wyniosła 104 pracowników, na koniec 2021 r. 102 pracowników, a na koniec I półrocza 2022 r. było to 100 osób (przy czym na koniec I półrocza 2021 r. było to 96 osób). Osoby nie posiadające co najmniej dwuletniego doświadczenia pracy w skarbowości stanowiły odpowiednio: 1%, 3,8%, 3,9%, 2% (5,2%).

W pionach orzeczniczych, pomimo bieżącego przeprowadzania naborów, rosła liczba wakatów. Na koniec 2019 r. występowały cztery wakaty, na koniec 2020 r. ich liczba wzrosła do 16, zaś na koniec 2021 r. liczba nieobsadzonych etatów wyniosła 20. Dwie główne przyczyny decydowały o nierozstrzygnięciu naborów: brak ofert lub niezgłoszenie się odpowiednich kandydatów.

W IAS w Warszawie prowadzone postępowania podatkowe ewidencjonowane były w System Zarządzania Dokumentacją (tj. SZD) oraz w rejestrach prowadzonych dla każdej z komórek orzeczniczych w formie arkuszy kalkulacyjnych Excel. Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora IAS w Warszawie, te dwa narzędzia informatyczne były wystarczające do celów zarządczych, nadzorczych, informacyjnych, kontrolnych, sprawozdawczych. Na ich podstawie sporządzane były odpowiedzi na zapytania z różnych organów (np. z Ministerstwa Finansów, prokuratury), cykliczne raporty, sprawozdania. Dane z arkuszy kalkulacyjnych umożliwiały sprawowanie kontroli nad stanem prowadzonych spraw. Rejestry w programie Excel podlegały modyfikacjom i były ulepszone pod bieżące potrzeby zarówno nadzorcze jak i sprawozdawcze<sup>57</sup>.

(akta kontroli: tom III str. 130-131, 147-148, 438-474 – pliki: 554-555, 566-567)

Dodatkowo Dyrektor IAS wskazał, że główną przyczyną wpływającą na czas prowadzenia postępowań w II instancji było obciążenie pracowników prowadzonymi postępowaniami. W IAS prowadzone były analizy obciążenia pracą poszczególnych komórek organizacyjnych prowadzących postępowania podatkowe oraz obciążenia

<sup>57</sup> Rejestry w pionie podatków bezpośrednich zawierały m.in. następujące dane: lp.; nr sprawy odwołania/zażalenia; imię i nazwisko pracownika prowadzącego sprawę; NIP/PESEL podatnika; nazwa strony; adres strony; pełnomocnik strony; organ I instancji; w przypadku UCS właściwy US; data zaskarżonej decyzji; nr zaskarżonej decyzji; symbol klasyfikacyjny Jednolitego Rzeczowego Wykazu Akt (JRWA); symbol podatku; rodzaj sprawy; kod podatku; przedmiot postępowania; szczegółowy opis przedmiotu; rok; zobowiązanie; nadpłata; kwota sporu; data wpływu; data załatwienia; rozstrzygnięcie; treść rozstrzygnięcia; rodzaj rozstrzygnięcia; nowa kwota zobowiązania po rozstrzygnięciu; zaskarżalność rozstrzygnięcia do WSA; okres trwania postępowania; efektywny czas załatwienia sprawy; dodatkowe informacje; art. 140 O.p.; data doręczenia; skarga data wpływu; numer skargi; informacje z US w sprawach przekazanych do ponownego rozpatrzenia; uwagi; termin przedawnienia zobowiązania podatkowego (kolumna dodana w trakcie czynności kontrolnych). Zaś rejestry w pionie podatków pośrednich zawierały m.in. następujące dane: lp.; numer sprawy; pracownik; podatnik; NIP/PESEL; organ I instancji; nr pisma/sygn. akt; data i numer decyzji; przedmiot orzeczenia; kwota sporu; orzeczenie; data wpływu; data załatwienia; informacje dot. skargi kasacyjnej; przedłużenie załatwienia; okres trwania postępowania; właściwy US; liczba okresów; inne pisma wychodzące (np. pisma dot. zwrotu akt do organu I instancji).

