



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Białymstoku

LBI.410.018.03.2022



01167322

Pani
Alicja Jackiewicz
Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego
w Białymstoku
Pierwszy Urząd Skarbowy w Białymstoku
ul. Świętojańska 13, 15-219 Białystok

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Białymstoku, ul. Świętojańska 13, 15-219 Białystok ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Alicja Jackiewicz, naczelnik Urzędu od 1 marca 2022 r. Elżbieta Iwona Wróblewska, naczelnik Urzędu od 1 marca 2017 r. do 28 lutego 2022 r. (akta kontroli str. 5-6)
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Kontrola podatkowa. 2. Postępowanie podatkowe. 3. Postępowanie egzekucyjne.
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 ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Białymstoku
Kontrolerzy	Robert Skwarko, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LBI/113/2022 z 8 września 2022 r. Marek Skorupski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBI/121/2022 z 3 października 2022 r. (akta kontroli str. 1-4)

¹ Dalej: „Urząd”.

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623. Ustawa zwana dalej: „ustawą o NIK”.

II. Ocena ogólna kontrolowanej działalności³

OCENA OGÓLNA

Urząd prowadził na ogół prawidłowo i skutecznie postępowania kontrolne, podatkowe oraz egzekucyjne w latach 2020–2022 (do 30 czerwca).

Kontrole podatkowe były wykonywane z zastosowaniem zasad wynikających z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴. Urząd prawidłowo stosował przepisy o powiadamianiu podatników o zamiarze przeprowadzenia kontroli, a postępowania prowadził bez zbędnej zwłoki i nieuzasadnionych przerw. W przypadku niezakończenia kontroli w terminie, rzetelnie informowano podatników o przyczynach, a w protokołach z analizowanych postępowań kontrolnych zamieszczono wszystkie elementy wymagane art. 290 § 2 Ordynacji podatkowej.

Większość objętych kontrolą NIK postępowań podatkowych (12 z 13) prowadzono prawidłowo i terminowo. Wszystkie wszczęto bowiem we właściwym terminie i prowadzono z należytą starannością, podatnicy byli rzetelnie informowani o toczącym się postępowaniu i umożliwiono im każdorazowo wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Jakość wydawanych decyzji w I instancji – mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w II instancji do liczby spraw rozstrzygniętych – uległa pogorszeniu w stosunku do 2019 roku, lecz wynikało to faktycznie z sześciu spraw prowadzonych w stosunku do jednego podatnika.

Postępowania egzekucyjne były prowadzone w Urzędzie zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵. Analiza 10 postępowań dotyczących zobowiązań podatkowych, przedawnionych w latach 2020–2021 lub zagrożonych przedawnieniem w 2022 roku wykazała, że Urząd bez zbędnej zwłoki wystawiał upomnienia i tytuły wykonawcze. Wobec podatników stosowano właściwe środki egzekucyjne przewidziane w tej ustawie (głównie zajęcia rachunku bankowego). Prowadzono również cyklicznie poszukiwania majątku, z którego można byłoby zaspokoić dochodzone wierzytelności, a w przypadku przedawnienia zobowiązań podatkowych dokonywano ich odpisu z ewidencji.

Urząd osiągnął większość (cztery z pięciu) wymaganych wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków, lecz jedynie jeden z czterech mierników dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych. Powody nieosiągnięcia większości mierników dotyczących egzekwowania zobowiązań podatkowych były niezależne od Urzędu. Wynikały one bowiem z niewystawiania tytułów wykonawczych w II kwartale 2020 roku w związku z wprowadzeniem stanu zagrożenia epidemią koronawirusa COVID-19, absencji pracowników w związku z tą epidemią, wpływu trudno ściąganych tytułów wykonawczych oraz wzrostu liczby decyzji rozkładających należności na raty. O przyczynach nieosiągnięcia zakładanych wartości mierników raportowano na bieżąco dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku⁶.

Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości dotyczyły głównie nierzetelnego przeprowadzenia analizy przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych w trakcie jednego postępowania kontrolnego i nieprzeprowadzenia takiej analizy w trakcie postępowania podatkowego prowadzonego w wyniku ustaleń tej kontroli. W rezultacie nie doszło do zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej. Podatnik zbyt posiadany majątek, a postępowanie egzekucyjne dotyczące jego zobowiązań z tytułu VAT i PIT, wynoszących wg stanu na 4 listopada 2022 r. 1.156.304,22 zł, zostało umorzone, gdyż podatnik stał się osobą bezdomną, bezrobotną i nie posiadał majątku na pokrycie zobowiązań podatkowych.

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Ustawa zwana dalej „Ordynacją podatkową”.

⁵ Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm.

⁶ Zwana dalej: „IAS”.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowe kontrolowanej działalności⁷

OBSZAR⁸

1. Kontrola podatkowa

Opis stanu faktycznego

1.1.1. W latach 2020–2021 Urząd osiągnął wszystkie mierniki wyznaczone przez dyrektora IAS dotyczące kontroli prawidłowości rozliczania podatków. W 2020 roku ustalony na 78% jedyny miernik: kontrole pozytywne, mierzący udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 3 tys. zł) w ogólnej liczbie przeprowadzonych kontroli, osiągnięto na poziomie 85,37%. Z kolei ustalony na 2021 rok miernik skuteczność kontroli dotyczących podatków (83%), mierzący odsetek kontroli z ustaleniami podatkowymi wyższymi od 3 tys. zł w ogólnej liczbie zakończonych kontroli, zrealizowano na poziomie 91,18%. W 2021 roku nie wystąpiły natomiast sprawy objęte miernikiem sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych.

W I połowie 2022 roku zrealizowano dwa z trzech mierników wyznaczonych przez dyrektora IAS:

- ustalony na 84% miernik efektywność kontroli dotyczących podatków (liczba zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł lub obniżeniem straty podatkowej co najmniej o 15 tys. zł do ogółu kontroli) zrealizowano na poziomie 92,31%,
- miernik weryfikacja realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych wyznaczono na 300 działań w trybie tzw. akcji paragonowych i nabyć sprawdzających, a osiągnięto – 352,
- miernik realizacja kontroli dotyczących podatków (liczba zatwierdzonych kontroli podatkowych) określony na 31 kontroli, osiągnięto na poziomie 26. (akta kontroli str. 7)

Kierownik Działu Kontroli Podatkowej wyjaśniła: „Przy obliczaniu miernika Realizacja kontroli dotyczących podatków (wprowadzonego od 1 stycznia 2022 r.) uwzględniana jest liczba kontroli podatkowych, które zostały zatwierdzone w systemach informatycznych w okresie sprawozdawczym. Istotne jest, że kontrole podatkowe zatwierdza się w systemie po upływie 14-dniowego terminu na wniesienie zastrzeżeń do protokołu kontroli doręczonego kontrolowanemu. W przypadku 4 kontroli podatkowych posiadających status zakończonych w trzeciej dekadzie czerwca 2022 r. — nie można było ich zatwierdzić z końcem I półrocza 2022 r. z uwagi na powyższy termin. Przebieg i zakończenie kontroli podatkowej determinowane jest przepisami prawa (Ordynacja podatkowa, ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁹). Zachowanie wymaganych procedur i terminów w toku kontroli podatkowej również wpływa na wykonanie tego miernika. Kontrola podatkowa kończy się w dniu doręczenia kontrolowanemu protokołu kontroli. W przypadku konieczności zastosowania doręczenia protokołu za pośrednictwem poczty możliwość zakończenia i zatwierdzenia kontroli przesuwają się o czas doręczenia pocztowego. Sytuacja taka miała miejsce w czerwcu 2022 r. odnośnie 1 kontroli, w przypadku której na skutek pocztowego doręczenia zastępczego protokołu kontroli zakończenie kontroli nastąpiło w lipcu 2022 r. Nie bez znaczenia dla liczby przeprowadzonych kontroli pozostaje również okoliczność, że w trakcie I półrocza 2022 r. wszyscy pracownicy działu kontroli równolegle do działań kontrolnych czynnie uczestniczyli w działaniach prowadzonych w terenie w zakresie weryfikacji realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kas rejestrujących oraz wydawania paragonów fiskalnych. Przy czym liczba pracowników działu kontroli podatkowej pozostawała w I półroczu 2022 r. o 2 osoby mniejsza w porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego. W ramach podjętych działań zaradczych zwiększono w II półroczu 2022 r. liczbę pracowników działu kontroli o 2 osoby. Dla wykonania założonej przez miernik liczby zakończonych kontroli podatkowych istotne jest również, że pracownicy działu kontroli w tutejszym urzędzie skarbowym realizują sprawy stanowiące

⁷ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁸ Zwana dalej: „IAS”.

⁹ Dz. U. z 2021 r. poz. 162, ze zm.

kontrole o wysokim stopniu trudności i złożoności (wielowatkowe i obszerne), wymagające przeprowadzenia znacznej liczby czynności dowodowych. Przeprowadzają również jako koordynatorzy złożone kontrole podmiotów na księgach rachunkowych, w tym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

Stopień osiągnięcia zakładanych mierników w dziale monitorowany jest przez kierownika poprzez bieżący przegląd postępowań kontrolnych w systemach informatycznych dedykowanych opisywaniu czynności kontrolnych, w tym rejestrowaniu pism, ustaleń i efektów kontroli (w I półroczu 2022 r. były to 2 systemy: POLTAX PLUS podsystem KONTROLA oraz ZISAR PLUS). Pozwala to na kontrolowanie czasu trwania kontroli, terminowości ewidencjonowania kontroli przez pracowników wykonujących kontrole i przekazywania kontroli kierownikowi w celu ich zatwierdzenia. Monitorowanie dynamiki i efektywnego wykorzystania czasu pracy w trakcie kontroli odbywa się także w kontaktach bezpośrednich kierownika z pracownikami wykonującymi kontrole. W ramach nadzoru organizacji pracy omawiane są z pracownikami prowadzone i planowane przez nich czynności, terminy ich wykonania, zasadność podejmowanych działań. Każdorazowo z pracownikami wyjaśniane są także przyczyny ewentualnego przedłużenia terminu zakończenia kontroli, w przypadku konieczności zastosowania tej procedury.” (akta kontroli str. 15-17)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że stopień osiągnięcia zakładanych mierników w Urzędzie monitorowany jest na bieżąco przez kierowników komórek organizacyjnych, w których realizowane są zadania objęte miernikami. Wyjaśniła też, że: „Wyniki sporządzonych okresowych raportów, po ich analizie są na bieżąco przedstawiane Naczelnikowi Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku (np. w trakcie spotkania z kierownikiem podczas załatwiania bieżących spraw lub zebrania kierowników komórek organizacyjnych). W przypadku istnienia zagrożenia niewykonania miernika kierownik komórki niezwłocznie informuje o tym Naczelnika. Wyjaśnia przyczyny tej sytuacji i proponuje działania zaradcze. Niezależnie od powyższego w celu ustalenia aktualnego stopnia wykonania mierników Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku z własnej inicjatywy zarządza wykonanie określonych raportów i przedstawienie mu ich wyników. Poziom wykonania mierników jest analizowany i omawiany na spotkaniach z kierownikami komórek organizacyjnych. W przypadku, gdy istnieje wysokie ryzyko niewykonania mierników organizowane są specjalne spotkania dedykowane tym problemom, podczas których diagnozowane są przyczyny takiej sytuacji, omawiane pomysły i propozycje podjęcia działań zaradczych. Ponadto w sytuacji zagrożenia wykonania mierników Naczelnik zleca zwiększenie częstotliwości wykonywania raportów sprawdzających poziom jego wykonania i przekazywania mu ich wyników (np. w związku z ryzykiem niewykonania miernika kwota ustaleń z czynności sprawdzających za II kwartał 2022 r. wyniki raportu sprawdzającego R 30 z ZISAR PLUS przekazywano raz w tygodniu). Niezależnie od powyższego Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku, realizując wytyczne Szefa KAS w zakresie wykonania wskaźników realizacji celów określonych w Kierunkach działania i rozwoju KAS, między innymi zalecił monitorowanie wskaźników na bieżąco, nie rzadziej niż raz w miesiącu. Natomiast w przypadku wystąpienia dużego prawdopodobieństwa nieosiągnięcia planowanej wartości wskaźnika zobowiązał Naczelników Urzędów Skarbowych do przekazania informacji dotyczącej przyczyn i prawdopodobieństwa nieosiągnięcia planowanej wartości do 10 dnia miesiąca poprzedzającego zakończenie kwartału (...). Informację o zagrożeniu niewykonania mierników za II kwartał 2022 roku Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku przekazał 10 czerwca 2022 roku (pismo 2003-SKA-1.4021.2.2022 z 10 czerwca 2022 roku). Rodzaj działań podejmowanych przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku w sytuacji zagrożenia wykonania miernika zależy od wskaźnika i zdiagnozowanej przyczyny jego niewykonania. W pierwszej kolejności w oparciu o przekazane dane Naczelnik dokonuje wnikliwej analizy sytuacji. Zleca kierownikom komórek organizacyjnych skoncentrowane się na zagrożonych obszarach i zwiększenie nadzoru nad pracownikami komórek realizujących takie zadania oraz rekomenduje zmiany w zakresie przydzielonych pracownikom zadań. W szczególnych przypadkach wyznacza pracowników innych komórek organizacyjnych do pomocy w realizacji zadań (np. Weryfikacja realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej odbywała się z udziałem pracowników innych komórek organizacyjnych). Jednym z podejmowanych środków zaradczych są również zmiany organizacyjne polegające na wzmocnieniu zasobów

personalnych komórki (np. w związku z niewykonaniem miernika „Realizacja kontroli dotyczących podatków za II kwartał 2022 r.” do Działu kontroli przeniesiono 2 pracowników z Działu Postępowań Podatkowych).” (akta kontroli str. 18-28)

1.1.2. W latach 2020–2021, tj. w okresie wzmożonej pandemii COVID-19 i wprowadzonym w kraju obowiązkiem wykonywania pracy w formie zdalnej, Urząd zakończył znacznie mniej kontroli niż w 2019 roku. Liczba kontroli zakończonych w 2020 roku (47) była bowiem o połowę niższa niż w 2019 roku (94). Zakończono wówczas jedynie dwie kontrole CIT wobec 13 zakończonych rok wcześniej. Wzrosła zaś liczba zakończonych kontroli VAT z 32 w 2019 roku do 38 w 2020 roku, w tym czterokrotnie kontroli zwrotu VAT (z jednej do czterech). W 2021 roku liczba zakończonych kontroli wzrosła do 71, tj. o 51% w stosunku do roku poprzedniego, lecz była o 32,4% niższa niż w 2019 roku. W 2021 roku o jedną (do trzech) wzrosła liczba zakończonych kontroli CIT, a liczba kontroli VAT pozostała na niezmiennym poziomie (38). O połowę, czyli do dwóch, zmalała liczba kontroli zwrotu VAT.

