



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Krakowie

LKR.410.018.03.2022

Pani
Beata Kaczmarczyk-Filipek
Naczelnik
Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze
ul. Wadowicka 10
30-415 Kraków

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze, ul. Wadowicka 10, 30-415 Kraków (dalej: <i>Urząd, US</i>).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Beata Kaczmarczyk-Filipek, Naczelnik Urzędu od 28 lipca 2020 r. ¹
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Kontrola podatkowa2. Postępowanie podatkowe3. 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 Krakowie
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Mariusz Gorczyca, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LKR/114/2022 z 25 lipca 2022 r.2. Andrzej Salwiński, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/124/2022 z 26 sierpnia 2022 r.3. Rafał Rossowski, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/140/2022 z 12 października 2022 r. <p>(akta kontroli. str. 1-4, 343-344)</p>

¹ Poprzednio w okresie objętym kontrolą, kierownikiem jednostki była Ewa Danilewicz – Naczelnik Urzędu od 24 września 2008 r. do 27 lipca 2020 r.

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: *ustawa o NIK*.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu w zakresie prawidłowości i skuteczności przeprowadzania kontroli i postępowań podatkowych oraz prawidłowości prowadzenia postępowań egzekucyjnych, których bezskuteczność nie wynikała z przyczyn leżących po stronie kontrolowanej jednostki.

Uzasadnienie oceny ogólnej

W latach 2020-2021 i w I półroczu 2022 r. Urząd osiągnął zakładany poziom zdecydowanej większości mierników⁴ wynikających z kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej⁵ oraz wyznaczonych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej⁶.

Na podstawie próby 13 zbadanych kontroli podatkowych o najwyższych kwotach stwierdzonych nieprawidłowości i kontroli, w których wydano postanowienia o przedłużeniu zwrotu podatku od towarów i usług⁷ na największe kwoty (łącznie nieprawidłowości na kwotę 9,9 mln zł), obejmujących 33,4% ujawnionych w badanym okresie w trakcie kontroli ustaleń podatkowych stwierdzono, że były one prowadzone rzetelnie i prawidłowo. Większość kontroli była przedłużana, a wpływ na to, oprócz okoliczności wynikających z charakteru danej sprawy, miały restrykcje związane z pandemią Covid-19, a także znaczne obciążenie zadaniami pracowników Urzędu, powodujące wykonywanie przez te same osoby równolegle innych kontroli i postępowań podatkowych.

Stosunek decyzji Naczelnika US wydanych po kontrolach podatkowych, uchylonych całkowicie lub częściowo w II instancji do liczby wydanych decyzji spadł z 12,5% w 2019 r. do 2,4% w 2020 r., a następnie wzrósł w 2021 r. do 9,4%. Stosunek decyzji Naczelnika US ogółem, uchylonych całkowicie lub częściowo w II instancji do liczby wydanych decyzji spadł z 1,5% w 2019 r. do 0,4% w 2020 r., a następnie wzrósł w 2021 r. do 3%, przy czym liczba uchylonych decyzji naczelnika US ogółem wahała się od 1 do 8 rocznie. Dla decyzji Naczelnika US ogółem stosunek decyzji uchylonych do wydanych rozstrzygnięć w II instancji wyniósł 21,1% w 2019 r., 5,6% w 2020 r., 42,1 w 2021 r., a dla decyzji wydanych po kontrolach podatkowych 25% w 2019 r., 5,9% w 2020 r., 50% w 2021 r. i 50% w I półroczu 2021 r., jednakże stosunek ten był wyliczony na podstawie populacji nie przekraczającej 19 rozstrzygnięć II instancji rocznie.

W odniesieniu do zbadanej próby 14 postępowań podatkowych (o łącznej kwocie ustaleń 9,3 mln zł) stwierdzono, że były one, co do zasady, prowadzone rzetelnie i prawidłowo. Niemniej, w trakcie siedmiu skontrolowanych postępowań podatkowych wystąpiły okresy pomiędzy poszczególnymi czynnościami postępowania, w których nie stwierdzono innych udokumentowanych czynności, uzasadnione przez US m.in. kwerendą baz danych, analizą orzecznictwa, zmianami w prawie, obłożeniem pracowników znaczną ilością zadań (w tym udziałem w akcjach weryfikacyjnych w terenie) oraz wpływem pandemii Covid-19 na priorytety prowadzonych działań. W żadnej ze zbadanych spraw nie doszło do uchylecia przez Dyrektora IAS decyzji organu I instancji. W jednym przypadku doszło do umorzenia w części postępowania z powodu wygaśnięcia zobowiązania wskutek przedawnienia, co jednak nie było zawinione przez Urząd.

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

⁴ W okresie objętym kontrolą spośród 26 realizowanych mierników (których docelowa wartość była różna od zera) zaplanowany poziom osiągnięto dla 21 mierników.

⁵ Dalej: KAS.

⁶ Dalej: IAS.

⁷ Dalej: VAT.

Zaległości podatkowe na koniec 2020 r. zmniejszyły się o 2,5 mln zł w porównaniu do stanu na koniec 2019 r. (339,3 mln zł) a na koniec 2021 r. zmniejszyły się o 21,7 mln zł w odniesieniu do stanu na koniec roku poprzedniego. Na koniec I półrocza 2022 r. wyniosły 303,0 mln zł. Spadek zaległości był spowodowany m.in. zwiększonym stopniem wykonywania obowiązku w regulowaniu należności publicznoprawnych przez podmioty gospodarcze oraz odpisaniem w 2021 r. zobowiązań na znaczne kwoty z tytułu przedawnień. Zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia w 2020 r. wzrosły o 0,6 mln zł w porównaniu do 2019 r. (32,8 mln zł), a w 2021 r. wzrosły o 5,2 mln zł w odniesieniu do 2020 r. W I półroczu 2022 r. odpisane zaległości podatkowe z tytułu przedawnienia były wyższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego o 6,0 mln zł i wyniosły 32,1 mln zł. Było to spowodowane m.in. brakiem możliwości orzekania o odpowiedzialności osób trzecich z uwagi na brak zarządu bądź brak możliwości wyegzekwowania zaległości od osób trzecich, znaczącą ilością zaległości wynikających z decyzji Urzędu Kontroli Skarbowej⁸ za lata 2014-2015 oraz umorzeniami postępowań egzekucyjnych z uwagi na brak majątku i nieujawnienie majątku po zakończonych postępowaniach egzekucyjnych.

Kontrola obejmująca próbę zaległości 10 podatników (na kwotę 31,4 mln zł) wykazała, że Naczelnik US prawidłowo prowadził postępowania i podejmował dostępne środki egzekucyjne w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych lub poszukiwał majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych. Nie stwierdzono przypadków beczynności organu egzekucyjnego, ani nieuzasadnionych przerw w prowadzonych czynnościach. W dziewięciu przypadkach umorzenie postępowania egzekucyjnego było poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku zobowiązanych, natomiast w jednym przypadku organ egzekucyjny nie przystąpił do egzekucji w związku z uprawdopodobnieniem, że egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna. Podjęte w zakresie egzekucji zaległości podatkowych działania były nieskuteczne, jednak nie przyczynili się do tego pracownicy Urzędu poprzez swoje zaniechanie, błędne lub opóźnione działanie bądź brak takiego działania, a wynikały one z braku majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych, podlegających egzekucji.

⁸ Dalej: UKS.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

Opis stanu faktycznego

1. Kontrola podatkowa

1.1. W okresie objętym kontrolą Urząd osiągnął w większości przypadków wyznaczone przez Dyrektora IAS cele i planowane wartości mierników dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków.

Spośród mierników wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS, Urząd osiągnął:

- miernik na 2020 r. *Kontrole pozytywne*¹⁰ w wys. 89% (planowano 78%),
- miernik na 2021 r. *Skuteczność kontroli dotyczących podatków*¹¹ w wys. 84% (planowano powyżej 83%),
- miernik na 2022 r. *Efektywność kontroli podatków*¹² w wys. 98% na 30 czerwca 2022 r. (planowano 84%),
- miernik na 2022 r. *Realizacja kontroli dotyczących podatków* w liczbie 84 szt. na 30 czerwca 2022 r. (planowano 76 szt.),

Natomiast w przypadku poniższych mierników nie realizowano działań objętych zakresem danego wskaźnika:

- miernik na 2021 r. *Sprawność realizacji postępowań kontrolnych i wszczętych przed 1 marca 2017 r.*¹³ – nie był realizowany, gdyż nie wystąpiły takie kontrole (planowano powyżej 90%),
- miernik na 2022 r. *Efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych*¹⁴ – plan i wykonanie na 30 czerwca 2022 r. wyniosły zero¹⁵ kontroli cen transferowych.