poszczególnych pracowników. W pionie podatków pośrednich na koniec stycznia 2020 r. na jednego pracownika średnio przypadło 25 niezłatwionych spraw, podczas gdy na koniec kwietnia 2019 r. były to 22 sprawy. Podjęte w 2019 r. i 2020 r. działania, w tym przekazanie części spraw do komórki zajmującej się podatkiem akcyzowym i podatkiem od gier, pozwoliły na zmniejszenie liczby spraw przypadającej na jednego pracownika do 19 spraw na koniec czerwca 2021 r. i 14 spraw na koniec czerwca 2022 r. Na długość prowadzonych postępowań podatkowych w pionie podatków bezpośrednich miały wpływ dodatkowe obowiązki, jakimi obciążono pracowników podczas akcji składania zeznań oraz związane ze wsparciem Krajowej Informacji Skarbowej. Do IAS w Warszawie wpłynęło w 2020 r. 23% wszystkich odwołań skierowanych do II instancji w całym kraju. Ponadto IAS w Warszawie sprawuje nadzór nad największą w kraju liczbą urzędów skarbowych, w tym urzędów wyspecjalizowanych, których podatnicy byli obsługiwani przez profesjonalne kancelarie prawnicze.

Średniomiesięczne obciążenie liczbą spraw do załatwienia przypadających na jednego pracownika prowadzącego postępowania podatkowe w pionie podatków pośrednich wynosiło: w 2019 r. 24 sprawy, w 2020 r. 25 spraw, w 2021 r. 20 spraw, w I półroczu 2022 r. 16 spraw. Z kolei w pionie podatków bezpośrednich powyższe obciążenie wynosiło: w 2019 r. – 12 spraw, w 2020 r. – 13 spraw, w 2021 r. – 10 spraw, w I półroczu 2022 r. – osiem spraw.

Dyrektor IAS systematycznie monitorował czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Sprawy zagrożone przedawnieniem były traktowane priorytetowo. W pionach podatków bezpośrednich i pośrednich były sporządzane analizy ilości spraw, w szczególności zagrożonych przedawnieniem. W monitorowaniu czasu prowadzenia postępowań jak i spraw zagrożonych przedawnieniem ważną rolę odgrywały cykliczne spotkania i narady kadry kierowniczej pionów podatków bezpośrednich i pośrednich oraz narady i zebrania z pracownikami komórek orzeczniczych. Inicjowane one były w celu zdiagnozowania przyczyn problemów związanych z długotrwałością prowadzonych postępowań oraz w celu opracowania bieżących rozwiązań.

(akta kontroli: tom II str. 380-382, 393-395, 587-602; tom III str. 185-186, 190-198, 438-474 – pliki: 556-565, 568-583)

**5.** Badaniem objęto 15 postępowań podatkowych organu odwoławczego w sprawach określenia/ustalenia zobowiązania podatkowego, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa na łączną kwotę ustaleń (nieprawidłowości) 756 445,4 tys. zł, w tym:

- pięć spraw umorzonych z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę ustaleń 491 284,4 tys. zł,
- pięć spraw zakończonych wydaniem (i doręczeniem) przez organ odwoławczy decyzji w ostatnim półroczu przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia na łączną kwotę ustaleń 260 009,3 tys. zł,
- pięć spraw, w których Dyrektor IAS w Warszawie wydał (w 2021 r. lub I półroczu 2022 r.) co najmniej drugi raz decyzję na podstawie art. 233 § 2 O.p. i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji na łączną kwotę ustaleń 5151,7 tys. zł.