W I połowie 2022 roku zakończono 26 kontroli, w tym 16 kontroli VAT i żadnej kontroli CIT, podczas gdy w analogicznym okresie roku poprzedzającego zakończono o jedną kontrolę więcej (27), w tym o trzy kontrole VAT (19) i jedną CIT. W obu tych okresach nie zakończono żadnej kontroli zwrotu VAT.

Mniejsza liczba kontroli zakończonych w 2020 roku niż w 2019 roku, miała wpływ na nominalnie niższą kwotę nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych stwierdzonych w ich wyniku (odpowiednio 4.658,2 tys. zł i 6.182,4 tys. zł). Wzrosła natomiast efektywność tych kontroli, mierzona przeciętną wartością stwierdzonych nieprawidłowości w przeliczeniu na jedną kontrolę, z 65,8 tys. zł w 2019 roku do 99,1 tys. zł (o 50,6%) w 2020 roku.

Kwota ustaleń w 2021 roku wzrosła natomiast do 9.957,6 tys. zł, tj. o 113,8% w stosunku do 2020 roku i o 61,1% w porównaniu do 2019 roku. Na jedną kontrolę przypadło przeciętnie 140,2 tys. zł stwierdzonych nieprawidłowości, co oznaczało wzrost o 41,5% w stosunku do roku poprzedniego.

W I połowie 2022 roku stwierdzone nieprawidłowości wyniosły 1.770,5 tys. zł, co stanowiło jedynie 36% nieprawidłowości w analogicznym okresie roku poprzedniego (4.922,1 tys. zł).

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły głównie nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, które w latach 2019–2022 (I połowa) wynosiły kolejno 3.797,1 tys. zł, 3.857,1 tys. zł, 7.273 tys. zł i 1.369,5 tys. zł, stanowiąc odpowiednio 61,4%, 82,8%, 73% i 77,3% ogółu stwierdzonych nieprawidłowości, w tym nieprawidłowości w zwrocie VAT wynosiły kolejno 53,6 tys. zł, 722,4 tys. zł, 593,3 tys. zł i zero złotych. Nieprawidłowości w rozliczeniach CIT wyniosły zaś odpowiednio 126,9 tys. zł, 671,3 tys. zł, 226,5 tys. zł i zero złotych.

Liczba kontroli podatkowych, w których wydano decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych i wysokość zabezpieczonych zobowiązań w okresie objętym kontrolą rosła w stosunku do 2019 roku z wyjątkiem 2020 roku. Zobowiązania takie zabezpieczono w latach 2019–2022 (I połowa) w trakcie odpowiednio pięciu, jednej, ośmiu i jedenastu kontroli, a wysokość zabezpieczonych zobowiązań wyniosła w tych latach kolejno 443,4 tys. zł, 234,5 tys. zł, 1.720 tys. zł i 907,1 tys. zł (w I połowie 2021 roku nie wydano żadnej decyzji w takiej sprawie).

Postanowienia o przedłużeniu zwrotu VAT wydano jedynie w latach 2020 i 2021 (odpowiednio trzy i jedna kontrola). Objęto nimi 357,4 tys. zł i 109,9 tys. zł. (akta kontroli str. 8-9)

1.1.3. Spośród zbadanych 12 postępowań kontrolnych, szczegółowo opisanych w pkt 1.2., w wyniku sześciu kontrolowany złożył korektę deklaracji i wpłacił zaległość podatkową lub wstrzymano zwrot VAT (na kwoty wynoszące od 36,4 tys. zł do 953,8 tys. zł). Najwyższe efekty finansowe, przekraczające 100 tys. zł, uzyskano w wyniku czterech kontroli¹⁰.

1. W wyniku kontroli przeprowadzonej w sprawach 2003-SKP.500.12.2021.1 i 2003-SKP.500.13.2021.1 i ujawnienia zaniżenia podatku dochodowego od osób fizycznych za okres od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2016 r. oraz VAT od 1 października 2015 r. do 31 marca 2017 r. łącznie na 953,8 tys. zł, na skutek firmowania przez żonę działalności gospodarczej prowadzonej faktycznie przez jej męża, w celu zatajenia faktycznych rozmiarów jego działalności gospodarczej i uzyskania przez małżonkę prawa

¹⁰ Dotyczy to stanu przed wszczęciem postępowania podatkowego.

- do rozliczania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych¹¹, podatnik w 2021 roku dokonał korekty deklaracji i wpłacił całość (953,8 tys. zł) zaległej należności.
2. W rezultacie kontroli w sprawie 2003-SKP.500.14/15/16.2021, dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych za okres od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r., VAT od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. i daniny solidarnościowej od 1 stycznia 2019 r. do 30 kwietnia 2020 r., oraz ujawnienia 283,8 tys. zł nieprawidłowości, dotyczących głównie: nieujęcia w rejestrze sprzedaży VAT za sierpień i listopad 2019 r. sprzedaży i należnego podatku oraz dokonania bezpodstawnego zmniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego za grudzień 2019 roku, ujęcia w rejestrach zakupu od marca do listopada 2019 roku kwot podatku naliczonego, wbrew art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, zaniżenia o 186 tys. zł przychodów w rozliczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych, niezłożenia deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej i jej nieuiszczenia (42,9 tys. zł), podatnik w 2021 roku dokonał korekty deklaracji i wpłacił w całości 283,8 tys. zł zaległej należności.
 3. W kontroli wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów dotyczących VAT od 1 maja 2018 r. do 31 lipca 2019 r., zrealizowanej w sprawie 2003-SKP.500.117.2019, ustalono zaniżenie VAT o 248 tys. zł, na skutek zaniżenia / zawyżenia obrotu i VAT w poszczególnych miesiącach, co doprowadziło per saldo do zaniżenia VAT o 137,3 tys. zł, pominięcie ewidencjonowania obrotu i VAT należnego za pomocą kasy rejestrującej, dokonywanie korekt sprzedaży paragonowej bez posiadania oryginału dokumentu potwierdzającego sprzedaż, otrzymywanie wpłat, stanowiących przychody z nieaewidencjonowanej sprzedaży oraz zawyżanie wartości nabyć i podatku VAT (o 96 tys. zł), poprzez kilkakrotne odliczanie VAT od tych samych nabyć oraz na podstawie przerobionych zamówień i faktur proforma. W rezultacie tych ustaleń kontrolowany w 2021 r. skorygował deklaracje uwzględniające w całości ustalenia kontroli i uiścił 248 tys. zł.
 4. Ze względu na ujawnienie 340,9 tys. zł nieprawidłowości w trakcie kontroli wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów dotyczących VAT od 1 maja 2018 r. do 31 lipca 2019 r., przeprowadzonej w sprawach 2003-SKP.500.59.2019.1 i 2003-SKP.500.59.2019.112, polegających głównie na wystawieniu faktur, które nie dokumentowały rzeczywistych transakcji gospodarczych, tj. obrotu realnie istniejącym towarem w 2021 roku wstrzymano zwrot 109,9 tys. zł VAT za marzec i maj 2019 roku.
(akta kontroli str. 112-114, 128-130, 135-138, 143-145)

1.2.1. Analizie poddano 12 kontroli podatkowych ujawniających nieprawidłowości na 5.219,4 tys. zł (31,9% ustaleń wszystkich kontroli przeprowadzonych w analizowanym okresie), w tym w wyniku 11 z nich wszczęto postępowanie podatkowe lub podatkowy złożyli korekty deklaracji, w pięciu wydano decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej, a w dwóch przedłużono zwrot VAT. Wykazała ona, że:

1. Wszystkie analizowane postępowania kontrolne dotyczyły działalności gospodarczej podatników, będących przedsiębiorcami.
2. Jeden spośród 12 podatników poddanych analizowanym kontrolom został zawiadomiony o zamiarze kontroli na podstawie art. 282b Ordynacji podatkowej. W tym przypadku kontrola została wszczęta po upływie 26 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, tj. w terminie ustalonym w art. 48 ust. 2 Prawa przedsiębiorców (nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni). W pozostałych przypadkach odstąpiono od zawiadamiania podatników na podstawie: art. 48 ust. 11 pkt 2 Prawa przedsiębiorców, gdyż przeprowadzenie kontroli było niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zabezpieczenia dowodów jego

¹¹ W konsekwencji faktury wystawione przez firmę żony wobec podmiotów trzecich zawierały czynności faktycznie wykonane, lecz przez jej małżonka, czyli inny podmiot, a zatem należało je przypisać mężowi i rozliczyć na zasadach ogólnych. Z kolei faktury wystawione przez żonę na rzecz męża nie dokumentowały czynności faktycznych, a faktury wystawione przez jej firmę na rzecz zewnętrznych nabywców należało przypisać mężowi i opodatkować przychód na zasadach ogólnych ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

- popelnienia (siedem kontroli), art. 48 ust. 11 pkt 9 tej ustawy, bowiem przedsiębiorca nie miał adresu siedziby i doręczenie zawiadomienia na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione (jedna kontrola), art. 48 ust. 11 pkt 10 ustawy, ponieważ kontrola dotyczyła przypadków określonych w art. 282c §1 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej, tj. zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o VAT (dwie kontrole), a w przypadku jednej od zawiadomienia odstąpiono ze względu na przesłanki wskazane w art. 48 ust. 11 pkt 2 i 10 Prawa przedsiębiorców.
3. Czas trwania poddanych badaniu kontroli wynosił od 103 do 819 dni, licząc od dnia rozpoczęcia kontroli do dnia doręczenia protokołu kontroli — średnio po 411 dni.
 4. Żadna z analizowanych kontroli nie została zakończona w pierwotnie ustalonym terminie. Wszystkie były przedłużane od jednego (dwa przypadki) do dziewięciu razy (przeciętnie czterokrotnie). O każdym przypadku przedłużenia kontroli kontrolujący zawiadomili kontrolowanego, wskazując przyczyny przedłużenia i nowy termin zakończenia kontroli, tj. stosownie do uregulowań art. 284b Ordynacji podatkowej i art. 55 Prawa przedsiębiorców.
 5. Głównymi powodami przedłużania kontroli była konieczność uzupełnienia materiału dowodowego o dodatkowe dokumenty, w tym oczekiwanie na stawienie się kontrolowanego lub jego kontrahentów albo często kilkumiesięczne oczekiwanie na dostarczenie przez nich żądanych dokumentów we wskazanych terminach, oczekiwanie na odpowiedzi od innych organów, w tym podatkowych (przesłuchanie kontrahentów kontrolowanego, nadesłanie dokumentów itp.), sądów bądź prokuratur, w celu zbadania prawidłowości i rzetelności transakcji kontrolowanego z kontrahentami, konieczność analizy i oceny zgromadzonego, obszernego materiału dowodowego, liczącego nawet kilkanaście lub więcej tomów akt, zawieszenie terminów procesowych w kontrolach prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej w związku z pandemią koronawirusa SARS CoV-2 (przepis ten uchylono 24 maja 2020 r.).
 6. W przypadku żadnej z analizowanych kontroli nie stwierdzono wystąpienia nieuzasadnionych przerw w toku ich prowadzenia ani braku należytej staranności pracowników Urzędu.
 7. Wszystkie kontrole poddane badaniu prowadzone były w oparciu o zasadę określoną w art. 58 ust. 1 Prawa przedsiębiorców, dotyczącą ograniczenia możliwości przeprowadzenia ponownej kontroli przez ten sam organ. Zasada ustalona w art. 55 tej ustawy, dotycząca ograniczonego czasu trwania kontroli miała zastosowanie w dwóch kontrolach. W pozostałych 10 jej nie stosowano z uwagi na zwolnienie wynikające z art. 55 ust. 2 pkt 2 lub 6 ustawy (tj. gdy kontrole były niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia albo dotyczyły zasadności zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu). Prawa kontrolowanego do sprzeciwu wobec czynności kontrolnych i skargi na przewlekłe prowadzenie kontroli działalności gospodarczej zastosowanie miały w czterech kontrolach (pozostałe wszczęte zostały na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 Prawa przedsiębiorców i z tego powodu zasada ta nie miała do nich zastosowania, na podstawie art. 59 ust. 2 Prawa przedsiębiorców).
 8. W trakcie dwóch kontroli poddanych analizie wydano postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT. W jednym przypadku dotyczyło to zwrotu 109,9 tys. zł, a w drugim — 40 tys. zł. W postanowieniach tych wskazano nowy termin (datę) zwrotu tego podatku oraz szczegółowo uzasadniono przesłanki wstrzymania zwrotu, w tym konieczność dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu deklarowanej przez podatnika kwoty. W obu przypadkach ustalenia kontroli — polegające na uczestnictwie w łańcuchu fikcyjnych dostaw i nabyć z kontrahentami i korzystania z nienależnych zwrotów nadwyżki VAT naliczonego nad należnym, wynikającego z faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji gospodarczych — przewyższały kwoty wstrzymanego zwrotu.