(akta kontroli str. 15-16, 21-25, 29-31)

Ponadto Urząd realizował mierniki określone przez Dyrektora IAS:

- miernik na 2020 r. *Liczba przeprowadzonych kontroli pozytywnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych* – w wys. dziewięciu szt. (planowano dziewięć szt.)¹⁶,
- miernik na 2021 r. *Liczba przeprowadzonych kontroli pozytywnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych* – w liczbie ośmiu szt. (planowano dziewięć szt.)¹⁷,

⁹ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹⁰ Udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) zakończonych z okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dot. podatków.

¹¹ Stosunek liczby zakończonych kontroli z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do liczby kontroli zakończonych w okresie sprawozdawczym.

¹² Stosunek liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków.

¹³ Stosunek liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych, do liczby postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych, będących w toku wg stanu na 1 stycznia 2021 r.

¹⁴ Liczba przeprowadzonych kontroli cen transferowych.

¹⁵ Plan przewidywał realizację miernika w wys. 1 na 31 grudnia 2022 r. Na 30 czerwca 2022 r. nie planowano wykonania miernika.

¹⁶ Miernik uwzględniał tylko kontrole pozytywne z ustaleniami WUSZ (uszczerplenia w podatku) w wys. co najmniej 6 tys. zł lub zmniejszeniami straty w wys. co najmniej 30 tys. zł.

¹⁷ Miernik uwzględniał tylko kontrole pozytywne z ustaleniami WUSZ w wys. co najmniej 3 tys. zł lub zmniejszeniami straty w wys. co najmniej 20 tys. zł.

- miernik na 2022 r. *Liczba przeprowadzonych kontroli pozytywnych u podatników podatku dochodowego od osób prawnych* – w liczbie trzech szt. do 30 czerwca 2022 r. (planowano trzy szt.)¹⁸.

(akta kontroli str. 16-17, 26-28, 32-106)

Odnosnie do niewykonania miernika za 2021 r. *Liczba przeprowadzonych kontroli pozytywnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych* Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że było to uwarunkowane jego konstrukcją, uwzględniającą jedynie kontrole pozytywne z ustaleniami uszczupień w podatku w wys. powyżej 3 tys. zł lub ze zmniejszeniami straty w wys. powyżej 20 tys. zł oraz nie zaliczaniem do wykonania miernika kontroli doraźnych. Wskazała, że Urząd zakończył w 2021 r. 12 kontroli tego rodzaju, jednakże trzy z nich nie osiągnęły wymaganego wartości uszczuplenia, a jedna która zakończyła się wysoką wartością uszczuplenia¹⁹, była kontrolą doraźną.

(akta kontroli str. 252-253)

W latach 2019-2022 (I półrocze) liczba zakończonych kontroli wzrastała z 67 w 2019 r. do 73 w 2020 r., 129 w 2021 r. (70 w I półroczu 2021 r.) i 84 w I półroczu 2022 r., przy czym odsetek kontroli dot. podatku VAT wynosił od 6% do 26,9%, a kontroli dot. podatku CIT od 58,2% do 85,7%. Jednocześnie spadała kwota stwierdzonych nieprawidłowości z 13 570,4 tys. zł w 2019 r. do 11 426,8 tys. zł w 2020 r., 11 200,1 tys. zł w 2021 r. (7 203,1 tys. zł w I półroczu) i 7 111,5 tys. zł w I półroczu 2022 r. Liczba kontroli w których wydano decyzję o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na majątku podatnika²⁰ wzrosła z jednego w 2020 r. do siedmiu w 2021 r., co wiązało się ze wzrostem kwoty zabezpieczonych zobowiązań z 284,7 tys. zł w 2020 r. do 6 036,5 tys. zł w 2021 r. Natomiast liczba kontroli, w których wydano postanowienia o przedłużeniu zwrotu VAT utrzymywała się na zbliżonym poziomie w okresie objętym kontrolą (w 2020 r. – pięć, w 2021 r. – siedem, a w I półroczu 2022 r. – trzy kontrole).

(akta kontroli str. 18-20)

Naczelnik US wyjaśniła, że na wzrost liczby kontroli wpływ miały: reorganizacja struktury Urzędu i związany z tym wzrost liczby pracowników przeprowadzających kontrole, zakończenie w 2021 r. kontroli faktycznie zawieszonych w 2020 r. w związku z pandemią Covid-19 oraz wzrost sprawności prowadzenia kontroli związany z wykorzystaniem narzędzi informatycznych²¹. Zaistniały spadek wysokości stwierdzonych nieprawidłowości wiązał się z ustaleniami pojedynczej kontroli zakończonej w 2019 r., w której stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 4 567,2 tys. zł, co zawyżyło kwotę ustaleń w tym roku. Na spadek ten miały wpływ także szczególne rozwiązania wprowadzone w okresie pandemii²², zawieszające bieg terminów w postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa oraz wprowadzające nadzwyczajny tryb pracy w okresie pandemii. Wzrost ustaleń podatkowych w podatkach CIT²³ i VAT związany był z zakończeniem w 2020 r. i 2021 r. kontroli, w których stwierdzono uszczuplenia w wysokości znacznie przekraczającej średnie wartości. Wzrost liczby kontroli, w których zastosowano zabezpieczenie zobowiązań podatkowych na majątku

¹⁸ Miernik uwzględniał tylko kontrole pozytywne z ustaleniami WUSZ w wys. co najmniej 8 tys. zł lub zmniejszeniami straty w wys. co najmniej 40 tys. zł.

¹⁹ Stwierdzono uszczuplenie w wys. 28,2 tys. zł.

²⁰ Na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.), dalej: *Ordynacja podatkowa*.

²¹ Struktury JPK_VAT i JPK_NŻ, platforma analityczna WRO-system, system STIR.

²² Wprowadzone ustawą z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2021 r., poz. 2095 ze zm.).

²³ Podatek dochodowy od osób prawnych.

podatnika w 2021 r. wiązał się z trafniejszym doбором podatników do kontroli wynikającym z zastosowania narzędzi informatycznych oraz z zawieszeniem istniejących poprzednio obostrzeń związanych z pandemią jak i przywróceniem do przeprowadzania kontroli części pracowników wykonujących w roku poprzednim zadania związane z zapewnieniem usług dla ludności²⁴.

(akta kontroli str. 119-124)

Wśród kontroli z największymi rezultatem finansowym²⁵ w latach 2020-2021 i w I półroczu 2022 r. znalazły się:

- kontrola nr 1210-SKP-1.500.10.2021, w wyniku której wstrzymano zwroty podatku VAT na łączną kwotę 733,6 tys. zł (podatnik nie prowadził działalności gospodarczej, a jedynie wprowadzał do obiegu fikcyjne faktury),
- kontrola nr 1210-SKP-2.500.60.2020, w wyniku której zmianie uległa kwota nadwyżki podatku naliczonemu nad należnym do przeniesienia na następne okresy, kontrolowany złożył korektę deklaracji uwzględniającą ustalenia kontroli i tym samym nie skorzystał z odliczenia w przyszłych okresach rozliczeniowych w wys. 142,1 tys. zł,
- kontrola nr 1210-SKP-1.500.14.2022, w wyniku której zaspokojono z zabezpieczonej przez organ podatkowy kwoty zaległość w wys. 160,9 tys. zł,
- kontrola nr 1210-SKP.500.26.2019, 1210-SKP.500,124.2019, w wyniku której wstrzymano zwroty podatku VAT na łączną kwotę 83,5 tys. zł (podatnik nie prowadził działalności gospodarczej, a jedynie wprowadzał do obiegu fikcyjne faktury)..