W siedmiu z piętnastu zbadanych postępowań podatkowych rozstrzygnięcie zostało wydane w terminie do dwóch miesięcy, zgodnie z art. 139 § 3 O.p. (co stanowiło 46,7% ogółu zbadanych spraw). Po trzy sprawy zostały rozstrzygnięte w okresie od trzech do czterech miesięcy (20%) oraz od siedmiu do dziesięciu miesięcy (20%). W dwóch przypadkach termin załatwienia sprawy wyniósł powyżej jednego roku.



W jednym z nich było to ponad rok i cztery miesiące (6,7%), zaś najdłuższy termin wyniósł ponad rok i osiem miesięcy (6,7%). Jedną z przyczyn wpływających na długotrwałość dwóch najdłużej procedowanych spraw było oczekiwanie na rozstrzygnięcie sądu administracyjnego w zakresie wcześniejszych okresów rozliczeniowych. W zbadanej próbie nie wystąpiły przypadki, w których długotrwałe postępowanie byłoby wynikiem braku należytej staranności pracowników IAS.

(akta kontroli: tom III str. 116-119, 125-126, 231-276, 438-474 – pliki: 521-534)

Dyrektor IAS wskazał, iż na długotrwałość postępowań podatkowych wpłynęły następujące czynniki: skomplikowany i obszerny charakter spraw; duże obciążenie pracowników, które było następstwem braków kadrowych oraz fluktuacji pracowników; chronologiczne rozpatrywanie spraw, z zastrzeżeniem, iż w ostatnim kwartale każdego roku priorytetowo traktowano sprawy zagrożone przedawnieniem; stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19; oczekiwanie na orzeczenie sądu administracyjnego w zakresie wcześniejszych okresów rozliczeniowych.

(akta kontroli: tom III str. 135-144)

O każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie Dyrektor IAS rzetelnie zawiadamiał stronę, podawał przyczyny niedotrzymania terminu i wskazywał nowy termin zakończenia sprawy (art. 140 O.p.). Główne przyczyny przedłużania postępowań podatkowych stanowiły: konieczność przeprowadzenia wnikliwej analizy obszernego materiału dowodowego, złożony i skomplikowany charakter sprawy, zawieszenie z mocy prawa terminów procesowych w związku z epidemią COVID-19.

W piętnastu zbadanych sprawach nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań podatkowych.

(akta kontroli: tom III str. 231-260)

#### 5.1. Sprawy umorzone z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego:

W jednej sprawie o wartości ustaleń w kwocie blisko 465 mln zł w okresie od 2013 r. do 2019 r. zapadło sześć wyroków sądów administracyjnych oraz jedna uchwała siedmiu sędziów NSA. Organy podatkowe stały na stanowisku, iż termin biegu przedawnienia podatkowego został przerwany z uwagi na ogłoszenie upadłości podatnika (art. 70 § 3 O.p.). Ostatecznie Dyrektor IAS związany prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego uchylił decyzję organu I instancji w całości i umorzył postępowanie w sprawie z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Ogłoszenie upadłości podatnika nastąpiło po upływie terminu płatności podatku, ale przed końcem roku kalendarzowego, w którym upływał termin płatności tego podatku, co w konsekwencji nie skutkowało przerwaniem biegu terminu przedawnienia. Z uwagi na fakt, iż w sprawie nie zaistniały inne przesłanki przerywające lub zawieszające bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego Dyrektor IAS umorzył postępowanie w sprawie.

(akta kontroli: tom III str. 235-236)

W drugiej sprawie o wartości ustaleń w kwocie blisko 1,8 mln zł do przedawnienia zobowiązania podatkowego doszło na skutek błędnego zastosowania przez organ I instancji art. 70a § 1 O.p. W niniejszej sprawie nie ziszcza się przesłanka uzależniająca rozstrzygnięcie polskiego organu podatkowego od uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa.