9. We wszystkich zbadanych kontrolach kontrolujący przeanalizowali wystąpienie przesłanek uzasadniających zasadność zastosowania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego i fakt ten udokumentowali w formie pisemnej. W ośmiu kontrolach uznano, że przesłanki takie zachodzą. Decyzję o zastosowaniu zabezpieczenia wydano w czterech z nich, na kwoty wynoszące 768,9 tys. zł, 689,5 tys. zł, 429,5 tys. zł, 152,8 tys. zł (bez odsetek). W trzech przypadkach były to kwoty niższe od ustaleń opisanych w protokole kontroli, a w jednym przypadku wysokość zabezpieczenia, wynosząca 152,8 tys. zł była o 7,2 tys. zł wyższa od ustaleń kontroli (145,6 tys. zł). Powodem rozbieżności między wysokością ustalonego zabezpieczenia i ustaleniami opisanymi w protokole kontroli było wydanie decyzji w sprawie zabezpieczenia jeszcze przed zakończeniem postępowania kontrolnego. Powodami zastosowania zabezpieczenia były m.in.: zatajenie rzeczywistego rozmiaru prowadzonej działalności gospodarczej, posiadanie zaległości podatkowych i rachunków bankowych niezgłoszonych do urzędu skarbowego, brak majątku dającego gwarancję skutecznej egzekucji (sprawa 2003-SKP.500.12-13.2021.1), uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, gdyż spółka nie uregulowała 17,6 tys. zł zobowiązań podatkowych z tytułu VAT, prowadzenie wobec spółki egzekucji, niezłożenie w trakcie kontroli – pomimo wezwań – oświadczenia o nieruchomościach i prawach majątkowych, mogących być przedmiotem hipoteki przymusowej oraz o rzeczach ruchomych i zbywalnych prawach majątkowych, na których może być ustanowiony zastaw skarbowy, wystawianie faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń, brak majątku dającego gwarancję skutecznej egzekucji, deklarowanie strat z działalności gospodarczej, zbywanie środków trwałych i niedeklarowanie nabycia nowych, niezłożenie sprawozdań finansowych za 2019 roku i późniejszych (sprawa 2003-SKP.500.12.2020). Podobne powody zastosowania zabezpieczenia wskazano w dwóch kolejnych sprawach.

Z kolei przyczynami odstąpienia od zastosowania zabezpieczenia zaległości podatkowych, mimo wystąpienia przesłanek do jego zastosowania w czterech sprawach było brak majątku, na którym można dokonać zabezpieczenia.

10. Wszystkie poddane analizie protokoły kontroli podatkowej zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Ordynacji podatkowej, w tym ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji, ocenę znajdującą oparcie w ustaleniach kontroli, opis ustaleń faktycznych spójny z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów, a także pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku.
11. Po zakończeniu trzech poddanych badaniu kontroli podatnicy złożyli korektę deklaracji uwzględniającą w całości ustalenia kontroli, na kwoty 953,8 tys. zł, 283,8 tys. zł, 248 tys. zł (bez odsetek), a w jednej – w części (36,4 tys. zł z 792,8 tys. zł stwierdzonych nieprawidłowości).
12. Po zakończeniu czterech analizowanych kontroli podatnicy złożyli zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej. We wszystkich tych przypadkach zostały one rozpatrzone w terminie przewidzianym w art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej, tj. w ciągu 14 dni od dnia otrzymania. O sposobie załatwienia zastrzeżeń zawiadomiono kontrolowanego, wskazując, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. Na przykład w sprawie 2003-SKP.500.9.2019.45 kontrolowanego o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń poinformowano w ciągu trzech dni, a w sprawie 2003-SKP.500.3.2021.4 – po upływie 10 dni. (akta kontroli str. 112-153)

Ponadto w trakcie jednej z kontroli¹², prowadzonej w sprawie 2003-SKP.500.10.2020, nierzetelnie sporządzono analizę występowania przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych podatnika, o którym mowa w art. 33 Ordynacji podatkowej. A w kolejnej ustalenia kontroli podatkowej zostały zaprezentowane w protokole kontroli w sposób nieprecyzyjny. Problemy te szerzej omówiono poniżej, w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” i w pkt 2.3. wystąpienia.

¹² Badanej pod kątem prawidłowości prowadzenia postępowania podatkowego.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W trakcie jednej kontroli podatkowej, przeprowadzonej w sprawie 2003-SKP.500.10.2020, kontroler oraz Kierownik Działu Kontroli Podatkowej przygotowali nierzetelną analizę występowania przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych podatnika, o którym mowa w art. 33 Ordynacji podatkowej. Dotyczyła ona rozliczenia VAT za styczeń – maj, lipiec – październik i grudzień 2015 roku oraz styczeń – maj i lipiec – grudzień 2016 roku, w wyniku której podatnikowi decyzją z 10 grudnia 2020 r. określono zobowiązanie podatkowe na 190,7 tys. zł (bez odsetek), które do zakończenia kontroli NIK nie zostało uregulowane. W analizie sytuacji majątkowej podatnika wskazano zaś, że nie wyzbywa się on majątku, podczas gdy faktycznie zbywał posiadany majątek zarówno w trakcie kontroli dotyczącej rozliczenia PIT, prowadzonej w latach 2018–2019, której wyniki wykorzystano w postępowaniu podatkowym zakończonym w 2020 roku, jak i w trakcie kontroli rozliczenia VAT, przeprowadzonej w 2020 roku. W konsekwencji zobowiązania podatnika z tytułu podatku VAT i PIT wg stanu na 4 listopada 2022 r. wynosiły 1.156.304,22 zł, w tym 743.496,22 zł należności głównej i 412.808 zł odsetek za zwłokę, a postępowanie egzekucyjne zostało umorzone, co uzasadniono m.in. faktem, że zobowiązany jest *osobą bezdomną i bezrobotną*, zlikwidował działalność gospodarczą i nie posiada już środków transportu. Problem ten szczegółowo przedstawiono w pkt 2.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.
2. W podsumowaniu ustaleń protokołu kontroli poinformowano Spółkę, iż „*jest obowiązana wpłacić podatek od towarów i usług*” za kwiecień 2018 r. w kwocie 184,7 tys. zł, chociaż część tej kwoty została wcześniej przez Spółkę wpłacona (co odnotowano we wcześniejszym zapisie w protokole)¹³. Natomiast w wydanej po przeprowadzeniu postępowania podatkowego decyzji wymiarowej już prawidłowo stwierdzono, że Spółka jest zobowiązana do zapłaty podatku pomniejszonego o wpłacone wcześniej 44,8 tys. zł. Kierownik Działu Kontroli Podatkowej wyjaśniła, że: „zapisy protokołu należy czytać łącznie: kwota, jaką Spółka „*jest obowiązana wpłacić*” oczywiście powinna być pomniejszona o kwotę już wpłaconą. Postępowaniem podatkowym i egzekucyjnym objęto właściwą kwotę zobowiązania”. NIK zauważyła, że zapisy protokołu powinny jednoznacznie informować kontrolowanego, jaką kwotę podatku jest zobowiązany wpłacić. Ponadto przedstawienie kwoty 44,8 tys. zł jako środków, które Spółka „*jest zobowiązana wpłacić*” i jednocześnie jako środki, które Spółka już wpłaciła to stwierdzenia sprzeczne (wykluczające się).

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd na ogół prawidłowo i rzetelnie prowadził objęte analizą kontrole podatkowe. Na koniec 2020 roku, 2021 roku oraz I półrocza 2022 roku Urząd osiągnął cztery z pięciu mierników stopnia realizacji celów wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS dotyczących kontroli podatkowych, a Naczelnik Urzędu na bieżąco podejmował działania zaradcze w przypadku wystąpienia ryzyka nieosiągnięcia planowanych wartości mierników stopnia realizacji celów. W trakcie jednej kontroli podatkowej nierzetelnie wykonano jednak analizę przesłanek zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych. Podatnik w trakcie tej i poprzedniej kontroli zbyt posiadany majątek. W rezultacie postępowanie egzekucyjne zostało umorzone, na podstawie art. 59 § 4 w zw. z art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, gdyż podatnik stał się *osobą bezdomną i bezrobotną* oraz nie posiadał majątku na pokrycie swoich zobowiązań podatkowych.

OBSZAR

2. Postępowanie podatkowe

Opis stanu
faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą nie nakładano na Urząd obowiązku monitorowania i wykonania mierników dotyczących postępowań podatkowych. (akta kontroli str. 7)

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

¹³ Sprawa nr 2003-SKP.500.9.2019.114 / 2003-SPV.4103.77.2021.7.SZD. Była to jedna z 13 spraw badanych w ramach obszaru 2 *Postępowanie podatkowe*, w których porównywano ustalenia tych postępowań z ustaleniami poprzedzających je kontroli podatkowych.

2.2.1. W latach 2019–2022 (I połowa) po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w I instancji wydano i doręczono kolejno 47, 46, 26 i 14 decyzji, w stosunku do których podatnicy wnieśli odpowiednio 16, 18, sześć i osiem odwołań (co stanowiło 34%, 39,1%, 23,1% i 57,1% decyzji). Spośród zaskarżonych i rozstrzygniętych w II instancji spraw (15, 16, sześć i pięć), uchylono (do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie) kolejno jedną, pięć, jedną i trzy decyzje, w tym do ponownego rozpatrzenia przekazano wszystkie uchylone w 2019 roku i w latach 2021–2022 (I połowa). W 2020 roku do ponownego rozpatrzenia przekazano trzy z pięciu decyzji uchylonych w II instancji. Jakość decyzji, mierzona relacją decyzji uchylonych przez dyrektora (lub częściowo uchylonych) IAS do liczby rozstrzygnięć w II instancji w okresie objętym kontrolą w porównaniu do 2019 roku pogorszyła się, lecz zależała od roku, którego dotyczyła. W 2019 roku uchylono 6,7% decyzji rozstrzygniętych w II instancji, a w kolejnych latach: 31,3%, 16,7% i 60,0%. Z kolei relacja liczby decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji wyniosła w latach 2019–2022 (I połowa) odpowiednio 2,3%, 12,2%, 3,8% i 34,3%¹⁴. Miało na to wpływ umorzenie sześciu decyzji wydanych wobec jednego podatnika, które stanowiły dwie trzecie wszystkich decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) w badanym okresie (sześć z dziewięciu). (akta kontroli str. 10-11)

Kierownik Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych¹⁵ wyjaśnił:

1. „Pogorszenie się w latach 2020–2022 (I połowa 2022 r.) relacji decyzji uchylonych w II instancji w stosunku do roku 2019, było spowodowane przyczynami wynikającymi konkretnie z poszczególnych spraw. Powody uchYLENIA w każdej ze spraw miały bowiem charakter indywidualny, co potwierdza różnorodność przyczyn uchYLENIA decyzji, szczegółowo opisanych w pkt 2 wyjaśnień. W każdej z rozpatrywanych spraw wystąpił inny stan faktyczny, inne okoliczności, konkretne zdarzenia gospodarcze, odmienne kwestie prawne i interpretacyjne. Trzeba też podkreślić, że na statystycznym wzroście uchylalności najbardziej zaważyło uchYLENIE w latach 2020–2022 sześciu decyzji wydanych wobec jednego podatnika za poszczególne lata i w poszczególnych podatkach. W istocie zatem 6 uchylonych decyzji z łącznej ilości 10 pokontrolnych decyzji uchylonych w tym okresie (tj. ponad połowa) dotyczyło 1 podatnika i zaważyło na statystycznym pogorszeniu się relacji decyzji uchylonych w II instancji w stosunku do roku 2019.
2. Powody uchYLENIA w latach 2020–2022 (I połowa) decyzji wydanych w I instancji po kontrolach podatkowych:
 - niesporządzenie kolejnego (trzeciego) protokołu badania ksiąg podatkowych, uwzględniającego powody i kwotę różnicy między decyzją a uprzednio sporządzonym protokołem badania ksiąg. Zdaniem organu odwoławczego, organ I instancji powinien był ponownie dokonać w protokole oceny ksiąg podatkowych pod kątem ich wadliwości i rzetelności, podczas gdy organ I instancji ocenił, że uzupełnienie dowodów nie wymagało sporządzenia kolejnego protokołu, skoro księgi podatkowe za te same okresy zostały już zakwestionowane w uprzednim protokole;
 - uwzględnienie przez organ II instancji (w dwóch sprawach) nowatorskiego wyroku NSA dopuszczającego złożenie oświadczenia o wyborze opodatkowania zbycia nieruchomości podatkiem VAT nie bezpośrednio naczelnikowi urzędu skarbowego (jak wynika z literalnego brzmienia przepisu), lecz jedynie samo zawarcie w akcie notarialnym wzmianki o opodatkowaniu transakcji podatkiem VAT. Wyrok ten jest obecnie w pełni uwzględniany przez tut. organ podatkowy w trakcie prowadzonych kontroli podatkowych i w orzecznictwie;

¹⁴ Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 93,8% rozstrzygnięć dotyczących decyzji organu pierwszej instancji z 2019 r., tj. na podstawie 15 rozstrzygnięć dyrektora IAS spośród 16 zaskarżonych decyzji Naczelnika Urzędu, odpowiednio dla 88,9% rozstrzygnięć dotyczących decyzji organu pierwszej instancji z 2020 r., tj. na podstawie 16 rozstrzygnięć dyrektora IAS spośród 18 decyzji zaskarżonych oraz 62,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji organu pierwszej instancji z I półrocza 2022 r., tj. na podstawie 5 rozstrzygnięć Dyrektora IAS spośród 8 decyzji zaskarżonych.

¹⁵ Dalej zwanego też Działem SPV.