(akta kontroli str. 368-370, 374-376, 1481-1504)

1.2. Badaniem objęto 13 kontroli podatkowych prowadzonych przez US w latach 2020-2021 i w I połowie 2022 r., w tym trzy w których wydano postanowienie o przedłużeniu zwrotu podatku VAT. Łączna kwota stwierdzonych w ich trakcie nieprawidłowości wyniosła 9 939,8 tys. zł. Wszystkie zbadane kontrole dotyczyły podatników będących przedsiębiorcami. W badanych sprawach kontrolowanych nie zawiadamiano o zamiarze podjęcia kontroli, w 11 przypadkach na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców²⁶ (przeprowadzenie kontroli było niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia), a w dwóch przypadkach – na podstawie art. 282c § 1 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej (kontrola dotyczyła zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług). Czas trwania kontroli²⁷ był zróżnicowany, wśród zbadanych kontroli najkrótsza trwała 106 dni, a najdłuższa 448 dni. Średni czas trwania badanych kontroli wyniósł 216 dni. Spośród zbadanych kontroli, 10 zostało przedłużonych. W każdym przypadku kontrolujący zawiadomił kontrolowanego o przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, poinformował o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli oraz wskazał nowy termin jej zakończenia. Głównymi przyczynami przedłużenia kontroli były:

- brak dostępu do dokumentacji źródłowej kontrolowanych podmiotów, pomimo wystosowywanych żądań ich przedłożenia,

²⁴ Głównie rozpatrywanie wniosków o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, których ilość wzrosła skokowo w 2020 r., a które było w tym czasie priorytetowym działaniem jednostki.

²⁵ Rozumianym jako wpłata zaległej należności, wstrzymany nienależny zwrot podatku VAT itp.

²⁶ Dz. U. z 2021 r., poz. 162, ze zm. Dalej: *Prawo przedsiębiorców*.

²⁷ Liczony wg czasookresu od wszczęcia kontroli do jej zakończenia.

- brak kontaktu z kontrolowanym podmiotem, w tym nieskładanie żądanych wyjaśnień,
- konieczność dokonywania czynności sprawdzających u kontrahentów kontrolowanego podmiotu,
- brak dokumentów i wyjaśnień żądanych od kontrahentów kontrolowanego podmiotu,
- niepełne i niekompletne dokumenty i wyjaśnienia uzyskane od kontrolowanej jednostki, co powodowało konieczność pozyskiwania dodatkowych wyjaśnień.

Ponadto wpływ na czas trwania poszczególnych kontroli podatkowych miał panujący w trakcie większości badanych kontroli reżim sanitarny związany z pandemią Covid-19 utrudniający prowadzenie czynności kontrolnych, współpraca z innymi organami (Urząd Celno-Skarbowy, inne US) w toku kontroli, wykonywanie przez tych samych pracowników równoległe innych kontroli i postępowań podatkowych, nieobecności kontrolujących w pracy (urlopy, zwolnienia lekarskie), skomplikowany charakter poszczególnych spraw, a także konieczność oczekiwania na rozstrzygnięcie Dyrektora IAS w odrębnej sprawie, które miało wpływ na prowadzoną kontrolę.

Nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzenia kontroli podatkowych, w szczególności nie stwierdzono, by długotrwałe prowadzenie kontroli było wynikiem braku należytej staranności pracowników urzędu. Zaistniałe znaczniejsze przerwy w toku 11 kontroli były spowodowane m.in.:

- oczekiwaniem na przesłanie z innego US materiałów ze śledztwa przekazanych przez prokuraturę oraz protokołów kontroli prowadzonych przez ten US,
- wprowadzeniem stanu epidemicznego i związanym z tym zawieszeniem biegu terminów procesowych i sądowych w postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej, wprowadzonym przez art. 15z ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych.

Wszystkie objęte badaniem kontrole podatkowe miały charakter *nielimitowany*, tj. nie stosowano do nich limitu czasu trwania kontroli. Były one prowadzone na podstawie art. 55 ust. 2 pkt 2 ustawy Prawo przedsiębiorców²⁸. Przeprowadzenie tych kontroli było niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Nie stwierdzono prowadzenia ponownej kontroli danego podatnika za ten sam okres.
(akta kontroli str. 117, 128, 133-143, 148-149, 345-378)

W trakcie badanych kontroli wydano 3 postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT na łączną kwotę 1 041 tys. zł. Uzasadnienia postanowień odnosiły się do zgromadzonego w kontroli materiału dowodowego. Wskazywały też konkretne daty przedłużenia zwrotu podatku.

(akta kontroli str. 368-376, 1093-1170)

W przypadku wystąpienia okoliczności uzasadniających zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydawał odpowiednią decyzję. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego zastosowano w dwóch

²⁸ W związku z tym, na podstawie art. 59 ust. 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, wniesienie sprzeciwu o którym mowa w art. 59 ust. 1 tej ustawy, nie było dopuszczalne.

spośród 13 zbadanych spraw²⁹. Orzeczono zabezpieczenia na kwoty 284,7 tys. zł oraz 861,6 tys. zł (bez odsetek). W przypadkach tych zachodziły przesłanki z art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa. W jednym z nich, podatnik posiadał nieregulowane zaległości w podatkach CIT, PIT³⁰ i VAT. Naczelnik US prowadził wobec niego postępowania egzekucyjne dot. tych zaległości na rzecz US Kraków-Podgórze i innych US, w wyniku czego nie uzyskano żadnych kwot. Wobec zadłużenia podatnika postępowanie egzekucyjne prowadził także Komornik Sądowy. W zeznaniach o wysokości osiągniętego dochodu podatnik wykazał stratę w wys. 867,4 tys. zł za lata 2015, 2016 i 2018. Brak też było składników majątkowych mogących pokryć w całości lub części zobowiązanie podatkowe. Powyższe okoliczności rodziły uzasadnioną obawę, że zobowiązanie może nie zostać wykonane, a brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję. W drugim przypadku w toku kontroli stwierdzono liczne nieprawidłowości³¹. Zgromadzony materiał dowodowy wskazywał, że spółka nie wykazała sprzedaży mieszkań i miejsc postojowych w 2020 r., od której VAT należny wyniósł 100,9 tys. zł. Ustalenia te stanowiły uzasadniony argument do stwierdzenia obawy, że po zakończeniu postępowania kontrolnego nie zostaną wykonane zobowiązania podatkowe określone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w decyzjach za ww. okresy 2020 r.

W związku z wydanymi zabezpieczeniami wykonania zobowiązania podatkowego zebrano i przeanalizowano informacje wymagane przez z art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa, dot. stanu zaległości podatnika, prowadzonych wobec niego postępowaniach egzekucyjnych, dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu majątku, mogących utrudnić lub udaremnić egzekucję, oraz o sytuacji finansowo-majątkowej podatnika. Analizy te zostały udokumentowane.

(akta kontroli str. 352-354, 377-378, 584-658, 971-1033)

Od 24 września 2021 r. w Urzędzie wprowadzone zostały procedury postępowań w zakresie zabezpieczeń zobowiązań podatkowych³², zgodnie z którymi odstąpienie od dokonania zabezpieczenia wymaga formy pisemnej i uzasadnienia i od czasu wprowadzenia tych uregulowań przedmiotowe analizy były dokumentowane.

(akta kontroli str. 154-165, 205-246)

Protokoły kontroli podatkowych zawierały elementy określone w art. 290 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, w tym zwłaszcza ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień i prawie złożenia korekty deklaracji a także pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku. Opis dokonanych ustaleń faktycznych w protokołach kontroli był spójny z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów.

(akta kontroli str. 345-996)

W jednej spośród zbadanych spraw³³ podatnik złożył korektę deklaracji. Korekta zmniejszająca wysokość podatku VAT naliczonego o 52,9 tys. zł częściowo

²⁹ W przypadkach tych przeprowadzenie analizy zasadności zastosowania zobowiązania udokumentowano pisemnie.

³⁰ Podatek dochodowy od osób fizycznych.

³¹ Brak deklaracji VAT-7K za II i III kwartał 2020 r., brak zeznania podatkowego CIT-8 za 2020 r., brak sprawozdań finansowych, brak plików JPK, brak siedziby pod adresem wskazanym w KRS, nieregulowane należności w podatku dochodowym od osób fizycznych od wypłaconych wynagrodzeń za miesiące od marca do czerwca i październik 2019 r.

³² Zarządzenie nr 66 Dyrektora IAS w Krakowie z 24 września 2021 r.

³³ Na ogólną liczbę 13 zbadanych kontroli podatkowych.

uwzględniała ustalenia kontroli, w ramach których stwierdzono zawyżenie wysokości podatku naliczonego o 57,9 tys. zł³⁴.

(akta kontroli str. 150-151, 327, 371-373, 889, 1091-1092)

W czterech spośród zbadanych spraw podatnicy złożyli zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej (w tym jeden z podatników – pięciokrotnie). Wszystkie zastrzeżenia zostały rozpatrzone zgodnie z art. 291 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. w terminie 14 dni od otrzymania zastrzeżeń poinformowano podatnika o sposobie ich załatwienia (a w jednym przypadku – w dniu następnym w sytuacji gdy termin zawiadomienia przypadał na dzień wolny od pracy), podając uzasadnienie faktyczne i prawne. Wszystkie zastrzeżenia rozpatrzone negatywnie – kontrolujący podtrzymali ustalenia kontroli i oceny prawne zawarte w protokołach kontroli.