(akta kontroli: tom III str. 237-238)

W trzeciej sprawie o wartości ustaleń w kwocie blisko 3,7 mln zł Dyrektor IAS, będąc związany oceną prawną art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 O.p. dokonaną przez sąd administracyjny w prawomocnym wyroku, uchylił decyzję organu I instancji w całości i umorzył postępowanie w sprawie z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Sąd w wyroku z listopada 2021 r. stwierdził m.in., iż w niniejszej

sprawie bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu na skutek doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a zdarzeniem, które spowodowało jego dalszy bieg było wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu<sup>58</sup>. Podkreślić należy, iż odnośnie przedmiotowego zagadnienia występuje rozbieżna linia orzecnicza sądów administracyjnych. Według drugiej z nich, w przypadku, gdy do zawieszenia biegu terminu przedawnienia dochodzi na skutek doręczenia zarządzenia zabezpieczenia, termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 O.p.)<sup>59</sup>.

(akta kontroli: tom III str. 233-234)

Dwie ostatnie sprawy o łącznej wartości ustaleń blisko 21,2 mln zł miały podobny przebieg. Skargi podatników na decyzje organu odwoławczego utrzymujące w mocy decyzje organów I instancji zostały przez WSA w Warszawie oddalone. Na skutek skarg kasacyjnych wniesionych przez podatników NSA uchylał wyroki WSA oraz decyzje organu II instancji. Na bieg terminu przedawnienia wpływ miało kilka zdarzeń, jednakże najistotniejszą okazała się przesłanka wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 70 § 6 pkt 2 O.p.). Sąd w prawomocnych wyrokach uchylając decyzje organu II instancji wskazywał organom podatkowym konkretne czynności, które w danych sprawach winny zostać podjęte. Bieg terminu przedawnienia po zawieszeniu biegł dalej w związku z doręczeniem organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności (art. 70 § 7 pkt 2 O.p.). Po upływie terminu przedawnienia do organu II instancji wpłynęły z sądu akta sprawy, a zgodnie z art. 286 § 2 p.p.s.a. termin do załatwienia sprawy przez organ administracji określony w przepisach prawa lub wyznaczony przez sąd liczy się od dnia doręczenia organowi akt. Organ odwoławczy ze względu na ujemną przesłankę procesową, jaką był upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uchylił decyzje organu I instancji w całości i umorzył postępowania w sprawie.

(akta kontroli: tom III str. 231-232, 239-240)

Występuje niespójność przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi we wskazaniu zdarzenia skutkującego zakończeniem biegu okresu zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz rozpoczęciem terminu do załatwienia sprawy przez organ administracji po rozpatrzeniu sprawy przez sąd administracyjny. W pierwszym przypadku jest nim doręczenie organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności (art. 70 § 7 pkt 2 O.p.), zaś w drugim – doręczenie organowi akt (art. 286 § 2 p.p.s.a.). Skutkować to może niemożnością ponownego rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy po prawomocnym wyroku sądu administracyjnego, z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Dyrektor IAS, dostrzegając niespójność przepisów, sygnalizował Ministrowi Finansów w 2011 r. i 2021 r. istnienie praktycznego problemu w stosowaniu art. 70 § 7 pkt 2 O.p. i art. 286 § 2 p.p.s.a. Projekt zmian w Ordynacji podatkowej z 27 czerwca 2022 r. przygotowany przez Ministerstwo Finansów i przesłany do podległych organów

<sup>58</sup> Przykładowo podobny pogląd wyrażony został w wyrokach: WSA w Warszawie z kwietnia 2018 r. sygn. akt III SA/Wa 1967/17, WSA w Opolu z maja 2018 r. sygn. akt I SA/Op 72/18, WSA w Gdańsku z czerwca 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 355/18, NSA z września 2021 r. sygn. akt I FSK 837/21, NSA z kwietnia 2022 r. sygn. akt III FSK 1208/21.