- odmienna ocena przez organ odwoławczy przesłanek utraty prawa do zwolnienia z podatku VAT. Podatnik już w zeznaniu PIT-36 za 2011 r. wykazał przychód z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej przewyższający kwotę limitu uprawniającego do skorzystania ze zwolnienia w podatku VAT, nie dokonując rejestracji w zakresie podatku VAT. Przyjęliśmy zatem, że już w 2011 r. utracił prawo do zwolnienia z VAT. Ponadto w okresie objętym postępowaniem podatkowym, mimo braku formalnej rejestracji dla celów podatku VAT, zachowywał się jak podatnik tego podatku, tj. wystawiał faktury VAT z wykazanim podatkiem, dokumentujące świadczenie usług. Organ II instancji uznał te okoliczności za niewystarczające do utraty zwolnienia;
 - wątpliwości co do skutecznego zawieszenie biegu przedawnienia i zalecenie wskazania w decyzji czynności podjętych w toku postępowania karno-skarbowego. W naszej ocenie wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe (z uwagi na kwotę narażenia na uszczuplenie, postępowanie to zostało objęte nadzorem prokuratora) nie miało pozornego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bowiem jego wszczęcie zostało poprzedzone kontrolą i postępowaniem podatkowym oraz wydaniem decyzji. Na dzień wszczęcia postępowania karno-skarbowego była już w obrocie prawnym decyzja stwierdzająca istnienie zobowiązania podatkowego. Wobec tego postępowanie karno-skarbowe nie zostało wszczęte w celu zapewnienia skutecznego wydania decyzji, decyzja była już bowiem wydana. W decyzji opisano fakty niebudzące wątpliwości, tj. celowo podatnik nie ujawnił podstawy opodatkowania w podatku VAT, nie zarejestrował się jako czynny podatnik VAT, pomimo osiągnięcia comiesięcznych obrotów nie składał deklaracji VAT-7, nie wpłacał należnego podatku. Wskutek tego naraził Skarb Państwa na uszczuplenie. Tym samym istniały uzasadnione podstawy do wszczęcia postępowania karno-skarbowego. Nie sposób też mówić o instrumentalnym wykorzystaniu przez organ podatkowy postępowania karno-skarbowego, w sytuacji gdy czynności dokonuje prokurator (tj. organ niepowiązany instytucjonalnie z organem prowadzącym postępowanie podatkowe). Organ II instancji zalecił szczegółowe opisanie czynności podjętych w toku postępowania karno-skarbowego;
 - odmienna ocena przez organ odwoławczy przesłanek i zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdy podatnik w istocie nie wykonywał czynności opodatkowanych. Organ odwoławczy nakazał zbadanie, czy podatnik miał zamiar ich wykonywania, podczas gdy w naszej ocenie okoliczności sprawy i charakter działań podatnika wskazywały, że takie czynności nie będą wykonywane. Zalecono także zgromadzenie dowodów na faktyczne prowadzenie badań i świadczących o powodach niesfinalizowania żadnej umowy;
 - uchylenie do ponownego rozpatrzenia decyzji za wcześniejsze okresy rozliczeniowe, skutkujące przedwczesnością rozstrzygnięć za okresy następne, dotyczące tego samego podatnika.
3. Podejmowano następujące działania zaradcze:
- jeszcze bardziej wnikliwa analiza przez kierownika i pracowników Działu SPV treści decyzji uchylających wydanych przez organ II instancji, jak i analiza przez Naczelnika i Zastępcę Naczelnika na etapie dekretacji decyzji;
 - omówienie przyczyn uchylenia i zaleceń II instancji z pracownikami, a następnie przez kierownika Działu SPV z Zastępcą Naczelnika i/lub Naczelnikiem i omówienie dalszego postępowania w sprawie w toku ponownego rozpatrzenia oraz czy wystąpiły/występują sprawy podobne;
 - decyzje organu II instancji, uchylające decyzje organu I instancji były przekazywane przez kierownika Działu SPV do Działu Kontroli Podatkowej. Kierownik Działu SPV przedyskutował z kierownikiem Działu Kontroli Podatkowej przyczyny uchylenia decyzji i sposób interpretacji przepisów przez organ II instancji, gdy powody uchylenia wiązały się z oceną prawną dokonaną już na etapie kontroli podatkowej;

- jeszcze bardziej wnikliwa analiza przez kierownika i pracowników i omawianie cyklicznie (półrocznie) przesyłanych szczegółowych opracowań II instancji na temat przyczyn uchylania decyzji;
- analiza bieżącego orzecznictwa, w szczególności:
 - wnikliwa analiza treści orzeczeń sądów administracyjnych wydanych w sprawach tut. organu podatkowego, omówienie szczególnie istotnych, zwrócenie uwagi na fragmenty uzasadnień, które mogą być wykorzystane w analogicznych sprawach;
 - praca z Centralną Bazą Orzeczeń Sądów Administracyjnych (samodzielnie przez pracownika, jak i kierownika na kanwie poszczególnych zagadnień pojawiających się w konkretnej sprawie),
 - analiza szczególnie istotnych/nowatorskich orzeczeń opisywanych w Gazecie Prawnej,
 - analiza szczególnie istotnych orzeczeń prezentowanych w ramach Rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych (kierownik Działu SPV jest w tym względzie osobą kontaktową i przekazuje przesłane informacje o tych orzeczeniach w szczególności pracownikom Działu),
 - analiza rocznych raportów Ministerstwa Finansów „Orzecznictwo w sprawach podatkowych”, zawierających: analizę informacji dotyczących prowadzonych postępowań podatkowych w poszczególnych organach podatkowych, analizę informacji dotyczących decyzji wydanych przez organy podatkowe oraz złożonych i rozpatrzonych odwołań od decyzji, analizę informacji dotyczących skarg złożonych do WSA i NSA;
 - wielostopniowe sprawdzanie projektów decyzji przez kierownika i (zależnie od kwoty) Zastępcę Naczelnika, Naczelnika.” (akta kontroli str. 29-33)

2.2.2. W latach 2019–2022 (I połowa) w I instancji wydano i doręczono kolejno 504, 458, 471, 395 decyzji dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w stosunku do których podatnicy wnieśli odpowiednio 31, 24, 22 i 14 odwołań do dyrektora IAS (co stanowiło 6,2%, 5,2%, 4,7% i 3,5% decyzji). Spośród zaskarżonych i rozstrzygniętych w II instancji spraw (30, 22, 22 i dziewięć), uchylono (lub częściowo uchylono) kolejno cztery, sześć, cztery i trzy decyzje, w tym do ponownego rozpatrzenia przekazano dwie i po trzy w kolejnych latach. Jakość decyzji, mierzona relacją decyzji uchylonych przez dyrektora IAS do liczby rozstrzygnięć w II instancji w okresie objętym kontrolą w porównaniu do 2019 roku pogorszyła się. W 2019 roku uchylono (lub częściowo uchylono) 13,3%, decyzji rozstrzygniętych w II instancji, a w następnych latach: 27,3%, 18,2% i 33,3%. Z kolei relacja liczby decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji wyniosła w latach 2019–2022 (I połowa) odpowiednio 0,8%, 1,4%, 0,8% i 1,2%. (akta kontroli str. 11)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła: „zasadniczym narzędziem monitorowania jakości rozstrzygnięć jest hierarchiczność sprawdzania projektów decyzji i ich podpisywania (zależnie od kwoty przypisu) oraz dekretacji decyzji wydanych i przesłanych przez organ II instancji (a także orzeczeń sądowo-administracyjnych). Z jednej strony zatem – w przypadku najwyższych kwot przypisów – Naczelnik bezpośrednio czuwa nad jakością projektowanej decyzji. Z drugiej zaś strony, ma pełną wiedzę o decyzjach uchylających i powodach uchylenia wskazanych w treści decyzji organu II instancji, które są na etapie dekretowania analizowane i przekazywane do zbadania przyczyn uchylenia. W przypadku decyzji uchylających każdorazowo omawiane są z Zastępcą Naczelnika nadzorującym orzecznictwo i z kierownikiem działu orzecznictwa (SPV) powody uchylenia, jak i proponowany sposób ponownego rozpatrzenia sprawy. Odnosimy też sposób postępowania wskazany przez Izbę Administracji Skarbowej w Białymstoku do spraw o podobnych stanach faktycznych. Dodatkowo, Naczelnik ustala, czy powody uchyleń mogą wynikać z organizacji i jakości pracy, czy mają charakter indywidualny, interpretacyjny na gruncie danej sprawy lub spraw powiązanych. Powody uchyleń decyzji porównywane są także z opisywanymi w cyklicznych raportach organu II instancji i Ministerstwa Finansów w zakresie jakości orzecznictwa.” (akta kontroli str. 34-36)

2.3. Analizie poddano prawidłowość i rzetelność przeprowadzenia 13 postępowań podatkowych, wszczętych i zakończonych w okresie objętym kontrolą, wybranych spośród postępowań o najwyższej wysokości ustalonych nimi zobowiązań podatkowych. W wyniku zbadanych postępowań wymierzono 6.082 tys. zł zobowiązań podatkowych (bez odsetek). Analiza wykazała m.in.:

1. Wszystkie zbadane postępowania zostały wszczęte w wyniku kontroli podatkowej zakończonej w okresie objętym kontrolą, stosownie do wymogu ustalonego w art. 165b Ordynacji podatkowej, tj. w terminie nieprzekraczającym sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatnika ujawniającej nieprawidłowości.

2. Na etapie postępowania podatkowego nie w pełni utrzymały się ustalenia trzech kontroli podatkowych, na podstawie wyników których je wszczęto:

- W dwóch sprawach prowadzonych wobec tego samego podatnika, tj. 2003-SPV.4103.181.2021 i 2003-SPV.4102.374.2021, dotyczących odpowiednio rozliczenia VAT od 1 lipca do 31 grudnia 2018 r. oraz od 1 do 31 marca i od 1 do 31 maja 2019 r. oraz rozliczenia PIT od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r., na etapie postępowania podatkowego zidentyfikowany został dodatkowy łańcuch oszustwa podatkowego. Wniosek o dokumenty wszystkich kontrahentów skierowano do urzędów celno-skarbowych w trakcie kontroli, jednak z uzyskanej odpowiedzi wynikało, że kontrola u jednego z kontrahentów nie została jeszcze zakończona. W związku z tym na podstawie takiej odpowiedzi, bez zakończenia kontroli celno-skarbowej ustalone mogły być jedynie te łańcuchy, które zostały opisane w protokole kontroli podatkowej. Po zakończeniu kontroli do innej sprawy wpłynął wynik kontroli urzędu celno-skarbowego, co pozwoliło wykorzystać go także w trakcie analizowanych postępowań kontrolnych. W rezultacie w wyniku postępowania kontrolnego podatnikowi z tytułu VAT wymierzono 353,6 tys. zł, tj. o 12,7 tys. zł więcej niż ustalono w trakcie kontroli podatkowej (340,9 tys. zł), a z tytułu CIT — 252,7 tys. zł, tj. o 15,5 tys. zł więcej niż wynikało to z kontroli (237,2 tys. zł).

- W sprawie 2003-SPV.4100.1.2020.SZD, dotyczącej rozliczenia CIT za lata 2015—2017, wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu CIT za lata 2015—2016 decyzją podatkową ustalono na 392,6 tys. zł, czyli na kwotę o 166 tys. zł niższą niż wynikała z ustaleń kontroli podatkowej (226,6 tys. zł). W trakcie kontroli wartość przychodów spółki z tytułu czynszu najmu pomieszczeń obliczono bowiem biorąc pod uwagę wysokość wpływów z tytułu czynszu oraz wartość poniesionych przez wynajmującego nakładów i kosztów na nieruchomości, a w trakcie postępowania podatkowego przychody z tego tytułu określono wyłącznie na podstawie wysokości czynszu ustalonego w umowie najmu.

Kierownik Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych Urzędu wyjaśnił: „(...) w postępowaniu podatkowym w odmienny sposób wyliczyliśmy wartość należnego czynszu dzierżawy, stanowiącego przychód podatnika. (...) oparliśmy się na najbardziej jednoznacznym dowodzie w tym zakresie, tj. na umowie dzierżawy i wyliczyliśmy czynsz wprost na podstawie zapisów tej umowy, niezależnie od formy jego opłacenia. Zgodnie z umową bowiem kontrahent potrącał płatność pieniężną czynszu o wartość poniesionych nakładów na przedmiot dzierżawy. Przysporzenia z tego tytułu mieściły się zatem w wartości czynszu (niezależnie, czy forma płatności była pieniężna, czy niepieniężna poprzez potrącenie). Oparcie się na umowie pozwoliło uniknąć potencjalnego zdublowania czynszu opłaconego w formie potrącenia wartości nakładów i nakładów jako odrębnego składnika przychodu. (...) (co potwierdziła decyzja II instancji utrzymująca w mocy naszą decyzję (...)).”

3. Analizowane postępowania w I instancji trwały od 28 do 220 dni (średnio 126,2 dnia), licząc od dnia wszczęcia do dnia wydania decyzji, a do dnia jej doręczenia stronie — od 46 do 236 dni (średnio 141 dni). We wszystkich 11 przypadkach przedłużenia postępowania poinformowano stronę o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu zakończenia, stosownie do wymogu określonego w art. 140 Ordynacji podatkowej.