(akta kontroli str. 352-354, 359-361, 368-370, 374-376, 1171-1263)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia prowadzenie kontroli podatkowych przez Urząd. Objęte badaniem kontrole były prowadzone rzetelnie i zgodnie z zasadami określonymi w ustawie Ordynacja podatkowa. Ponadto w badanym okresie US osiągnął planowany poziom większości mierników dotyczących kontroli podatkowych.

OBSZAR

2. Postępowanie podatkowe

Opis stanu
faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą Urząd osiągnął w większości przypadków³⁵ wyznaczone przez Dyrektora IAS cele i planowane wartości mierników dotyczących postępowań podatkowych. W okresie tym Urząd osiągnął wartości poszczególnych mierników:

- miernik na 2020 r. *Terminowość wszczynania postępowań podatkowych* – w wys. 1002 dni (planowano 800 dni)³⁶,
- miernik na 2020 r. *Liczba wszczętych postępowań podatkowych lub przypis podatku dot. nieujawnionych źródeł przychodu* – w wys. zero szt. (planowano dwie szt.),
- miernik na 2021 r. *Terminowość wszczynania postępowań podatkowych* – w wys. 733 dni (planowano 800 dni),
- miernik na 2021 r. *Liczba wszczętych postępowań podatkowych lub przypis podatku dot. nieujawnionych źródeł przychodu* – w wys. dwóch szt. (planowano dwie szt.),
- miernik na 2022 r. *Terminowość wszczynania postępowań podatkowych* – w wys. 731 dni (planowano 800 dni),
- miernik na 2022 r. *Liczba wszczętych postępowań podatkowych lub przypis podatku dot. nieujawnionych źródeł przychodu* – w wys. dwóch szt. (planowano dwie szt.).

Natomiast w przypadku poniższych mierników nie realizowano działań objętych zakresem danego wskaźnika:

- miernik na 2021 r. *Terminowość załatwiania w urzędzie skarbowym spraw z roku 2018 i lat wcześniejszych* – w wys. zero szt. (planowano zero szt.)³⁷,

³⁴ Stwierdzono zawyżenie podatku o 59,6 tys. zł oraz zaniżenie o 1,7 tys. zł.

³⁵ Wartości planowane osiągnięto w czterech na sześć mierników, których wartość docelowa była różna od zera. Dwa przypadki nieosiągnięcia zakładanego poziomu miernika wystąpiły w 2020 r.

³⁶ Miernik był wyliczany jako średnia arytmetyczna liczby dni pomiędzy datą terminu płatności zobowiązania podatkowego a datą wystawienia w systemie postanowienia o wszczęciu postępowania.

³⁷ Miernik był określany na podstawie liczby spraw pozostających do załatwienia na koniec okresu sprawozdawczego (bez uwzględnienia postępowań zwróconych do Urzędu Skarbowego do ponownego rozpatrzenia w roku sprawozdawczym).

- miernik na 2022 r. *Terminowość załatwiania w urzędzie skarbowym spraw z roku 2019 i lat wcześniejszych* – w wys. zero szt. (planowano zero szt.).
(akta kontroli str. 32-106, 169-170, 173-204)

Odnosnie do niewykonania mierników za 2020 r. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że było to spowodowane ograniczeniami związanymi z pandemią Covid-19. W tym czasie działania organu zostały ograniczone do wykonywania podstawowych funkcji. Trwające postępowania zostały zawieszono, wstrzymano wszczynanie nowych postępowań. Urzędy zostały obciążone dużą ilością wniosków ulgowych, do rozpatrywania których zaangażowani zostali wszyscy pracownicy kontroli i postępowań podatkowych. Działania Urzędu w tej dziedzinie były na bieżąco monitorowane przez organy zwierzchnie i objęte silną presją społeczną.

(akta kontroli str. 253)

Zdaniem NIK, charakter przyczyny niewykonania mierników za 2020 r. sprawiał, że w kompetencjach i możliwościach Urzędu nie leżały ewentualne działania zaradcze z nią związane.

2.2. Naczelnik US wydał 269 decyzji podatkowych w 2019 r., 272 decyzje w 2020 r., 318 decyzji w 2021 r. i 250 decyzji w I półroczu 2022 r. Odsetek decyzji Naczelnika US ogółem od których wniesiono odwołanie do Dyrektora IAS utrzymywał się w latach 2019-2022 (I półrocze) na stałym poziomie i wynosił 7,1% w 2019 r., 6,6% w 2020 r., 7,2% w 2021 r., 9,2% oraz w I półroczu 2021 r. i 8,8% w I półroczu 2022 r. W przypadku decyzji Naczelnika US wydanych po kontrolach podatkowych występował spadek odsetka decyzji od których wniesiono odwołanie do Dyrektora IAS, z 50% w 2019 r., do 40,5% w 2020 r., 18,9% w 2021 r. oraz 24,4% w I półroczu 2021 r. i 23,1% w I półroczu 2022 r.

Stosunek decyzji Naczelnika US wydanych po kontrolach podatkowych, uchylonych całkowicie lub częściowo w II instancji do liczby wydanych decyzji³⁸ spadł z 12,5% w 2019 r. do 2,4% w 2020 r., a następnie wzrósł w 2021 r. do 9,4%³⁹. Stosunek decyzji Naczelnika US ogółem, uchylonych całkowicie lub częściowo w II instancji do liczby wydanych decyzji⁴⁰ spadł z 1,5% w 2019 r. do 0,4% w 2020 r., a następnie wzrósł w 2021 r. do 3%⁴¹. Dla decyzji Naczelnika US ogółem stosunek decyzji uchylonych do wydanych rozstrzygnięć w II instancji wyniósł 21,1% w 2019 r., 5,6% w 2020 r., 42,1 w 2021 r., a dla decyzji wydanych po kontrolach podatkowych 25% w 2019 r., 5,9% w 2020 r., 50% w 2021 r. i 50% w I półroczu 2021 r. W I półroczu 2022 r. wobec decyzji Naczelnika US nie wydano żadnego rozstrzygnięcia w II instancji. Należy zauważyć, że stosunek ten był wyliczony na podstawie mało licznej populacji⁴².

(akta kontroli str. 171-172)

Naczelnik Urzędu wskazała, że monitoring jakości wydawanych decyzji był prowadzony na bieżąco, poprzez analizę prowadzonych postępowań oraz przedkładanie każdego projektu rozstrzygnięcia do aprobaty przełożonym. Z tych konsultacji, narad i dyskusji nie była sporządzana żadna dokumentacja, nie przechowywano również projektów rozstrzygnięć po zakończeniu postępowania. Wskazała ponadto, że od 2022 r. wszystkie prowadzone postępowania podatkowe są

³⁸ Relacja obliczona na podstawie liczby decyzji uchylonych wynoszącej od 1 do 7 decyzji rocznie.

³⁹ Relację obliczono ekstrapolując wynik dla 82,4% rozstrzygnięć organu odwoławczego, tj. na podstawie 14 rozstrzygnięć Dyrektora IAS spośród 17 zaskarżonych decyzji.

⁴⁰ Relacja obliczona na podstawie liczby decyzji uchylonych wynoszącej od 1 do 8 decyzji rocznie.

⁴¹ Relację obliczono ekstrapolując wynik dla 82,6% rozstrzygnięć organu odwoławczego, tj. na podstawie 19 rozstrzygnięć Dyrektora IAS spośród 23 zaskarżonych decyzji.

⁴² Relacja obliczona na podstawie populacji liczącej od 18 do 19 rozstrzygnięć wydanych w II instancji rocznie (odnosnie do decyzji ogółem) i 14 do 17 rozstrzygnięć odnosnie do decyzji wydanych po kontrolach podatkowych.

monitorowane pod względem terminowości, szybkości podejmowanych działań i terminu ich zakończenia za pomocą zestawienia prowadzonego w programie *SharePoint*.

(akta kontroli str. 254)

Odnosząc się do kwestii przyczyn wzrostu w 2021 r. odsetka decyzji uchylonych w II instancji, Naczelnik Urzędu wskazała na wzrost ilości wydanych w 2021 r. decyzji. Przyczyny uchyleń decyzji Naczelnika US w 2021 r. były zróżnicowane. Należały do nich m.in.: konieczność uzupełnienia postępowania dowodowego, powody formalne (nakaz rozpatrzenia zagadnienia w ramach wniosku podatnika, a nie w ramach weryfikacji rozliczenia podatkowego), brak zaokrąglenia kwot w decyzji. W niektórych przypadkach częściowe uchylenia decyzji były spowodowane kwestiami merytorycznymi (uznaniem przez organ II instancji zakwestionowanego w decyzji zakupu, rozbieżnościami interpretacyjnymi w zakresie zastosowania podwyższonej stawki sankcyjnej podatku VAT, wyliczeniem przez organ II instancji kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości odmiennej niż wyliczona przez organ I instancji).