<sup>59</sup> Przykładowe wyroki: WSA w Gliwicach z października 2016 r. sygn. akt I SA/Gl 450/16, WSA w Gdańsku z kwietnia 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1706/17, WSA we Wrocławiu z kwietnia 2021 r. sygn. akt I SA/Wr 375/20, NSA z lipca 2021 r. sygn. akt I FSK 234/20, WSA w Szczecinie z marca 2022 r. sygn. akt I SA/Sz 18/22.

podatkowych w celu zgłoszenia uwag, przewiduje nowelizację art. 70 § 7 pkt 2 O.p. dostosowując jego treść do regulacji zawartej w art. 286 § 2 p.p.s.a. Projekt nowelizacji zakłada następujące jego brzmienie: „doręczenia organowi podatkowemu akt sprawy wraz z odpisem orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności”.

(akta kontroli: tom III str. 130-131, 144-147, 166, 438-474 – pliki: 543-546, 549, 551)

**5.2.** Sprawy, w których decyzje wydane zostały w ostatnim półroczu przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego:

W dwóch sprawach o łącznej wartości ustaleń blisko 162,3 mln zł Dyrektor IAS utrzymał w mocy decyzje organów I instancji, a podatnicy nie złożyli skargi na przedmiotowe decyzje. W dwóch kolejnych sprawach o łącznej wartości ustaleń ponad 51 mln zł organ II instancji również utrzymał w mocy decyzje organów I instancji. Podatnicy złożyli skargi na te decyzje, jednakże Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie z uwagi na brak uiszczenia wpisu sądowego odrzucił skargi. W ostatniej sprawie o wartości ustaleń blisko 46,7 mln zł decyzja Dyrektora IAS utrzymująca w mocy decyzję organu I instancji została zaskarżona przez podatnika. WSA w Warszawie uchylił decyzję organu odwoławczego wskazując, że decyzja ta naruszyła prawo materialne. Dyrektor IAS nie złożył skargi kasacyjnej. Organ II instancji będąc związany prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego po ponownym rozpatrzeniu sprawy uchylił decyzję organu I instancji w całości i umorzył postępowanie w sprawie.

(akta kontroli: tom III str. 241-250)

**5.3.** Sprawy, w którym miało miejsce kilkukrotne uchylanie decyzji przez organ odwoławczy:

W pierwszej sprawie o wartości ustaleń w kwocie blisko 0,8 mln zł Dyrektor IAS dwukrotnie uchylał w całości decyzję organu I instancji i przekazywał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. W obu przypadkach następowało to w wyniku wykonania prawomocnych wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Za pierwszym razem Sąd wskazał na niedostateczne wyjaśnienie stanu faktycznego. Organ I instancji uzupełnił materiał dowodowy. Za drugim razem Sąd oceniając uzupełniony materiał dowodowy i wskazując na przepisy prawa materialnego, stwierdził, iż organy podatkowe w dalszym ciągu nie ustaliły istotnych okoliczności stanu faktycznego.

(akta kontroli: tom III str. 251-252)

W drugiej sprawie o wartości ustaleń blisko 1,7 mln zł Dyrektor IAS również dwukrotnie uchylał decyzje organu I instancji i przekazywał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. Za pierwszym razem po rozpatrzeniu odwołania stwierdzono, iż organ I instancji nie zebrał i tym samym nie rozpatrzył całego materiału dowodowego w danej sprawie. Za drugim razem uchylenie decyzji było następstwem prawomocnego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, który oddalając skargę kasacyjną organu II instancji, wskazał, iż organy podatkowe nie w pełni wyjaśniły zagadnienie przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(akta kontroli: tom III str. 259-260)

W trzech sprawach o łącznej wartości ustaleń ponad 2,7 mln zł Dyrektor IAS uchylał decyzje organu I instancji i przekazywał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ z uwagi na niedostateczne wyjaśnienie stanu faktycznego. W jednej z tych spraw organ odwoławczy trzykrotnie wydawał takie rozstrzygnięcie, z uwagi na przedkładanie i wskazywanie przez pełnomocnika strony na etapie postępowania odwoławczych nowych istotnych dowodów. Natomiast w pozostałych dwóch

sprawach Dyrektor IAS dwukrotnie uchylał decyzję organów I instancji. Przyczyną drugiego uchYLENIA było niewykonanie wcześniejszych zaleceń organu odwoławczego z poprzedniej decyzji.