4. Przyczynami przedłużenia postępowań podatkowych były głównie: konieczność dodatkowej analizy zgromadzonego materiału dowodowego, konieczność przesłuchania świadka, oczekiwanie na wyniki kontroli przeprowadzonych u kontrahentów podatnika przez inne organy podatkowe, nieodbieranie przez niego korespondencji, w tym protokołu z badania ksiąg podatkowych, do którego mógł złożyć zastrzeżenia oraz zapoznać się i wypowiedzieć odnośnie materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie. Nie stwierdzono, aby na długotrwałość postępowania wpłynęła jakość prawa ani brak należytej staranności pracowników Urzędu. W trakcie żadnego ze zbadanych postępowań nie wpłynęła skarga na bezczynność organu (Urzędu).
5. W żadnym z postępowań poddanych badaniu nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku ich prowadzenia.
6. We wszystkich postępowaniach objętych analizą opis dokonanych ustaleń faktycznych w decyzji był spójny z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów (materiałem dowodowym).
7. Od dwóch zbadanych decyzji Urzędu wpłynęły odwołania do dyrektora IAS. W obu przypadkach dyrektor IAS utrzymał decyzję wydaną w I instancji.
8. Żadne z analizowanych postępowań nie zostało umorzone.
9. We wszystkich przeanalizowanych sprawach pracownicy Urzędu zbadali występowanie przesłanek do nadania decyzjom podatkowym rygoru natychmiastowej wykonalności, o którym mowa w art. 239b Ordynacji podatkowej. W tym celu zebrano i przeanalizowano informacje o stanie zaległości podatnika, prowadzonych wobec niego postępowaniach egzekucyjnych oraz dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W wyniku analizy, we wszystkich pięciu przypadkach, w których wystąpiły przesłanki do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, taki rygor nadano. Przesłankami do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności były:
 - brak majątku mogącego zaspokoić wymierzone zobowiązania podatkowe, zbywanie majątku przez podatnika i prowadzenie wobec niego szeregu postępowań egzekucyjnych,
 - zbliżający się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikającego z decyzji (decyzję wydano 10 grudnia, a termin upływał 31 grudnia 2020 r.) i podejmowanie przez podatnika działań, z których wynikało, że nie zamierza uregulować zobowiązań podatkowych (m.in. nie odbierał korespondencji, nie uregulował zobowiązań wynikających z innej decyzji podatkowej, był świadomym uczestnikiem oszustwa podatkowego, polegającego na odliczeniu podatku naliczonego z faktur niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych),
 - prowadzenie w stosunku do podatnika szeregu postępowań egzekucyjnych i brak majątku, mogącego zaspokoić zobowiązania wynikające z decyzji,
 - świadome uczestnictwo w oszustwie podatkowym w schemacie ze znikającym podatnikiem, wystawianie faktur niedokumentujących rzeczywistych operacji gospodarczych, toczące się wobec podatnika postępowania egzekucyjne oraz brak majątku, z którego można było zaspokoić zobowiązania podatkowe wynikające z decyzji,
 - toczące się wobec strony postępowanie egzekucyjne i brak majątku, z którego można zaspokoić zobowiązania podatkowe (wobec strony toczyło się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych).
10. W czterech postępowaniach podatkowych przyszłe zobowiązania podatkowe zabezpieczone zostały na majątku podatnika. Wszystkie decyzje w tych sprawach wydano przed wszczęciem postępowania podatkowego, w oparciu o wyniki kontroli podatkowej. W ośmiu kolejnych sprawach w trakcie postępowania podatkowego zbadano występowanie przesłanek, uprawniających, na mocy art. 33 Ordynacji podatkowej, do zastosowania takiego zabezpieczenia, w tym przeanalizowano informacje o stanie zaległości podatnika, prowadzonych wobec niego postępowaniach egzekucyjnych, dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub

udaremnić egzekucję, a także o sytuacji finansowo-majątkowej podatnika. Z analiz tych wynikało, że przesłanki te nie zachodziły. (akta kontroli str. 219-275, 290-309)

Takiej analizy nie przeprowadzono w trakcie postępowania prowadzonego w sprawie 2003-SPV.4103.25.2022.SZD, dotyczącej rozliczenia VAT za styczeń – maj, lipiec – październik i grudzień 2015 roku oraz styczeń – maj i lipiec – grudzień 2016 roku, w wyniku której podatnikowi określono zobowiązanie podatkowe na 190,7 tys. zł (bez odsetek). Do zakończenia kontroli NIK zobowiązanie to nie zostało uregulowane, a podatnik zbył posiadany majątek. Postępowanie to zostało wszczęte 12 listopada 2020 r., w wyniku informacji otrzymanej 20 października 2020 r. przez Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych Urzędu z Działu Kontroli Podatkowej o wynikach kontroli przeprowadzonej u podatnika od 3 lipca do 29 września 2020 r. Ujawniła ona m.in., że podatnik przyjmował faktury, dokumentujące fikcyjne operacje gospodarcze. W trakcie kontroli, 14 sierpnia 2020 r., jeden z kontrolerów sporządził analizę sytuacji majątkowej podatnika, w celu zbadania istnienia przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych jego zobowiązań podatkowych, którą zatwierdziła Kierownik Działu Kontroli Podatkowej. Z analizy wynikało, że podatnik posiada majątek, którego nie wyzbywa się, że „z informacji posiadanych przez organ podatkowy nie wynika, aby podatnik dokonywał transakcji, które uniemożliwiłyby dochodzenie przyszłych zobowiązań”, prowadzi działalność od 1997 roku, za lata 2015–2016 uzyskał 11 mln zł przychodu, 247,3 tys. zł dochodu, w latach następnych wykazywał dochody w podobnych wielkościach i nie wykazywał strat z działalności gospodarczej, a także posiada zaległości podatkowe z tytułu PIT za lata 2015–2016, wynikające z decyzji Urzędu z 30 stycznia 2020 r., utrzymanej w mocy przez dyrektora IAS z 30 czerwca 2020 r. oraz wniósł o rozłożenie tych zobowiązań na raty. Decyzję tę wydano w oparciu o ustalenia kontroli przeprowadzonej u podatnika od 9 października 2018 r. do 31 maja 2019 r. i określono nią wysokość zobowiązań podatkowych z tytułu PIT na 705 tys. zł.

Z informacji posiadanych przez Urząd (aplikacja CZM) wynika jednak, że po wszczęciu 9 października 2018 r. kontroli rozliczenia podatku PIT do dnia sporządzenia analizy sytuacji majątkowej podatnika podczas kontroli rozliczenia VAT (14 sierpnia 2020 r.), dokonał on następujących czynności majątkowych zarejestrowanych w CZM:

- sprzedaży 30 października 2018 r. za 435 tys. zł lokalu mieszkalnego w Warszawie o pow. 56 m² wraz z garażem, ogródkiem i miejscem postojowym, którą do CZM wprowadzono 1 lutego 2019 r.,
- zawarł 10 grudnia 2019 r. umowę pożyczki 900 tys. zł i tego też dnia ustanowił hipotekę do kwoty 930 tys. zł na rzecz pożyczkodawcy, które to czynności w CZM odnotowano 21 stycznia 2020 r.,
- zawarł 10 grudnia 2019 r. umowę darowizny nieruchomości o pow. 0,38 ha w Rybołach oraz spółdzielczego własnościowego prawa do garażu o pow. 16,2 m² położonego w Białymstoku i trzech działek w Rybołach o pow. 1.9397 ha, o wartości 300 tys. zł, wprowadzoną do CZM 6 sierpnia 2020 r.
- datio in solutum (przeniesienie własności na rzecz wierzyciela w miejsce wykonania innego świadczenia) praw i obowiązków wynikających z trzech umów deweloperskich i trzech innych umów o wartości 744,8 tys. zł zawarte 2 kwietnia 2020 r. i odnotowane w CZM 8 maja 2020 r.

W trakcie kontroli rozliczenia VAT podatnik zbył kolejne nieruchomości, tj.:

- 8 września 2020 r. sprzedał za 420 tys. zł lokal mieszkalny o pow. 76,16 m² w Białymstoku wraz z udziałem w części wspólnej, udział 7/72 w lokalu niemieszkalnym w Białymstoku, co w CZM zostało odnotowane 9 października 2020 r.,
- 11 września 2020 r. sprzedał za 475,62 tys. zł lokal niemieszkalny o pow. 79,27 m² położony w Białymstoku wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej, co do CZM wprowadzono 26 października 2020 r.

Natomiast 5 listopada 2020 r. podatnik i jego małżonka złożyli do Urzędu oświadczenia majątkowe na potrzeby toczącego się postępowania o rozłożenie na raty zobowiązania

z tytułu PIT, w których poświadczyli, że nie posiadają już żadnego majątku ruchomego i nieruchomości. Informacja taka wraz z analizą transakcji majątkowych podatnika z lat 2019–2020 znalazła się w decyzji naczelnika Urzędu z 2 grudnia 2020 r. w sprawie rozłożenia na raty zaległości z tytułu podatku PIT, wynoszącej wraz z odsetkami 839.682,94 zł. Znalazła się tam również informacja o posiadaniu przez podatnika ciągnika rolniczego z 1978 r. i samochodu ciężarowego wielozadaniowego Opel Astra z 2003 r.

W trakcie postępowania podatkowego nie sporządzono analizy sytuacji majątkowej podatnika, w celu zabezpieczenia jego zobowiązań podatkowych, a po wydaniu 10 grudnia 2020 r. decyzji określającej jego zobowiązania z tytułu VAT na 190.717 zł należności głównej, 11 grudnia 2020 r. pracownik prowadząca to postępowanie sporządziła analizę sytuacji majątkowej i ocenę przesłanek do nadania decyzji rygору natychmiastowej wykonalności tej decyzji, którą zatwierdził kierownik Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych. Nie odniesiono się w niej do wyzbywania się przez podatnika składników majątkowych, ograniczając się do wymienienia majątku ruchomego w postaci sześciu samochodów i ciągnika oraz działki zabudowanej o pow. 0,38 ha położonej w Rybołach, która – jak wynika z aplikacji CZM – została faktycznie 10 grudnia 2019 r. (rok wcześniej) przekazana w darowiźnie, co w tej aplikacji ujawniono 6 sierpnia 2020 r. oraz do stwierdzenia, że z działań podatnika wynika, brak zamiaru uiszczenia zobowiązania z tytułu VAT. Tego samego dnia, tj. 11 grudnia 2020 r., naczelnik Urzędu nadał decyzji rygór natychmiastowej wykonalności, w którym wskazano, że podatnik posiada jedynie ciągnik rolniczy z 1978 r. i samochód ciężarowy Opel Astra z 2003 r. oraz że po wszczęciu wobec niego postępowania kontrolnego, w latach 2019–2020, wyzbył się wszystkich posiadanych nieruchomości na kwotę 1.940.420 zł.

Postępowania egzekucyjne wobec podatnika dotyczące zobowiązań z tytułu PIT (398.007,70 zł należności głównej) i VAT (176.255,20 zł należności głównej) zostały umorzone, na podstawie art. 59 § 4 w zw. z art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, co zostało uzasadnione m.in. faktem, że zobowiązany jest *osobą bezdomną i bezrobotną*, zlikwidował działalność gospodarczą i nie posiada już środków transportu. (akta kontroli str. 154-204)

Pracownik Działu Kontroli Podatkowej, sporządzająca 14 sierpnia 2020 r. analizę sytuacji majątkowej podatnika, zeznała: „Z danych CZM wynika, że majątek podatnik zbywał, lecz na dzień sporządzenia analizy posiadał też majątek, z którego można było dochodzić zobowiązań podatkowych. Napisałam, że podatnik posiada majątek, którego nie wyzbywa się, gdyż nie robił tego na etapie kontroli. Wiedziałam, że wobec podatnika zakończone było już wówczas postępowanie podatkowe dotyczące wywiązywania się z podatku dochodowego od osób fizycznych. Znałam wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, ustalonego decyzją z 2020 r., wynoszące ok. 600 tys. zł. O ile pamiętam podatnik na dzień sporządzenia analizy posiadał też inny majątek, który wystarczyłby na pokrycie zobowiązań z tytułu podatku VAT i PIT. Kontrolę zakończyłam 29 września 2020 r. Nie pamiętam, czy sprawdzałam jaka jest sytuacja majątkowa podatnika po sporządzeniu analizy, czyli od 14 sierpnia do 29 września 2020 r. Nie wiedziałam, że 9 i 11 września 2020 r. podatnik sprzedał lokal mieszkalny przy ul. (...) oraz udział w lokalu niemieszkalnym pod tym samym adresem i kolejny lokal niemieszkalny przy ul. (...). Nie sprawdzałam jaka jest sytuacja majątkowa podatnika po 14 sierpnia 2020 r., gdyż wiedziałam, że szybko skończę kontrolę i sądziłam, że podatnik będzie posiadał majątek, z którego możliwe będzie zaspokojenie zobowiązań podatkowych.”