(akta kontroli str. 254-255, 328-329)

W kwestii działań zaradczych w związku z wzrostem odsetka uchylonych decyzji Naczelnik Urzędu wskazała, że nie było możliwe wprowadzenie jednego uniwersalnego narzędzia jako środka zaradczego rozwiązującego ten problem, gdyż przyczyny uchyleń mają różnorodny (indywidualny) charakter. Wskazała także, iż każda uchylona decyzja była analizowana pod kątem przyczyny uchylecia, a wnioski z tej analizy przekazywano pracownikom na roboczych naradach.

Ponadto, naczelnik Urzędu podniosła, że organy podatkowe, stojąc na straży finansów państwa, muszą być przygotowane na ponoszenie ryzyka w zakresie oceny trafności podejmowanych przez nie rozstrzygnięć, bez czego niemożliwa byłaby skuteczna walka z nowymi rodzajami oszustw i optymalizacji podatkowych. W przypadku zidentyfikowania nowych metod, dla których nie wypracowano jeszcze jednolitej linii orzeczniczej, zbyt zachowawcze działanie organu nakierowane jedynie na uzyskanie wysokiego wskaźnika utrzymanych decyzji, byłoby sprzeczne z funkcją, dla której organy te zostały powołane i w efekcie byłoby niekorzystne dla Skarbu Państwa.

(akta kontroli str. 254-255)

2.3. Badaniem objęto 14 postępowań podatkowych⁴³ prowadzonych przez US w latach 2020-2021 i w I połowie 2022 r., dotyczące podatków stanowiących dochody budżetu państwa, na kwotę nie mniejszą niż 50 tys. zł. Łączna kwota zobowiązań podatkowych objętych decyzjami wydanymi w tych postępowaniach wyniosła 9 277,5 tys. zł⁴⁴. Wśród objętych badaniem postępowań jedno było umorzone na podstawie art. 208 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego, trzy w których ustalenia kontroli nie utrzymały się w pełni na etapie postępowania podatkowego, trzy w których na etapie postępowania podatkowego Naczelnik US wydał postanowienie o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego. Badane postępowanie umorzone było jedynym w okresie objętym kontrolą, postępowaniem umorzonym w Urzędzie z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto, w okresie objętym kontrolą nie wystąpiły przypadki postępowań, w których Dyrektor IAS wydał co najmniej drugi raz decyzję na podstawie art. 233 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

(akta kontroli str. 109, 333, 1607-2469)

⁴³ Prowadzonych wobec 13 podatników. Wobec jednego podatnika prowadzono równoległe dwa odrębne postępowania podatkowe, osobno w zakresie podatku VAT i CIT, wszczęte po jednej kontroli podatkowej dotyczącej podatków VAT i CIT.

⁴⁴ W tym zobowiązania wymierzone w wys. 8 818,1 tys. zł oraz zobowiązanie umorzone w wys. 459,4 tys. zł.

Wszystkie objęte kontrolą postępowania podatkowe zostały wszczęte po kontrolach podatkowych, zgodnie z art. 165b ustawy Ordynacja podatkowa, tj. w terminie nieprzekraczającym 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej ujawniającej nieprawidłowości.

Czas trwania postępowań⁴⁵ był zróżnicowany. Wśród zbadanych postępowań najkrótsze trwały 9 dni, a najdłuższe 1 274 dni⁴⁶. Średni czas trwania badanych postępowań wyniósł 224 dni⁴⁷.

(akta kontroli str. 1607-2469)

Przedłużonych zostało 12 z 14 badanych postępowań podatkowych. Do głównych przyczyn przedłużenia należały:

- skomplikowany charakter sprawy, powodujący konieczność szczegółowej analizy i weryfikacji materiału dowodowego,
- brak współpracy podatnika, w tym nieskładanie wyjaśnień, odmowa zgody na przesłuchanie, zwłoka w składaniu żądanych dokumentów,
- okoliczności związane z utrudnieniami wynikającymi z pandemii Covid-19.

Najdłuższe ze zbadanych postępowań, obok skomplikowanego charakteru, zostało przedłużone również w powodu ciężkiej choroby podatnika zakończonej jego śmiercią. Ponadto, w jednym przypadku na przedłużenie postępowania wpływ miały zmiany brzmienia przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴⁸, wprowadzone 7 września 2021 r. Wprowadzono zmiany w art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b oraz pkt 3, ust. 10h oraz uchylono przepis art. 86 ust. 10i. Zmiana była związana z wyrokiem TSUE⁴⁹ z 18 marca 2021 r. w sprawie C 895/19. W orzeczeniu TSUE zakwestionował obowiązujące w Polsce od 2017 r. przepisy o tzw. *szyku rozstawnym* w VAT należnym i naliczonym. Trybunał uznał, że niezgodne z dyrektywą VAT są polskie przepisy uzależniające prawo do neutralnego rozpoznania transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów od tego, aby VAT należny był wykazany w prawidłowej deklaracji podatkowej złożonej terminie trzech kolejnych miesięcy od upływu miesiąca w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

(akta kontroli str. 1475, 1607-2469)

W trakcie skontrolowanych postępowań podatkowych wystąpiły okresy pomiędzy poszczególnymi czynnościami postępowania, w których nie stwierdzono innych udokumentowanych czynności:

- postępowanie nr 1210-SPV.4103.2.73-82.2020 – od 28 października 2020 r. do 22 grudnia 2020 r.,
- postępowanie nr 1210-SPV.4103.2.86-94.2020 – od 28 października 2020 r. do 30 grudnia 2020 r.,
- postępowanie nr 1210-SKP-1.4102.3.10.2021 – od 10 września 2021 r. do 25 października 2021 r. oraz od 2 grudnia 2021 r. do 21 stycznia 2022 r.,
- postępowanie nr 1210-SKP-1.4103.2.17.2021 – od 15 sierpnia 2021 r. do 20 września 2021 r. oraz od 11 października 2021 r. do 22 listopada 2021 r.,
- postępowanie nr 1210-SKP-2.4100.3.2020 – od 25 lutego 2022 r. do 9 kwietnia 2022 r.,

⁴⁵ Liczony wg czasookresu od wszczęcia postępowania do wydania decyzji w I instancji.

⁴⁶ Okres od wszczęcia postępowania do wydania decyzji. W tym czasie postępowanie było dwukrotnie zawieszane: od 28 sierpnia 2018 r. do 29 stycznia 2019 r. i od 9 lutego 2019 r. do 22 lutego 2022 r. Bez wliczenia okresów zawieszenia, postępowanie trwało 167 dni. Spośród objętych kontrolą postępowań nie zawieszanych, najdłuższe trwały 272 dni.

⁴⁷ Z uwzględnieniem okresów zawieszenia najdłuższego postępowania, średni czas trwania skontrolowanych postępowań wynosił 145 dni.

⁴⁸ Dz. U. z 2022 r., poz. 931, ze zm. Dalej: *ustawa o VAT*.

⁴⁹ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

- postępowanie nr 1210-SKP-2.4103.13.2020 – od 10 lutego 2021 r. do 28 kwietnia 2021 r.,
- postępowanie nr 1210-SKP-2.4100.2.2020 – od 10 lutego 2021 r. do 28 kwietnia 2021 r.