(akta kontroli: tom III str. 253-258)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W dwóch sprawach umorzonych z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego nierzetelnie zweryfikowano przesłanki mające wpływ na zawieszenie bądź przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W pierwszej sprawie o wartości ustaleń 16 093,9 tys. zł dotyczącej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2007 r. zaistniały dwie przesłanki mające wpływ na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego: wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, oraz wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję Dyrektora IAS w Warszawie. Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe nastąpiło 7 listopada 2013 r.

W dniu 24 kwietnia 2019 r. NSA wydał wyrok, w którym uchylił korzystne dla organu odwoławczego orzeczenie WSA w Warszawie oraz jednocześnie uchylił decyzję organu II instancji. W dniu 17 czerwca 2019 r. IAS w Warszawie doręczono odpis orzeczenia NSA. Natomiast akta sprawy z sądu administracyjnego wpłynęły do organu odwoławczego w dniu 30 października 2019 r. Po zwrocie akt Dyrektor IAS w Warszawie pismami z 19 i 28 listopada 2019 r. zwrócił się do organu I instancji oraz do organu podatkowego właściwego miejscowo dla podatnika z prośbą o podanie informacji na temat przesłanek zawieszających bądź przerywających bieg terminu rozpatrywanego zobowiązania podatkowego. W pismach z 25 listopada i 4 grudnia 2019 r. organ I instancji poinformował, iż postępowanie o przestępstwo skarbowe zostało prawomocnie zakończone 10 kwietnia 2019 r.

Uwzględniając obydwie ww. przesłanki wpływające na bieg terminu przedawnienia, zobowiązanie podatkowe w niniejszej sprawie wygasło na skutek przedawnienia w dniu 11 sierpnia 2019 r., czyli przed zwrotem akt z sądu administracyjnego. W dniu 8 stycznia 2020 r. organ odwoławczy wydał decyzję, mocą, której uchylił decyzję organu I instancji w całości i umorzył postępowanie w sprawie.

Z uwagi na fakt, iż sprawa rozpatrywana była w okresie 2019-2020 r., dotyczyła zobowiązania podatkowego za 2007 r., postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe zostało wszczęte w 2013 r., zdaniem Najwyższej Izby Kontroli niepodjęcie czynności weryfikacyjnych dotyczących przesłanek mających wpływ na przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia niezwłocznie po otrzymaniu odpisu wyroku NSA, było działaniem nierzetelnym. Dyrektor IAS w Warszawie wykonał je dopiero po zwrocie akt z sądu. Brak akt sprawy nie stanowił przeszkody do przeprowadzenia przedmiotowych czynności weryfikacyjnych. Zobowiązanie podatkowe przedawniło się 11 sierpnia 2019, a wpływ do IAS w Warszawie odpisu orzeczenia NSA nastąpił 17 czerwca 2019 r.

(akta kontroli: tom III str. 239-240, 476-498)

W drugiej sprawie o wartości ustaleń 5079,6 tys. zł, dotyczącej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r., zaistniały dwie przesłanki mające wpływ na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego: wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, oraz wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję Dyrektora IAS w Warszawie. Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe nastąpiło 13 listopada 2014 r.