(akta kontroli str. 205-207)

Kierownik Działu Kontroli Podatkowej, zatwierdzająca tę analizę, zeznała zaś: „Mój podpis na analizie sytuacji majątkowej podatnika (...) sporządzonej w toku kontroli podatkowej oznacza, że akceptuję jego treść. Jeśli sporządzamy wniosek o zabezpieczenie, sprawdzam, jakie dokumenty źródłowe są dołączane do wniosku i czy ich treść odpowiada treści wniosku. Gdy wniosek nie jest sporządzany, nie zawsze sprawdzam treść analizy z dokumentami źródłowymi. Robię to jednak, gdy mam wątpliwości co do treści analizy. Analizy w 2020 r. przeprowadzane były po raz pierwszy, gdy znane były przybliżone kwoty zobowiązań. Kontroler musiał bowiem wiedzieć, jaka kwota zobowiązań może podlegać

zabezpieczeniu. Czasem wykonuje się analizy powtórne, gdy podatnik zaczyna podejmować działania, które mogą wskazywać, że zmierza do utrudniania, przedłużania kontroli. Obecnie przesłanki do zabezpieczenia są badane przed wszczęciem czynności kontrolnych, na podstawie tzw. wskazania do kontroli i jeżeli pracownik informuje mnie, że widzi możliwość sporządzenia wniosku o zabezpieczenie, mimo że kontrola nie jest wszczęta, to sporządzamy wniosek o zabezpieczenie, a w przeciwnym razie analizę sytuacji majątkowej. Po raz kolejny analiza jest sporządzana w momencie, gdy jest dostęp do dokumentów źródłowych podatnika lub posiadamy informację od kontrahentów podatnika, co pozwala zweryfikować wartość potencjalnego zobowiązania podatkowego. Na ogół więcej takich analiz się nie sporządza, chyba że pracownik uzna, że jest to potrzebne (np. podatnik zaczyna utrudniać postępowanie kontrolne), to wykonuje kolejną". Na pytanie, czy akceptując 14 sierpnia 2020 r., analizę dotyczącą sytuacji majątkowej pana (...) świadek weryfikowała dane i informacje w niej zawarte z dokumentami źródłowymi, świadek odpowiedziała, że nie pamięta. „Przypuszczam, że sprawdziłam zestawienia dochodów, czy są one wystarczające do pokrycia przypuszczalnych zobowiązań podatkowych. Na pewno też rozmawiałam z kontrolującym na temat majątku podatnika". Na pytanie, dlaczego w analizie tej stwierdzono, że podatnik posiada majątek, którego nie wyzbywa się i że z informacji Urzędu nie dokonywał transakcji, które uniemożliwiłyby dochodzenie przyszłych zobowiązań, odpowiedziała: „Uważam, że analiza została wykonana prawidłowo. Kontroler odniósł się w niej wyłącznie do okresu po rozpoczęciu kontroli dotyczącej VAT, a pominął transakcje sprzedaży nieruchomości, które miały miejsce w trakcie wcześniej przeprowadzonej kontroli dotyczącej PIT, która została wszczęta w sierpniu 2018 r. i w okresie prowadzenia wobec niego postępowania podatkowego, wszczętego w sierpniu 2019 r., po tamtej kontroli, które zakończyła decyzja Izby Administracji-Skarbowej w Białymstoku z 30 czerwca 2020 r. Badał bowiem wyłącznie czynności podatnika w trakcie prowadzonej przez siebie kontroli, tj. od 3 lipca do 14 sierpnia 2020 r.” (akta kontroli str. 208-211, 272-275)

Z kolei pracownik Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych, prowadząca postępowanie podatkowe, zeznała: „Nie sporządziłam analizy sytuacji majątkowej (...) pod kątem zabezpieczenia jego przyszłych zobowiązań podatkowych, gdyż postępowanie prowadzone było pod presją czasu z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia. Postępowanie zostało wszczęte priorytetowo. Skupiliśmy się na wydaniu postanowienia o rygorze natychmiastowej wykonalności decyzji określającej zobowiązania z tytułu VAT. Już w trakcie postępowania kontaktowaliśmy się z komórką wierzycielską informując ich, że będzie wniosek o rygor natychmiastowej wykonalności. Podatnik złożył ponadto wniosek o rozłożenie na raty jego zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych, proponując wysokie raty, czym wyraził wolę uregulowania zobowiązań. Sądziłam, że prawdopodobnie ureguluje zobowiązania z tytułu VAT. Nie pamiętam czy z kimś ustalałam, aby nie sporządzać analizy sytuacji majątkowej pod zabezpieczenie zobowiązań z tytułu VAT.”

(akta kontroli str. 212-214)

Na pytanie dotyczące przyczyn niesporządzenia w trakcie postępowania podatkowego analizy sytuacji majątkowej podatnika, w celu zbadania istnienia bądź nieistnienia przesłanek do zabezpieczenia jego zobowiązań podatkowych, kierownik Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych zeznał, że: „ze względu na zagrożenie przedawnienia zobowiązań z tytułu podatku od towarów i usług, postępowanie wszczęliśmy niezwłocznie po otrzymaniu akt z kontroli podatkowej przeprowadzonej u tego podatnika i oceniliśmy, że zakończymy je jak najszybciej, gdyż wcześniej wydawaliśmy decyzję dotyczącą podatku dochodowego i liczyliśmy że nie będzie potrzeby uzupełniania materiału dowodowego. W mojej ocenie taka analiza została przeprowadzona wraz z analizą przesłanek do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.” Z kolei na pytanie, w którym miejscu tej analizy zawarto informację o istnieniu potrzeby bądź braku potrzeby zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, świadek zeznał, że: „nie ma takiej informacji, lecz odniesiono się do przesłanek, które w części są wspólne dla obu instytucji”. Na pytanie, w którym miejscu odniesiono się do wyzbywania się przez podatnika z majątku, świadek zeznał, że: „nie odniesiono się do tej kwestii, lecz wskazano posiadany przez niego majątek.

Obecnie nie wiem jaka była wartość majątku podatnika wg stanu na dzień sporządzenia analizy i czy wartość ta zabezpieczała jego zobowiązania z tytułu VAT i PIT. Tej wartości nie podano w analizie". Na pytanie, dlaczego nie odniesiono się w analizie do wyzbywania się przez podatnika majątku, co jest jedną z przesłanek do zastosowania zabezpieczenia, świadek zeznał: „nie pamiętam. Jest podany stan majątkowy, z którego wynika, że majątek powinien być. Na tyle duże były przychody i obrót w VAT, że wydawało się, że ten majątek powinien być. Więcej nie mam nic do dodania w tej sprawie. Moim zdaniem w toku postępowania podatkowego nie było czasu na kierowanie wniosku o wydanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, gdyż niezwłocznie wydawaliśmy decyzję i kierowaliśmy wniosek o nadanie jej rygoru natychmiastowej wykonalności." Problem ten przedstawiono też poniżej, w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

(akta kontroli str. 215-218)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na niesporządzeniu w jednym postępowaniu podatkowym analizy występowania przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 33 Ordynacji podatkowej. Dotyczyło to postępowania prowadzonego w sprawie 2003-SPV.4103.25.2022.SZD, dotyczącego rozliczenia VAT za styczeń – maj, lipiec – październik i grudzień 2015 roku oraz styczeń – maj i lipiec – grudzień 2016 roku, w wyniku której podatnikowi decyzją z 10 grudnia 2020 r. określono zobowiązanie podatkowe na 190,7 tys. zł (bez odsetek), które do zakończenia kontroli NIK (21 listopada 2022 r.) nie zostało uregulowane, a podatnik zbył posiadany majątek.

Tymczasem wyzbywanie się przez podatnika z majątku jest jedną z przesłanek do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych przed terminem ich płatności, w trybie art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej. Z uprawnienia tego Urząd jednak nie skorzystał. Niesporządzenie analizy sytuacji majątkowej podatnika, w celu zbadania istnienia przesłanek do zabezpieczenia na etapie postępowania podatkowego było działaniem nierzetelnym. W konsekwencji zobowiązania podatnika z tytułu podatku VAT i PIT wg stanu na 4 listopada 2022 r. wynosiły 1.156.304,22 zł, w tym 743.496,22 zł należności głównej i 412.808 zł odsetek za zwłokę, a postępowania egzekucyjne zostały 20 września 2022 r. umorzone przez Naczelnik Urzędu, co uzasadniono m.in. faktem, że zobowiązany jest osobą *bezdomną i bezrobotną*, zlikwidował działalność gospodarczą i nie posiada już środków transportu.

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd prawidłowo i terminowo przeprowadził większość objętych kontrolą NIK postępowań podatkowych (12 z 13). Wszystkie wszczynano bowiem we właściwym terminie i prowadzono z należytą starannością, podatnicy byli rzetelnie informowani o toczącym się postępowaniu i umożliwiono im wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Jakość wydawanych decyzji w I instancji w latach 2020-2022 (I połowa) uległa pogorszeniu w stosunku do 2019 roku, lecz wynikało to faktycznie z sześciu spraw prowadzonych w stosunku do jednego podatnika.

Stwierdzona w trakcie kontroli nieprawidłowość dotyczyła nieprzeprowadzenia analizy przesłanek do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych w trakcie jednego postępowania podatkowego. Podatnik zbył posiadany majątek, a postępowania egzekucyjne dotyczące jego zobowiązań z tytułu VAT i PIT, wynoszących wg stanu na 4 listopada 2022 r. 1.156.304,22 zł, zostało umorzone, na podstawie art. 59 § 4 w zw. z art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, gdyż podatnik stał się osobą *bezdomną i bezrobotną* oraz nie posiadał majątku na pokrycie swoich zobowiązań podatkowych.

3. Postępowanie egzekucyjne

Opis stanu
faktycznego

3.1. W latach 2020–2022 (I połowa), spośród trzech mierników dotyczących postępowania egzekucyjnego wyznaczonych przez dyrektora IAS, Urząd osiągnął jedynie jeden, tj. w 2021 roku wskaźnik kwoty wyegzekwowanych zaległości, która wyniosła 17.373 tys. zł i była wyższa od planowanej (nie mniej niż 15.439 tys. zł). Pozostałe mierniki nie zostały osiągnięte:

- w 2020 roku wskaźnik efektywności egzekucji zrealizowano na poziomie 37,18%, podczas gdy planowano powyżej 42%,

- w 2021 roku wskaźnik udziału tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych (wszystkie należności) zrealizowano na poziomie 44,51%, chociaż założono nie mniej niż 60,15%,
- w I połowie 2022 roku wskaźnik kwoty wyegzekwowanych zaległości wyniósł 7.025 tys. zł, podczas gdy ustalono co najmniej 7.571 tys. zł.

Dla porównania w 2019 roku osiągnięto wszystkie trzy mierniki zaplanowane na ten rok, tj. udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych, efektywność egzekucji i sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych. (akta kontroli str. 7)

Pismem z 16 lutego 2021 roku Naczelnik Urzędu poinformowała dyrektora IAS, że powodami nieosiągnięcia w 2020 roku założonego miernika było m.in.:

- wpłynięcie od października do grudnia 2020 roku trudno ściągalnych tytułów wykonawczych,
- niewystawianie tytułów wykonawczych w II kwartale 2020 roku w związku z wprowadzeniem stanu zagrożenia epidemią koronawirusa COVID-19,
- wzrost liczby decyzji rozkładających należności na raty w związku z 2-krotnie większym wpływem wniosków o ulgową spłatę zobowiązań niż w 2019 roku,
- obowiązek powstrzymywania się od podejmowania czynności egzekucyjnych i ograniczenia w prowadzeniu egzekucji w terenie ze względu na epidemię koronawirusa,
- braki kadrowe związane z przebywaniem pracowników w izolacji, na kwarantannach, zwolnieniach lekarskich oraz pracach zdalnych, zmniejszenie o jedną osobę obsady w Dziale Egzekucyjnym.

Z kolei z pisma do dyrektora IAS, skierowanego 7 lutego 2022 r., na temat powodów nieosiągnięcia miernika w 2021 roku wynika, że powodami tego stanu były:

- wpływ tytułów obejmujących należności mandatowe, stanowiących 66% wpływu wszystkich tytułów wykonawczych,
- pogarszająca się sytuacja dłużników w związku z pandemią koronawirusa,
- rozkładanie przez wierzycieli należności na raty, co powoduje zmniejszenie liczby tytułów wykonawczych, a jednocześnie powoduje kierowanie do egzekucji należności ze znacznym opóźnieniem.

Podobne wyjaśnienia do dyrektora IAS skierowano pismem z 29 lipca 2022 r. Dodano, że wpłynęło o 17,5% mniej tytułów podatkowych i celnych w stosunku do analogicznego okresu w roku poprzednim oraz wpływ w latach 2021–2022 bardzo wysokich kwot zobowiązań (powyżej 500 tys. zł), w przypadku których niemożliwa jest szybka, skuteczna egzekucja. (akta kontroli str. 41-107)

Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej wyjaśniła: „działania zmierzające do osiągnięcia mierników wyznaczonych w Planie działalności na dany rok kalendarzowy podejmuję na bieżąco w trakcie wykonywania codziennych czynności związanych z analizą, omawianiem problemów napotkanych w trakcie prowadzonych postępowań egzekucyjnych, czy też akceptacji lub podpisywania postanowień i innych dokumentów wydawanych w trakcie tych postępowań. Ponadto korzystając z Hurtowni WHTAX, czy też aplikacji e-ORUS, okresowo sporządzane są raporty umożliwiające analizę stopnia wykonania mierników w okresach miesięcznych, czy też inne zestawienia pozwalające na szczegółową analizę postępowań egzekucyjnych, dotyczących zwłaszcza zobowiązań podatkowych i celnych. Do cyklicznych raportów (zestawień) umożliwiających nadzór nad prowadzonymi postępowaniami egzekucyjnymi należą między innymi:

- wydruki z aplikacji e-ORUS zawierające zestawienia zobowiązanych posiadających zaległości podatkowe i celne. Przebieg postępowań obejmujących te zaległości omawiam wraz z pracownikiem prowadzącym postępowania egzekucyjne na danym obszarze egzekucyjnym. Analizy przeprowadzane są po wcześniejszym zebraniu informacji o majątku zobowiązanych przez pracownika prowadzącego sprawę i mają na celu dalsze ukierunkowanie prowadzonych postępowań. Pozwalają one na podjęcie decyzji co do zastosowania najbardziej uciążliwych środków egzekucyjnych (egzekucja

z nieruchomości), ale również ustalenia czynności zmierzających do zakończenia nieefektywnego postępowania egzekucyjnego poprzez jego umorzenie, gdy dalsze prowadzenie postępowania jest niecelowe, a w przypadku osób prawnych pozwoli na wszczęcie postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich. W trakcie prowadzonych analiz niejednokrotnie ustalany jest majątek zobowiązanych, który może być zabezpieczony poprzez wpis hipoteki przymusowej, zastawu skarbowego, czy też w odniesieniu, do którego można wystąpić ze skargą paulińską;

- zestawienia spraw, w których dokonano zajęcia ruchomości pozwalają na przeanalizowanie spraw, w których postępowanie egzekucyjne przedłuża się i można przystąpić do sprzedaży zajętego mienia;
- zestawienia tytułów wykonawczych z wydłużonym okresem braku czynności egzekucyjnych pozwalają na wytypowanie spraw, w których należy niezwłocznie podjąć czynności.