(akta kontroli str. 1607-1652)

Jako przyczyny ww. przerw w postępowaniach Naczelnik US wskazała m.in.:

- w postępowaniach nr 1210-SPV.4103.2.73-82.2020 i nr 1210-SPV.4103.2.86-94.2020 – kwerendę dostępnych baz danych celem poszukiwania kontrahentów spółki, analizę orzecznictwa sądowego i dorobku doktryny celem określenia zobowiązania podatkowego spółki, prowadzenie równoległe przez pracownika trzech innych postępowań i pięciu kontroli podatkowych, udział w akcji *cash online*⁵⁰ oraz okoliczności związane z pandemią Covid-19 wpływające na priorytety działania administracji podatkowej,
- w postępowaniu nr 1210-SKP-1.4102.3.10.2021 – analizę orzeczeń sądowych pod kątem możliwości ich wykorzystania w toczącym się postępowaniu podatkowym i sprawdzenia prezentowanej przez pełnomocnika strony linii orzeczniczej, analizę materiału dowodowego z odrębnego postępowania odwoławczego pod kątem jego przydatności do wykorzystania w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, prowadzenie przez pracowników w okresie od 10 września do 25 października 2021 r. dziewięciu innych kontroli, ośmiu postępowań podatkowych, czterech postępowań podatkowych dotyczących uwolnienia środków zgromadzonych na rachunku VAT, prowadzenie w okresie od 2 grudnia 2021 r. do 21 stycznia 2022 r. 12 innych kontroli, trzech postępowań podatkowych i czterech postępowań podatkowych dotyczących uwolnienia środków zgromadzonych na rachunku VAT, wykonywanie czynności technicznych związanych z obsługą wydanych decyzji w systemach informatycznych oraz ewidencjonowanie w nich zakończonych kontroli,
- w postępowaniu nr 1210-SKP-1.4103.2.17.2021 – przygotowywanie projektu decyzji a następnie dostosowanie przygotowanego projektu decyzji do wprowadzonych zmian w przepisach w związku z ww. wyrokiem TSUE, prowadzenie przez pracowników równoległe czterech innych kontroli i siedmiu postępowań podatkowych, udział akcji *Lato*⁵¹ oraz wyższy priorytet innych spraw prowadzonych przez pracowników wynikający z wcześniejszego terminu przedawnienia,
- w postępowaniu nr 1210-SKP-2.4100.3.2020 – opracowywanie przez pracownika projektu rozstrzygnięcia, udział pracownika równoległe w pięciu innych kontrolach i dwóch postępowaniach podatkowych, udział w ewidencjonowaniu w systemach informatycznych zakończonych kontroli oraz absencje związane z urlopami wypoczynkowymi,
- w postępowaniach nr 1210-SKP-2.4103.13.2020 i nr 1210-SKP-2.4100.2.2020 – przygotowywanie projektu decyzji, udział pracownika w pięciu innych kontrolach i dwóch postępowaniach podatkowych, udział w ewidencjonowaniu w systemach informatycznych zakończonych kontroli, absencje związane z urlopami wypoczynkowymi oraz konieczne z uwagi na wysokość zobowiązania podatkowego zapoznanie się z aktami sprawy (1 198 kart) przez trzech aprobantów.

(akta kontroli str. 338-341, 1475-1478, 2476-2495)

⁵⁰ Akcja weryfikowania w terenie obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej.

⁵¹ Akcja weryfikowania w terenie obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej w okresie letnim.

Naczelnik US wskazała także, że wskutek ilości napływających spraw pracownicy Urzędu prowadzą po kilka lub kilkanaście postępowań równoległe, wskutek czego zmuszeni są do dostosowywania swoich działań do ilości i rodzaju spraw, nadając priorytet sprawom najpilniejszym (zagrożonym przedawnieniem, dotyczącym zwrotu VAT i zwrotu nadpłaty podatku). Wskazała także na znaczne zróżnicowanie prowadzonych spraw (oprócz wykonywania kontroli i pokontrolnych postępowań podatkowych, pracownicy prowadzili także inne postępowania dot. wszystkich tytułów podatkowych, tj. PIT, CIT, VAT, PPE⁵², PPR⁵³), czasochłonność obsługi użytkowanych w postępowaniach systemów informatycznych, narzucany ogólnie obowiązek uczestniczenia w akcjach weryfikowania w terenie obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie fiskalnej, absencji w pracy osób kierujących komórkami prowadzącymi postępowania podatkowe oraz reorganizację w 2020 r. komórek prowadzących kontrole i postępowania podatkowe.

(akta kontroli str. 2478-2480)

We wszystkich zbadanych sprawach opis dokonanych ustaleń faktycznych w decyzji był spójny ze zgromadzonym materiałem dowodowym. W przypadku niedotrzymania przez Urząd terminu zakończenia postępowania każdorazowo informowano o tym podatnika, wyznaczając jednocześnie nowy termin załatwienia sprawy. W jednym przypadku na długotrwałość postępowania wpłynęły zmiany w obowiązującym prawie, powodujące konieczność dostosowania przygotowanego projektu decyzji do wprowadzonych zmian w przepisach⁵⁴. Nie stwierdzono przypadków, w których długotrwałość postępowania była wynikiem braku należytej staranności pracowników US.

(akta kontroli str. 1607-2469)

W żadnej ze zbadanych spraw nie doszło do uchylecia przez Dyrektora IAS decyzji organu I instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia. Spośród 14 decyzji, od jednej zostało złożone przez podatnika odwołanie⁵⁵. Na podstawie art. 169 § 4 i art. 235 ustawy Ordynacja podatkowa zostało ono pozostawione bez rozpatrzenia⁵⁶.

(akta kontroli str. 2244-2279)

W jednym przypadku⁵⁷ doszło do umorzenia w części postępowania z powodu wygaśnięcia zobowiązania wskutek przedawnienia. Postępowanie dotyczyło podatku VAT za 2014 r. i I kwartał 2015 r. w wys. 734,9 tys. zł. Wobec zgonu podatnika, 29 stycznia 2019 r., na podstawie art. 201 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej postępowanie zawieszono z urzędu do czasu ustalenia spadkobierców. 12 marca 2020 r. wdowa po zmarłym podatniku przedłożyła w Urzędzie oświadczenia w formie aktów notarialnych o odrzuceniu spadku przez nią (akt notarialny z 28 stycznia 2019 r.) oraz przez małoletnie dzieci reprezentowane przez matkę (akt notarialny z 22 maja 2019 r.). Dnia 12 marca 2020 r. Urząd zwrócił się do Urzędu Miasta Krakowa o udostępnienie danych z ewidencji ludności i zbioru PESEL dot. rodziców zmarłego podatnika, celem ustalenia spadkobierców. W dniu 19 marca 2020 r. uzyskano informację, iż ojciec podatnika zmarł, a w rejestrze mieszkańców figuruje nadal jego matka i dwoje rodzeństwa. 19 sierpnia 2020 r. Urząd otrzymał odpisy aktów urodzenia podatnika, jego żony, dzieci, rodziców oraz rodzeństwa. 2 września 2020 r. dokumenty te wraz z pozostałą dokumentacją zostały przekazane do Drugiego Działu Obsługi Prawnej IWP2 celem wystąpienia do sądu o wydanie

⁵² Podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych.

⁵³ Zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

⁵⁴ Zmiany wynikające z opisanego wyżej wyroku TSUE w sprawie nr C 895/19.

⁵⁵ Postępowanie nr 1210-SPV.4103.2.20-51.2020.

⁵⁶ Odwołanie zostało złożone w formie bez podpisu. Mimo wezwania podatnika do uzupełnienia podpisu, brak ten nie został usunięty, w związku z czym nie było możliwe merytoryczne rozpatrzenie odwołania.

⁵⁷ Postępowanie nr 1210-SPV.4103.2.51-63.2018.

postanowienia o nabyciu spadku po zmarłym podatniku. Pismem z 2 czerwca 2021 r. US złożył w Sądzie Rejonowym dla Krakowa-Podgórze wniosek o stwierdzenie nabycia spadku po podatniku⁵⁸. 14 października 2021 r. Urząd otrzymał kopie aktu notarialnego z 20 sierpnia 2019 r., w którym matka, brat, siostra podatnika, oraz dzieci siostry podatnika złożyły oświadczenie o odrzuceniu spadku po podatniku. 9 lutego 2022 r. Urząd wystawił na podatnika zawiadomienie o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym (złożone do akt sprawy) oraz wydał postanowienie o podjęciu z urzędu zawieszono postępowania w zakresie podatku za okres od stycznia do listopada 2014 r. (również złożone do akt sprawy). W pozostałym zakresie (grudzień 2014 r. i I kwartał 2015 r.) postępowanie pozostało zawieszone. 22 lutego 2022 r. Naczelnik urzędu wydał na podstawie art. 208 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa decyzję o umorzeniu postępowania w zakresie rozliczenia podatku VAT za okres od stycznia do listopada 2014 r. wobec przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 70 § 1 i art. 99 ustawy Ordynacja podatkowa, zobowiązanie podatkowe za okres od stycznia do listopada 2014 r. w wys. 459,4 tys. zł, przedawniło się.