W dniu 4 listopada 2020 r. NSA wydał wyrok, w którym uchylił korzystne dla organu odwoławczego orzeczenie WSA w Warszawie oraz jednocześnie uchylił decyzję organu II instancji. W dniu 15 grudnia 2020 r. IAS w Warszawie doręczono odpis orzeczenia NSA. Natomiast akta sprawy z sądu administracyjnego wpłynęły do organu odwoławczego 17 marca 2021 r. Po zwrocie akt Dyrektor IAS w Warszawie pismami z 24 maja i 10 czerwca 2021 r. zwrócił się do organu I instancji oraz do organu podatkowego właściwego miejscowo dla podatnika z prośbą o podanie informacji na temat przesłanek zawieszających bądź przerywających bieg terminu rozpatrywanego zobowiązania podatkowego. W piśmie z 8 czerwca 2021 r. organ I instancji poinformował, iż postępowanie o przestępstwo skarbowe zostało prawomocnie zakończone 7 września 2020 r.

Uwzględniając obydwie ww. przesłanki wpływające na bieg terminu przedawnienia, zobowiązanie podatkowe w niniejszej sprawie wygasło na skutek przedawnienia 3 lutego 2021 r., czyli przed zwrotem akt z sądu administracyjnego. W dniu 20 lipca 2021 r. organ odwoławczy wydał decyzję, mocą, której uchylił decyzję organu I instancji w całości i umorzył postępowanie w sprawie.

Z uwagi na fakt, iż sprawa rozpatrywana była w okresie 2020-2021 r., dotyczyła zobowiązania podatkowego za 2008 r., postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe zostało wszczęte w 2014 r., zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, niepodjęcie czynności weryfikacyjnych dotyczących przesłanek mających wpływ na przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia niezwłocznie po otrzymaniu odpisu wyroku NSA, było działaniem nierzetelnym. Dyrektor IAS w Warszawie wykonał je dopiero po zwrocie akt z sądu. Brak akt spraw nie stanowił przeszkody do przeprowadzenia przedmiotowych czynności weryfikacyjnych. Zobowiązanie podatkowe przedawniło się w dniu 3 lutego 2021, a wpływ do IAS w Warszawie odpisu orzeczenia NSA nastąpił 15 grudnia 2020 r.

(akta kontroli: tom III str. 231-232, 499-522)

Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora IAS w Warszawie w tych dwóch przypadkach proces weryfikacji kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego nie przebiegł w pełni prawidłowo. Działania w tym zakresie winny się rozpocząć bezpośrednio po wpływie do organu odwoławczego odpisu orzeczeń NSA. W konsekwencji w obu ww. sprawach na etapie otrzymania wyroku NSA na skutek zbiegu szeregu niekorzystnych okoliczności, a mianowicie:

- w okresie, w którym sprawa zawisła przed sądem doszło do prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego, którego wszczęcie niedługo przed upływem nominalnego terminu przedawnienia (niecałe dwa miesiące) umożliwiło w ogóle wydanie pierwotnych decyzji podatkowych (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.);
  - występowanie braku spójności pomiędzy regulacjami zawartymi w art. 70 § 7 pkt 2 O.p. i art. 286 p.p.s.a.;
  - zmiana pracowników prowadzących dotychczas sprawę (spowodowana odejściem z IAS w Warszawie) oraz zmiana struktury organizacyjnej pionu, w skład którego wchodziły komórki uprzednio prowadzące sprawę,
- nie zidentyfikowano prawidłowo okoliczności zagrożenia przedawnieniem zobowiązań podatkowych, określonych uchylonymi decyzjami organu odwoławczego.

Dyrektor IAS w Warszawie wskazał, iż po zidentyfikowaniu wystąpienia tych dwóch niepożądanych sytuacji osoba nadzorująca pracę komórki orzeczniczej poinformowała podległych pracowników o zaistniałych przypadkach. Polecono pracownikom niezwłocznie (tj. zaraz po wpływie wyroku) weryfikowanie kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych w przypadkach, w których NSA uchylił korzystny dla organów podatkowych wyrok WSA oraz decyzję organu odwoławczego.