Tego typu czynności (analizy) sprzyjają dążeniu do osiągnięcia jak najlepszych efektów prowadzonych postępowań. Sporządzanie comiesięcznych raportów dotyczących poszczególnych mierników pozwala natomiast na sukcesywną analizę stopnia ich wykonania, informowania Naczelnika Urzędu o zagrożeniach braku wykonania założonego miernika i podejmowania działań zaradczych w kierunku ich poprawy. O zagrożeniach niewykonania mierników informowana była również IAS.

W zakresie miernika dot. kwoty wyegzekwowanych zaległości ustalonego na 2022 r., sukcesywne podejmowanie działań zaradczych pozwoliło na osiągnięcie oczekiwanych rezultatów. Jak wynika z raportu sporządzonego na 21 września 2022 r., miernik ustalony na III kwartał 2022 r. został już osiągnięty, gdyż od początku 2022 r. wyegzekwowaliśmy kwotę 13.819 tys. zł, przy założonym mierniku na koniec III kwartału 12.245 tys. zł. A zatem wzmocniony nadzór i podejmowane działania pozwoliły nam nadrobić zaległości z poprzednich dwóch kwartałów i wypracować miernik założony na III kwartał 2022 r.

W 2021 r. wykonaliśmy jeden z dwóch mierników nałożonych na organy egzekucyjne. Nie udało się osiągnąć miernika dot. udziału tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych. Główną przyczyną niewykonania tego miernika związana była ze strukturą zaległości egzekwowanych przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku. W naszym Urzędzie ok. 70% tytułów skierowanych do egzekucji stanowią głównie należności mandatowe z tytułu grzywien nakładanych przez funkcjonariuszy Policji, których wierzycielem jest Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu. Nie są to jednak łatwo ściągalne należności za wykroczenia drogowe, gdyż takie regulowane są przez kierowców bezpośrednio wierzycielowi po otrzymaniu upomnienia. Zobowiązanymi do zapłaty należności skierowanych do egzekucji są osoby, które nie posiadają żadnego majątku, często bezdomne lub bezrobotne korzystające z zasiłków i pomocy członków rodziny. Często w jednym dniu wierzyciel kieruje do egzekucji po kilkadziesiąt, a nawet ponad sto tytułów wykonawczych wystawionych na jednego, tego samego zobowiązanego. A zatem podjęcie decyzji o nieumarzaniu postępowań egzekucyjnych dot. tych należności i zobowiązanych niewątpliwie wpłynęłoby na poprawę miernika, jednak byłoby sprzeczne z art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym. Analiza przebiegu takich postępowań wyraźnie wskazywała, że w wyniku podejmowanych czynności egzekucyjnych nie uzyska się nawet kosztów egzekucyjnych. A zatem przedłużanie takich postępowań wiązałoby się z ponoszeniem dalszych wydatków egzekucyjnych i kosztów postępowania, co byłoby niezgodne z zasadą celowości i gospodarności, gdyż narażałoby Skarb Państwa na niepotrzebne straty. Tym bardziej, że w przypadku ustalenia nowych składników majątkowych zobowiązanego, wierzyciel może skierować wniosek o ponowne wszczęcie egzekucji, zgodnie z art. 61 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji."

Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej wskazała ponadto, że: „prowadząc postępowania egzekucyjne dokładamy wszelkich starań, aby uzyskać wyznaczone nam mierniki. Dążąc do poprawy tego miernika okresowo występowaliśmy również z zapytaniem do innych wierzycieli, na wniosek których postępowania egzekucyjne zostały zawieszane (głównie ze względu na układy ratalne), celem zaktualizowania tytułów wykonawczych o wpłaty dokonane przez zobowiązanych. Takie działania pozwoliły na zakończenie tytułów wykonawczych zapłatą i poprawę miernika w danym okresie sprawozdawczym. Ponadto

w naszej pracy pod szczególnym nadzorem zawsze pozostawały zaległości podatkowe i celne. W zakresie tego rodzaju zaległości miernik obowiązywał w 2019 r. i został przez Urząd wykonany. Gdyby w 2021 r. miernik ten obejmował również tylko ten rodzaj zaległości, to również byłby wykonany. Na 2019 r. miernik dot. udziału podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych został ustalony na poziomie 76% i wykonany na wyższym poziomie, tj. 77,49%. Zgodnie ze sprawozdaniem pobranym z Hurtowni WHTAX w 2021 r. miernik ten został wykonany w naszym Urzędzie na poziomie 82,02%, a zatem wyższym niż w 2019 r.

W 2020 r. wykonaliśmy 88% wyznaczonego miernika dot. efektywności egzekucji. Przyczyny niewykonania tego miernika w założonej wysokości wynikały głównie z sytuacji epidemiologicznej w kraju, związanej z nią pogarszającą się sytuacją finansową zobowiązanych, ale również z ograniczonej możliwości wykonywania czynności terenowych, znacznej absencji pracowników spowodowanej izolacją, kwarantanną czy przebywaniem na zasiłkach opiekuńczych. Niepewność co do skutków zdrowotnych nieznanego dotąd wirusa wywoływała strach wśród pracowników do podejmowania czynności w kontaktach ze zobowiązanymi. Obawy te nasiliły się po wystąpieniu przypadków zachorowań, a nawet śmierci pracownika komórki egzekucyjnej." (akta kontroli str. 37-40)

Wyjaśnienia Naczelnik Urzędu na temat sposobu monitorowania stopnia osiąganych mierników przytoczone zostały w pkt 1.1.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

3.2. Należności podatkowe pozostałe do zapłaty w okresie objętym kontrolą wzrosły w stosunku do 2019 roku, z 112.458 tys. zł do 211.729 tys. zł na koniec 2020 roku, 200.800 tys. zł na koniec 2021 roku, do 218.987 tys. zł na koniec I połowy 2022 roku, co oznacza wzrost w stosunku do stanu z końca 2019 roku o 106.529 tys. zł, tj. o 94,7%. Dotyczyły one prawie wyłącznie zaległości podatkowych, które w latach 2019–2022 (I połowa) wyniosły kolejno: 112.378 tys. zł, 209.790 tys. zł, 200.445 tys. zł i 215.621 tys. zł, tj. od 98,5% na koniec I połowy 2022 roku do 99,9% na koniec 2019 roku należności podatkowych pozostałych do zapłaty. Pozostałe z tych należności stanowiły zaległości z tytułu VAT, wynoszące odpowiednio: 87.451 tys. zł, 181.382 tys. zł, 174.780 tys. zł i 178.244 tys. zł. Zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia w kolejnych z lat 2019–2021 wynosiły: 8.808 tys. zł, 525 tys. zł, 13.078 tys. zł, a w I połowie 2022 roku – 8.951 tys. zł, przy 3.295 tys. zł odpisanych w analogicznym okresie roku poprzedniego. Dotyczyły one głównie zaległości z tytułu VAT (7.307 tys. zł, 406 tys. zł, 8.027 tys. zł i 8.395 tys. zł), stanowiących od 61,4% w 2021 roku do 93,8% w I połowie 2022 roku ogółu zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia. Z art. 108 ustawy o VAT odpisano 1.366 tys. zł w 2019 roku, 1.123 tys. zł w 2021 roku i 5.088 tys. zł w I połowie 2022 roku.

(akta kontroli str. 14)

Kierownik Działu Spraw Wierzyielskich Urzędu wyjaśnił, że:

„Według analiz przyczyny kształtowania się poziomu zaległości podatkowych w latach 2019 – I połowa 2022 r. były następujące:

W latach 2019–2020

Należności pozostałe do zapłaty, tj. zaległości wymagalne, zaległości niewymagalne oraz należności niewymagalne na koniec 2020 r. wynosiły 211 514 tys. zł, co oznaczało wzrost o 100 614 tys. zł w porównaniu ze stanem na koniec 2019 r. W analizowanym okresie we wszystkich podatkach odnotowano wzrost należności do zapłaty:

- w podatku dochodowym od osób prawnych o ponad 333 tys. zł.
Należy jednak zwrócić uwagę, iż w analizowanym okresie zaległości bieżące w tym podatku odnotowały spadek, natomiast wzrosły zaległości zarówno wymagalne jak i niewymagalne oraz należności niewymagalne. Powyższe związane było z udzieleniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, których termin płatności nie upłynął na 31 grudnia 2020 r., w związku z trudną sytuacją gospodarczą wywołaną COVID-19, w kwocie 194 tys. zł. Ponadto zwiększeniu o 228 tys. zł uległy również zaległości z lat ubiegłych. Powyższe spowodowane było obiektywnymi trudnościami oraz ograniczeniami w dochodzeniu zaległości z uwagi na panującą sytuacją związaną z COVID-19.
- w podatku dochodowym od osób fizycznych o ponad 4 667 tys. zł,

Należy zauważyć, iż o 802 tys. zł nastąpił wzrost zaległości niewymagalnych oraz należności niewymagalnych. Powyższe związane było głównie z udzieleniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, których termin płatności nie upłynął na 31 grudnia 2020 r., w związku z trudną sytuacją gospodarczą wywołaną COVID-19. Ponadto o 829 tys. zł wzrosły zaległości bieżące. Największy wzrost spowodowany był zadeklarowanym przez podatników w zeznaniach PIT-36L oraz deklaracjach PIT-4R i nieopłaconym w terminie podatkiem dochodowym. Zaległości z tego tytułu w porównaniu rok do roku wzrosły odpowiednio o 1 593 tys. zł oraz 299 tys. zł. Powyższe spowodowane było obiektywnymi trudnościami oraz ograniczeniami w dochodzeniu zaległości z uwagi na panującą sytuacją związaną z COVID-19. Zaobserwowano również wzrost o ponad 3 035 tys. zł zaległości z lat ubiegłych, których dochodzenie było utrudnione z uwagi na panującą sytuacją związaną z COVID-19.

- w podatku od towarów i usług o ponad 95 613 tys. zł.

W analizowanym podatku odnotowano wzrost zaległości z lat ubiegłych o ponad 6 702 tys. zł. Notowany wzrost spowodowany był obiektywnymi trudnościami oraz ograniczeniami w dochodzeniu zaległości z uwagi na panującą sytuacją związaną z COVID-19. Ponadto zwiększyły się o 87 765 tys. zł zaległości bieżące. Wzrost o ponad 6 215 tys. zł spowodowany był zadeklarowanym przez podatników w deklaracjach VAT-7 i nieopłaconym w terminie podatkiem, którego dochodzenie było utrudnione z uwagi na panującą sytuacją związaną z COVID-19. Natomiast wzrost zaległości o ponad 81 243 tys. zł, spowodowany był wydaniem głównie przez tuż. organ decyzji w podatku od towarów i usług, które nie zostały uregulowane. Dochodzenie tych zaległości było utrudnione z uwagi na brak majątku zobowiązanych pozwalającego na ich zaspokojenie. Odnotowano również wzrost o ponad 1 681 tys. zł należności niewymagalnych. Powyższe związane było z udzieleniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, których termin płatności nie upłynął na 31 grudnia 2020 r., w związku z trudną sytuacją gospodarczą wywołaną COVID-19.

W latach 2020 – 2021

Należności pozostałe do zapłaty wg. stanu na 31 grudnia 2021 r. wyniosły 200 348 tys. zł i odnotowały spadek w podatku dochodowym od osób prawnych, podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług w porównaniu do stanu na koniec 2020 r. o ponad 11 164 tys. zł. Ponadto zaobserwowano wzrost zaległości scentralizowanych o 235 tys. zł. Dane odnośnie zaległości podatkowych pozyskano z Zintegrowanego Systemu Poboru Należności i Rozrachunków z UE i Budżetem - Zefir2, w formie dostępnych z poziomu Urzędu raportów. Z uwagi na to, że podatek akcyzowy i podatek od gier są należnościami scentralizowanymi – wartości z raportów generowanych na konkretny dzień z Zefir2 mogą dotyczyć zarówno należności nierozliczonych, pozostających w kompetencji Urzędu Skarbowego w Nowym Targu, jak też zaległości podatkowych, pozostających w kompetencji Centralnego Organu Wierzyciela w Szczecinie.

I półrocze 2021 – I półrocze 2022 r.

Należności pozostałe do zapłaty na 30 czerwca 2022 r. wyniosły 218 568 tys. zł co oznacza wzrost o ponad 2 257 tys. zł w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego, czyli na 30 czerwca 2021 r. W powyższym okresie wzrost odnotowały wyłącznie należności pozostałe do zapłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych, które wzrosły o ponad 3 554 tys. zł. Główną przyczyną był wzrost zaległości bieżących wynikający ze złożonych przez podatników deklaracji PIT-28, PIT36L, PIT-37, PIT-38, PIT-39 oraz braku zapłaty zadeklarowanego podatku w ustawowym terminie. Największy wzrost niezapłaconego w terminie podatku dochodowego wynikał z zeznań rocznych PIT-36L oraz PIT-37 i wynosił odpowiednio 1 531 tys. zł oraz 737 tys. zł. Na podkreślenie zasługuje jednak fakt, iż podatki wynikające z w/w zeznań miały termin płatności 2 maja 2022 r., tym samym w okresie pierwszego półrocza uwzględniając czynności niezbędne do wykonania przez urząd nie zostały wyegzekwowane. Obrazują to dostępne dane na 31 sierpnia 2022 r., z których wynika spadek należności pozostałych do zapłaty, również w podatku dochodowym od osób fizycznych o ponad 6 717 tys. zł.

Według analiz urzędu przyczyną kształtowania się poziomu zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w latach 2019 – I połowa 2022 r. były następujące:

W latach 2019–2020

Ze względu na panujący stan epidemii spowodowany COVID-19, dużą absencją pracowników w 2020 r. oraz zwiększenie ilości zadań w obszarze związanym z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nie zostały dokonane odpisy wszystkich zaległości, które uległy przedawnieniu 2020 r., w związku z powyższym kwota odpisanych zaległości z tytułu przedawnienia w 2020 r. wyniosła 525 tys. zł i była niższa od kwoty odpisanej w 2019 r. o 8 283 tys. zł.