(akta kontroli str. 1607-1609, 1653-1699)

Inne postępowanie⁵⁹ umorzono w części kwoty podatku należnego, dotyczącej wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (podatek w wys. 133,5 tys. zł za maj 2020 r.). Na podstawie art. 86 ust. 2 pkt 4 ustawy o VAT, w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, kwota podatku naliczonego równa była kwocie podatku należnego, zatem podatek do zapłaty wynosił 0 zł (zachodziła tzw. *neutralność* nabycia wewnątrzwspólnotowego pod względem VAT dla polskiego nabywcy). W związku z tym postępowanie w tym zakresie stało się bezprzedmiotowe. Na podstawie art. 208 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, umorzono postępowanie w sprawie rozliczenia podatku VAT za maj 2020 r.

(akta kontroli str. 1645-1649, 2360-2378)

Na 14 skontrolowanych postępowań podatkowych, w trzech zastosowano zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych⁶⁰ na łączną kwotę 1 093,7 tys. zł⁶¹. W przypadkach w których zastosowano zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego, wystąpiły przesłanki do jego zastosowania. Podatnicy posiadali zaległości w zapłacie podatków w znacznej wysokości i istniało ryzyko niewykonania przez nich tych zobowiązań, wskutek ich wysokości, posiadania równolegle innych zaległości oraz toczących się wobec podatników licznych odrębnych postępowań egzekucyjnych. W związku z postanowieniami art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa zebrano i przeanalizowano informacje o stanie zaległości danego podatnika, prowadzonych wobec niego postępowaniach egzekucyjnych, dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu majątku oraz o sytuacji finansowo-majątkowej podatnika. Prowadzenie tych czynności i analiz dokumentowano wydrukami z elektronicznych systemów i baz danych z których pozyskano analizowane informacje. W przypadku wystąpienia okoliczności uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia, organ podatkowy (Naczelnik US) wydawał decyzję o zabezpieczeniu kwoty zobowiązania podatkowego na majątku podatnika.

(akta kontroli str.1034-1087, 1607-1652, 1700-1783, 2379-2469)

⁵⁸ Do 12 sierpnia 2022 r. nie stwierdzono postanowienia sądu w tej sprawie - adnotacja z 12 sierpnia 2022 r.

⁵⁹ Postępowanie nr 1210-SKP-1.4103.2.17.2021.

⁶⁰ Postępowania nr 1210-SKP-2.4103.28.2021, 1210-SKP-2.4100.3.2020 i 1210-SKP-2.4103.29.2021. Oprócz tego zastosowano zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na etapie kontroli podatkowej poprzedzającej postępowanie podatkowe nr 1210-SPV.4103.2.20-51.2020.

⁶¹ Kwota główna, bez odsetek.

Na 14 decyzji wydanych w skontrolowanych postępowaniach podatkowych, w odniesieniu do jednej⁶² nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Rygor nadano w związku z toczącymi się wobec podatnika odrębnymi postępowaniami egzekucyjnymi i krótszym niż 3 miesiące okresem do upływu terminu przedawnienia oraz złożeniem przez podatnika odwołania od decyzji, a także faktem iż od decyzji zostało złożone odwołanie⁶³.

(akta kontroli str. 1636-1638, 2172-2279)

Od pozostałych decyzji wydanych w objętych kontrolą postępowaniach nie złożono odwołań, wskutek czego stały się ostateczne z upływem 14 dni od daty doręczenia i podlegały wykonaniu. Rygor natychmiastowej wykonalności nadawano jedynie decyzjom nieostatecznym. Z uwagi na ekonomikę postępowania, w urzędzie stosowana była zasada nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności po wniesieniu odwołania, wskutek czego decyzja na ten moment pozostaje nieostateczna. Nie stosowano nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności bezpośrednio po ich doręczeniu. Pod kątem ewentualnego nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności były wykorzystywane dane z baz danych: POLTAX - Moduł KONTROLA, POLTAX - Moduł EGZEKUCJA, POLTAX2B - program księgowy, CZM - czynności majątkowe, CRCM - Centralny Rejestr Czynności Majątkowych, KWRF - Serwis Ksiąg Wieczystych Ministerstwa Sprawiedliwości. Analizy dot. rygoru natychmiastowej wykonalności nie były dokumentowane w aktach sprawy, gdyż czynności te mogły być podejmowane względem wydanych decyzji, a więc już po zakończeniu postępowania podatkowego. Ich udokumentowania dokonywano jedynie w sytuacji, gdy analiza wykazała zasadność podjęcia takich działań. W przypadku wystąpienia okoliczności uzasadniających nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, organ podatkowy nadał jej taki rygor.

(akta kontroli str. 256-326, 1637, 2172-2279)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia prowadzenie postępowań podatkowych przez Urząd. W skontrolowanych postępowaniach podatkowych nie stwierdzono nieprawidłowości. Ponadto w badanym okresie Urząd osiągnął planowany poziom większości mierników dotyczących postępowań podatkowych. Niewykonanie założonego w 2020 r. poziomu dwóch mierników było związane z wprowadzeniem stanu epidemii Covid-19, tj. sytuacją nadzwyczajną, na którą Urząd nie miał wpływu. NIK zauważa, że odsetek decyzji uchylonych do liczby rozstrzygnięć w II instancji spadł w 2020 r. w stosunku do 2019 r. oraz wzrósł w 2021 r. w stosunku do 2020 r., jednakże liczba tych rozstrzygnięć nie była znaczna i nie przekraczała 19 rocznie. Odsetek decyzji uchylonych do liczby decyzji wydanych spadł w 2020 r. w stosunku do 2019 r. oraz wzrósł w 2021 r. w stosunku do 2020 r.

OBSZAR

3. Postępowanie egzekucyjne

Opis stanu
faktycznego

3.1. W US w okresie objętym kontrolą realizowano mierniki zarówno centralne, jak i regionalne. Badaniu poddano stopień realizacji wybranych celów wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS, na podstawie następujących mierników wykorzystywanych przez Szefa KAS, tj.:

⁶² Decyzja wydana w postępowaniu nr 1210-SPV.4103.2.20-51.2020.

⁶³ Pozostawione przez Dyrektora IAS bez rozpatrzenia na skutek braku podpisu podatnika.

- ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych⁶⁴ w latach 2020-2022 (I półrocze) centralnie zaplanowano maks. 105% (Dyrektor IAS zaplanował maks. 100%), a miernik wyniósł 99% w 2020 r., 94% w 2021 r. oraz 91% w I półroczu 2022 r.,
- efektywność egzekucji⁶⁵ w 2020 r. zaplanowano min. 39,5% (Dyrektor IAS zaplanował minimalnie 41%), a wykonanie wyniosło 17,08%,
- udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych w 2021 r. zaplanowano min. 63,15%, wykonano 65,05%,
- kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym w 2021 r. zaplanowano min. 39 470 tys. zł, a wykonano 47 912 tys. zł,
- kwota wyegzekwowanych zaległości w I półroczu 2022 r. zaplanowano min. 19 740 tys. zł, a zrealizowano 21 953 tys. zł,
- zarządzanie nieefektywnymi sprawami z zakresu egzekucji międzynarodowej w I półroczu 2022 r. zaplanowano min. 30%; z powodu braku takich wpłat nie było możliwości określenia wartości tego miernika.

Ponadto badaniu poddano stopień realizacji mierników określonych przez Dyrektora IAS w Krakowie, tj.:

- czas podejmowania działania windykacyjnego⁶⁶ w latach 2021-2022 (I półrocze) dla każdego z ww. okresów zaplanowano maks. 47 dni, a zrealizowano⁶⁷ w 2021 r. 48 dni oraz w I półroczu 2022 r. 26 dni,
- sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych⁶⁸ w 2020 r. zaplanowano 94%, a zrealizowano 99,1%,
- efektywność egzekucji w 2021 r. zaplanowano 32%, a zrealizowano 38,96%,
- wskaźniki realizacji tytułów wykonawczych⁶⁹ w 2022 r., na I półrocze 2022 r. zaplanowano 30%, a zrealizowano 34,59%,
- likwidacja wieloletnich zaległości⁷⁰ w 2022 r., w I półroczu zaplanowano min. 8%, a zrealizowano 33,45%.

(akta kontroli str. 1319-1323, 1604-1605, 2546)

W okresie objętym kontrolą nie zrealizowano w dwóch przypadkach wyznaczonych mierników, tj.:

- efektywność egzekucji w 2020 r. – plan centralny min. 39,5% (plan Dyrektora IAS w Krakowie min. 41%), wykonanie 17,08%, tj. 43,2% planu centralnego (41,7% planu Dyrektora IAS w Krakowie);
- czas podejmowania działania windykacyjnego w 2021 r. (miernik regionalny) – plan maks. 47 dni, a wykonano 48 dni, co stanowiło przekroczenie planu o 2,1%.