Polecenie zostało wydane ustnie i nie zostało w żaden sposób potwierdzone w formie pisemnej.

(akta kontroli: tom III str. 169-170, 174-178, 209-210, 214-221)

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że zagadnienia odnoszące się do prowadzenia przez Dyrektora IAS w Warszawie postępowań podatkowych nie były w badanym okresie przedmiotem audytu wewnętrznego lub kontroli wewnętrznej.

(akta kontroli: tom III str. 12-13)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Izba Administracji Skarbowej w Warszawie osiągnęła zaplanowane wartości dla dwóch z trzech badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS, związanych z prowadzeniem w IAS postępowań odwoławczych od decyzji wydanych przez podległe jednostki.

Dyrektor IAS systematycznie monitorował czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem oraz prowadził analizy rozstrzygnięć sądowych wydawanych po decyzjach organów podatkowych.

Średni czas postępowania podatkowego w II instancji, dotyczącego rozliczenia podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przeprowadzonego po postępowaniu naczelnika urzędu skarbowego (ogółem), jak i po postępowaniu w trybie ustawy o kontroli skarbowej, skrócił się w 2021 r. w porównaniu do 2019 r. Jednak już w I półroczu 2022 r. ponownie wydłużył się.

Spośród prawomocnych orzeczeń WSA w Warszawie, znaczny był odsetek decyzji Dyrektora IAS z lat 2020-2021 uchylonych lub częściowo uchylonych. Średnio wyniósł on 41,4% dla spraw prowadzonych w I instancji przez naczelników urzędów skarbowych, a 33,8% dla spraw prowadzonych w I instancji w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

Co do zasady, prawidłowo prowadzono 15 poddanych szczegółowej analizie postępowań podatkowych oraz nie stwierdzono bezzasadnego ich przedłużania. Natomiast w zbadanej próbie w dwóch przypadkach nierzetelnie zweryfikowano przesłanki mające wpływ na przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, iż występuje niespójność przepisów O.p. (art. 70 § 7 pkt 2) i p.p.s.a. (art. 286 § 2) we wskazaniu zdarzenia skutującego zakończeniem biegu okresu zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz rozpoczęciem terminu do załatwienia sprawy przez organ administracji po rozpatrzeniu sprawy przez sąd administracyjny. W pierwszym przypadku jest nim doręczenie organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, zaś w drugim doręczenie organowi akt. W konsekwencji mogą zaistnieć przypadki, w których zobowiązanie podatkowe ulegnie przedawnieniu przed zwrotem akt sprawy z sądu administracyjnego.

Zagadnienia odnoszące się do prowadzenia przez Dyrektora IAS w Warszawie postępowań podatkowych nie były w badanym okresie przedmiotem audytu wewnętrznego lub kontroli wewnętrznej.

## IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami Najwyższa Izba Kontroli na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski:

#### Wnioski

1. Rzetelne weryfikowanie przesłanek mających wpływ na przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

2. Zwiększenie nadzoru nad prowadzeniem postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem, w tym poprzez skrócenie czasu prowadzenia postępowań przez organy I i II instancji.
3. Rozważenie przeprowadzenia audytu dotyczącego:
  - sposobu monitorowania w IAS spraw zagrożonych przedawnieniem, z uwzględnieniem zagadnienia wymiany informacji w IAS oraz z podmiotami zewnętrznymi o zdarzeniach mających znaczenie dla zawieszenia lub przerwania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
  - prowadzenia w IAS w Warszawie rejestru postępowań podatkowych.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, 27 października 2022 r.

Kontrolerzy  
Piotr Korczak  
główny specjalista kontroli państwowej

/./  
*podpis*

Robert Grzybko  
główny specjalista kontroli państwowej

/./  
*podpis*

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonał:

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów  
Dyrektor  
Stanisław Jarosz

/./

.....  
*podpis*

Dyrektor  
Departamentu Budżetu i Finansów  
Stanisław Jarosz