W latach 2020–2021

W 2021 r. kwota odpisana z tytułu przedawnienia wynosiła 13 078 tys. zł. Kwota ta była wyższa od kwoty odpisanej w 2020 r. o 12 553 tys. zł. Przyczyną wzrostu zaległości odpisanych z tytułu przedawnienia w tym okresie był fakt, iż w 2021 r. zostały odpisane zaległości przedawnione w 2021 r. oraz część zaległości, które przedawniły się w 2020 r. i nie zostały odpisane do końca 2020 r. Przyczyną powyższego były opisane powyżej obiektywne trudności wywołane COVID-19. Ponadto podkreśla się, iż zadania w zakresie analizy zasadności przedawnienia zaległości jako przedawnionych są zadaniami wymagającymi pracy z aktami i nie mogły być realizowane w ramach pracy zdalnej, natomiast pracownicy realizujący zadania w tym obszarze byli czasowo oddelegowani do realizacji innych zadań priorytetowych w tym wspomagali proces rozpatrywania wniosków w zakresie ulgowych form spłaty zobowiązań podatkowych.

I półrocze 2021 – I półrocze 2022 r.

W I półroczu 2022 r. z tytułu przedawnienia została odpisana kwota 8 951 tys. zł i jest to kwota wyższa od kwoty odpisanej w I półroczu 2021 r. o 5 646 tys. zł. W I półroczu 2022 r. z tytułu przedawnienia zostały odpisane między innymi zaległości w wysokości 5 088 tys. zł, które powstały wskutek nieopłacenia przez podatników należności wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT, natomiast w 2021 r. w I półroczu kwota odpisana z tego tytułu wynosiła 0 zł. Wskazane powyższej odpisane jako przedawnione zaległości wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT są zaległościami szczególnie ciężko egzekwowanymi z uwagi na fakt, iż są wymierzone podatnikom, którzy prowadzili działalność gospodarczą z zamiarem oszustwa podatkowego i skutecznie wyzbyli się majątku podejmując się tego rodzaju działań co w dużej mierze uniemożliwiło ich wyegzekwowanie."

(akta kontroli str. 310-317)

3.3. W toku kontroli zbadano egzekucję pięciu spośród największych kwot zobowiązań podatkowych przedawnionych w 2020 roku i 2021 roku (na kwotę 1 117,6 tys. zł) oraz pięciu spośród największych kwot zobowiązań podatkowych wg stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. zagrożonych przedawnieniem w grudniu 2022 roku (na kwotę 110,0 tys. zł)¹⁶.

1. Nie stwierdzono przypadków bezczynności w działaniach wierzyciela lub organu egzekucyjnego. Upomnienia i tytuły wykonawcze wystawiano na bieżąco. Systematycznie poszukiwano majątku lub źródeł dochodów zobowiązanego, a w przypadku posiadania wiedzy w tym zakresie bez opóźnień stosowano środek egzekucyjny.
2. W badanych sprawach nie podejmowano działań mających na celu ustalenie przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika na osoby trzecie na podstawie przepisów art. 110 – 117d Ordynacji podatkowej. Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich wyjaśnił, że w ww. sprawach nie było to zasadne. Podejmowanie takich działań dotyczy głównie spółek, a badane sprawy to należności od osób fizycznych. W przypadku dwóch zobowiązanych organ miał wiedzę o majątku wspólnym i wspólności majątkowej w tytułach wykonawczych uwzględnił współmałżonka¹⁷.
3. Przyczyną braku wyegzekwowania zaległości podatkowych i ich przedawnienia było nieujawnienie majątku lub źródła dochodu zobowiązanych.

¹⁶ Ogółem zbadano egzekucję zobowiązań 10 różnych podatników.

¹⁷ Dotyczy zaległości na kwoty 37,5 tys. zł i 11,8 tys. zł.

4. Nie stwierdzono przypadków, w których zobowiązania podatkowe przedawniły się z przyczyn leżących po stronie Urzędu.

W umorzonych ze względu na bezskuteczność egzekucji postępowaniach dotyczących zaległości na kwoty 273,7 tys. zł, 251,4 tys. zł i 37,5 tys. zł oraz wszystkich badanych zaległości zagrożonych przedawnieniem w grudniu 2022 roku, próby poszukiwania majątku lub źródeł dochodu zobowiązanych podejmowano rzadziej niż co pół roku. *Standardy postępowania wierzyciela w celu zmniejszenia zaległości podatkowych w urzędach skarbowych województwa podlaskiego* określone w czerwcu 2018 roku przez IAS wymagały, aby działania zmierzające do ustalenia składników majątku zobowiązanego podjąć raz, tj. nie później niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia¹⁸. W przypadku każdej z ww. zaległości działania te podejmowano kilkakrotnie. Tym samym wymiar podejmowanych działań spełniał wymogi ww. standardów. Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich wyjaśnił, że „prowadzenie ponadwymiarowych poszukiwań majątku, częściej niż wymagają ww. Standardy nie doprowadziło do ujawnienia nowego majątku lub źródeł dochodu”.

(akta kontroli str. 320, 353-382)

Działania egzekucyjne w jednej z badanych spraw podjęto po przedawnieniu się zobowiązania, a wszystkie przedawnione należności odpisano po terminie określonym w ww. Standardach, co przedstawiono poniżej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W przypadku zaległości na kwotę 56,2 tys. zł (jednej z 10 badanych zaległości) wystawiono tytuł wykonawczy¹⁹ (13 stycznia 2020 r.) i zajęto rachunki bankowe zobowiązanego (20 stycznia 2020 r.²⁰) już po przedawnieniu się zaległości (1 stycznia 2020 r.). Przypisu należności dokonano decyzją pokontrolną z 18 listopada 2019 r. o wymiarze podatku, a informację o jej ostateczności Dział Spraw Wierzycielskich otrzymał 30 grudnia 2019 r.²¹ Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich i Naczelnik Urzędu wyjaśnili, że „w Urzędzie tytuły wykonawcze wystawia się masowo w krótkich okresach czasu. Na etapie wystawienia poszczególnych tytułów każdorazowe sprawdzanie terminu przedawnienia w oparciu o indywidualną dokumentację papierową z uwagi na dostępną obsadę i duże ilości spraw do analizy jest niewykonalne. Zbiorcze bazy danych dostępne pracownikom przygotowującym i zatwierdzającym tytuły wykonawcze nie przedstawiały terminu przedawnienia. Zgodnie z komunikatem na stronie WHTAX, termin pobrania danych za grudzień 2019 r. był zaplanowany na 10.01.2020 r., a za styczeń 2020 r. – na 7.05.2020 r., zatem w WHTAX na dzień wystawiania tytułu wykonawczego nie było aktualnych danych. Z dniem 11.01.2020 r. wdrożono nowy system Poltax2Bplus, który zastąpił wygaszony Poltax2B. Zgodnie z komunikatem otrzymanym mailem z 2.10.2020 r., raport WB.R.4.83, stosowany obecnie do weryfikacji przedawnień, zaimplementowano 30.09.2020 r. Ponadto w przypadku ujawnienia środków na rachunkach bankowych, byłyby one zajęte na poczet licznych innych zaległości tego podatnika (dochodzonych przez tutejszy organ egzekucyjny na podstawie innych tytułów). Tym samym wystawienie tytułu wykonawczego nie zmieniło pozycji zobowiązanego (tj. nie było dla niego krzywdzące), ani nie wpłynęło na pozycję Skarbu Państwa, gdyż zobowiązany nie wniósł środków zaskarżenia na skierowanie tego tytułu. Wystawienie tytułu wykonawczego po przedawnieniu zaległości zdarza się niezmiernie rzadko”. NIK wskazuje, że po przedawnieniu zaległości, dotyczące jej czynności egzekucyjne nie powinny już być podejmowane. Zauważa jednak, że w przypadku późniejszych badanych spraw tytuły wykonawcze wystawiano terminowo. (akta kontroli str. 383-418)
2. Zatwierdzenia odpisu trzech zaległości przedawnionych w 2020 roku dokonano od 127 do 309 dni po przedawnieniu, a dwóch zaległości przedawnionych w styczniu i sierpniu

¹⁸ Część I, pkt 3, ppkt 6 (str. 6).

¹⁹ Sprawa nr 5823191. Tytuł został wystawiony przez starszego eksperta skarbowego z Działu Spraw Wierzycielskich.

²⁰ Nie wyegzekwowano spłat zobowiązania.

²¹ Decyzja stała się ostateczna 18 grudnia 2019 r.

2021 roku – 199 i 142 dni po przedawnieniu²². Zgodnie ze *Standardami postępowania wierzyciela w celu zmniejszenia zaległości podatkowych w urzędach skarbowych województwa podlaskiego określone w czerwcu 2018 roku przez IAS*²³, zobowiązania przedawnione odpisywane powinny być na bieżąco przez pracownika działu rachunkowości, najpóźniej do zamknięcia kwartału, w którym nastąpiło przedawnienie. Ponadto w dniu dokonania odpisu jedno z postępowań nie było jeszcze umorzone. Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich wyjaśnił, że zamknięcie kwartału powinno nastąpić „w ciągu kilku dni następnego miesiąca. Jednak terminowe odpisanie należności nie było możliwe, gdyż od 16.03.2020 r. z powodu COVID-19 zaczęły się długie absencje pracowników w związku z zasiłkiem opiekuńczym na dziecko do 8 r.ż. i zwolnieniami lekarskimi. Zachwiało to ciągłością pracy, a dostępne kadry skierowano do obszarów krytycznych, jak ulgowe formy spłaty zobowiązań, by wesprzeć przedsiębiorców w tamtym trudnym okresie. To samo dotyczyło zaległości przedawnionej w styczniu 2021 r., a w przypadku zaległości przedawnionej w sierpniu 2021 r. wynikało to ze spowodowanych tą epidemią zaległości w odpisywaniu należności przedawnionych w latach 2020–2021”. NIK przyznaje, że opóźnienia te wystąpiły w związku z ograniczeniami i zmianami w funkcjonowaniu Urzędu, wynikającymi z zaleceń i wytycznych obowiązujących po wprowadzeniu w marcu 2020 r. stanu epidemii na terytorium kraju. Zauważa jednak, że terminy dokonania odpisów znacząco naruszały obowiązujące Standardy.

(akta kontroli str. 323, 353-362, 383-385, 415)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd podejmował właściwe działania w trakcie postępowań egzekucyjnych. W ramach czynności wierzycielskich wystawiano bez zbędnej zwłoki upomnienia, tytuły wykonawcze i podejmowano czynności windykacyjne wobec dłużników podatkowych. Prowadzono też cykliczne poszukiwania majątku, z którego można byłoby zaspokoić dochodzone wierzytelności, a w przypadku przedawnienia zobowiązań podatkowych dokonywano ich odpisu z ewidencji. Niewłaściwe było wystawienie w jednej sprawie tytułu wykonawczego i zajęcie rachunków bankowych zobowiązanego już po przedawnieniu się zaległości oraz odpisanie wszystkich poddanych analizie przedawnionych zaległości po terminie określonym w obowiązujących standardach.

Niezależnie od działalności Urzędu było nieosiągnięcie czterech (z pięciu) mierników dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych. Wynikało to przede wszystkim z niewystawiania tytułów wykonawczych w II kwartale 2020 roku w związku z wprowadzeniem stanu zagrożenia epidemią koronawirusa COVID-19, absencji pracowników w związku z tą epidemią, wpływu trudno ściąganych tytułów wykonawczych oraz wzrostu liczby decyzji rozkładających należności na raty. O przyczynach nieosiągnięcia zakładanych wartości mierników raportowano na bieżąco Dyrektorowi IAS.

IV. Uwagi i wnioski

- | | |
|-----------------|--|
| Uwagi i wnioski | W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski: |
| Uwagi | Najwyższa Izba Kontroli widzi potrzebę bieżącego monitorowania przesłanek uprawniających do zastosowania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych w trakcie trwania kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. Ograniczenie „niekontrolowanego” wyzbywania się majątku przez podatników poprawić powinno skuteczność egzekwowania wymierzanych zobowiązań podatkowych. |
| Wnioski | <ol style="list-style-type: none">1. Kontynuowanie działań w celu odzyskania zaległości z tytułu podatków VAT i PIT, których dotyczyły postępowania podatkowe 2003-SPV.4103.25.2022.SZD i 2003-SPV.4102.369.2019, w tym rozważenie podjęcia czynności wobec osób trzecich, które mogłyby odpowiadać za te zobowiązania, w szczególności skorzystania ze skargi pauliańskiej w stosunku do nabywców nieruchomości, zbytych przez podatnika.2. Bieżące odpisywanie przedawnionych zaległości podatkowych. |

²² Były to wszystkie przedawnione zaległości objęte szczegółowym badaniem NIK.

²³ Część III, pkt 12 (s. 11).

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 Delegatury NIK w Białymstoku. 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.

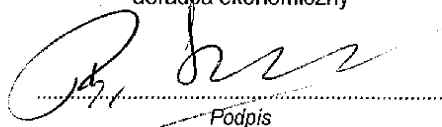
Obowiązek
poinformowania NIK o
sposobie wykonania
wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania uwagi i wniosku pokontrolnego 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.

Białystok, dnia 25 listopada 2022 r.

Kontrolerzy
Robert Skwarko
doradca ekonomiczny



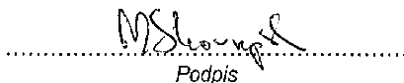
Podpis

p. o. DYREKTORA DELEGATURY
Najwyższej Izby Kontroli w Białymstoku
Janusz Pawelczyk



Podpis

Marek Skorupski
Główny specjalista k. p.



Podpis