(akta kontroli str. 1604-1605)

⁶⁴ Miernik liczono jako przyrost zaległości wymagalnych w tych samych okresach poszczególnych lat, tj. 2020 r. 2021 r. i I półrocze 2022 r.

⁶⁵ Udział kwot objętych tytułami wykonawczymi zakończonych zapłatą w kwotach objętych zakończonymi tytułami wykonawczymi.

⁶⁶ Dla zaległości wymagalnych, średni upływ czasu od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego.

⁶⁷ Dla 2020 r. nie były publikowane dane w hurtowni WHTAX do tego miernika z uwagi na zmianę systemu na Poltax2BPlus.

⁶⁸ Liczba podatkowa (SM, CL) tytułów wykonawczych czynnych ogółem (bez rekwizycji), na podstawie których wszczęto egzekucję w ciągu 60 dni od daty wpływu tytułu do liczby podatkowych (SM, CL) tytułów wykonawczych czynnych ogółem (bez rekwizycji).

⁶⁹ Udział liczby tytułów wykonawczych (SM, CL i SP) do liczby tytułów wykonawczych (SM, CL i SP) do załatwienia w okresie sprawozdawczym.

⁷⁰ Udział liczby tytułów wykonawczych załatwionych w okresie sprawozdawczym (wystawionych co najmniej 5 lat przed początkiem okresu sprawozdawczego) do wszystkich tytułów wykonawczych wystawionych co najmniej 5 lat przed początkiem okresu sprawozdawczego (bez postępowań egzekucyjnych zawieszonych na koniec okresu sprawozdawczego).

Naczelnik US wyjaśniła, że na niską wartość wskaźnika *Efektywność egzekucji* w 2020 r. miały wpływ dwa czynniki, tj.: znaczny spadek wpływu tytułów wykonawczych związany z problemami z wdrażaniem od stycznia 2020 r. do końca lutego 2020 r. systemu POLTAX2B brak było możliwości wystawiania podatkowych tytułów wykonawczych, a dopiero zmiany systemu zaimplementowane do 20 marca pozwoliły na prawidłowe wystawianie tytułów wykonawczych oraz okoliczności związane z ogłoszeniem w marcu 2020 r. na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego a następnie stanu epidemii. Sytuacja związana z pandemią spowodowała przeorganizowanie pracy Urzędu. Zgodnie z rekomendacjami Szefa KAS i Dyrektora IAS w Krakowie od marca 2020 r. realizowane były w tutejszym Urzędzie tylko zadania w procesach kluczowych tj. w zakresie: rejestracji podatników, obsługi bezpośredniej, realizacji zwrotów VAT i PIT, obsługi wniosków ulgowych.

Ponadto, praca komórki egzekucyjnej została wstrzymana na okres trzech miesięcy poprzez ograniczenie aktywności wszelkich działań, wstrzymanie czynności egzekucyjnych już w momencie składania wniosków o ulgi podatkowe, niespotykaną ilość decyzji przyznających ulgi podatkowe, wprowadzenie rotacyjnego systemu pracy (praca zdalna). Także w drugiej połowie 2020 r. praca Działu Egzekucji Administracyjnej podlegała ograniczeniom ze względu na umieszczenie w pokojach egzekucyjnych pracowników komórek SEW⁷¹ i SER⁷² (podział urzędu na zamknięte strefy), absencję pracowników w zw. z Covid-19.

Naczelnik US wyjaśniła również, że miernik szybkości podejmowania działań windykacyjnych SDW jest miernikiem monitorowanym na bieżąco. Jednorazowe niewykonanie tego miernika spowodowane było m.in. uruchomieniem 1 lipca 2021 r. systemu teleinformatycznego przeznaczonego do przekazywania tytułów wykonawczych eTW, który na początku działania powodował problem z przekazywaniem elektronicznych tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych (dotyczy decyzji określających) – w ostatnim kwartale 2021 r. była dopiero możliwość przekazywania eTW wystawionych na decyzje określające podlegające wykonaniu – problem już nie występuje, a drugim powodem było błędne wyliczanie przez system WHTAX wartości do miernika – uwzględnianie nieprawidłowych dat od kiedy można było podejmować działania windykacyjne – w przypadku składanych korekt deklaracji (system liczy od daty pierwszej wersji złożonego dokumentu, a nie od daty korekty). Według stanu na koniec III kwartału 2022 r. miernik SDW wykonany jest na poziomie 20,36 dni i ma tendencję stałą.

(akta kontroli str. 2470-2472, 2547-2558)

3.2. Stan należności podatkowych pozostałych do zapłaty wyniósł na koniec:

- 2019 r. – 383,4 mln zł, w tym zaległości podatkowe stanowiły 339,3 mln zł⁷³ (88,5%),
- 2020 r. – 379,9 mln zł, w tym zaległości podatkowe stanowiły 336,8 mln zł⁷⁴ (88,6%),
- 2021 r. – 352,7 mln zł, w tym zaległości podatkowe stanowiły 315,1 mln zł⁷⁵ (89,4%),
- I półrocza 2022 r. – 358,0 mln zł, w tym zaległości podatkowe stanowiły 303,0 mln zł⁷⁶ (84,6%).

⁷¹ Dział Spraw Wierzycielskich.

⁷² Dział Rachunkowości Podatkowej.

⁷³ W tym 290,0 mln zł zaległości z tytułu podatku od towarów i usług.

⁷⁴ W tym 280,3 mln zł zaległości z tytułu podatku od towarów i usług.

⁷⁵ W tym 264,0 mln zł zaległości z tytułu podatku od towarów i usług.

⁷⁶ W tym 246,7 mln zł zaległości z tytułu podatku od towarów i usług.

Zaległości podatkowe na koniec 2020 r. zmniejszyły się o 2,5 mln zł (tj. o 0,7%) w porównaniu do 2019 r., a na koniec 2021 r. zmniejszyły się o 21,7 mln zł (tj. o 6,4%) w odniesieniu do 2020 r.

Kwoty zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia wyniosły:

- w 2019 r. – 32,8 mln zł, w tym 29,0 mln zł (88,7%) z tytułu podatku od towarów i usług⁷⁷,
- w 2020 r. – 33,4 mln zł, w tym 29,4 mln zł (88,0%) z tytułu podatku od towarów i usług⁷⁸,
- w 2021 r. – 38,6 mln zł, w tym 34,3 mln zł (88,9%) z tytułu podatku od towarów i usług⁷⁹,
- w I półroczu 2022 r. – 32,1 mln zł, w tym 26,3 mln zł (81,9 %) z tytułu podatku od towarów i usług⁸⁰.

Zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia w 2020 r. wzrosły o 616 tys. zł (tj. o 1,9%) w porównaniu do 2019 r., a w 2021 r. wzrosły o 5 187 tys. zł (tj. o 15,5%) w odniesieniu do 2020 r.⁸¹ W I półroczu 2022 r. odpisane zaległości podatkowe z tytułu przedawnienia były wyższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego o 6,0 mln zł, tj. o 22,3%.

(akta kontroli, str. 1455-1456, 1509-1513, 1605)

W odniesieniu do zmniejszenia się zaległości podatkowych w okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że powodem tego był zwiększony stopień wykonywania obowiązku w regulowaniu należności publicznoprawnych przez podmioty gospodarcze, odpisanie w 2021 r. zobowiązań na znaczne kwoty, z tytułu przedawnień – 38,9 mln zł oraz znaczny spadek kwot zaległości wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT i odpisanych z tytułu przedawnień.

Natomiast w kwestii wzrostu kwot zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia Naczelnik US wskazała, że powodem był brak możliwości orzekania o odpowiedzialności osób trzecich z uwagi na brak zarządu, bądź brak możliwości wyegzekwowania zaległości od osób trzecich, znacząca ilość zaległości wynikających z decyzji UKS za lata 2014-2015, gdzie w toku prowadzonych postępowań kontrolnych wiadomym już było, że zobowiązani nie posiadają majątku, nie osiągają dochodów i postępowanie egzekucyjne będzie nieskuteczne oraz umorzenia postępowań egzekucyjnych z uwagi na brak majątku i nieujawnienie majątku po zakończonych postępowaniach egzekucyjnych.

(akta kontroli str. 2473-2475)

3.3. Szczegółowym badaniem pod kątem prowadzenia postępowań egzekucyjnych i działań komórek wierzycielskich US po umorzeniu tych postępowań objęto:

- największe kwoty zaległości pięciu dłużników odpisane z tytułu przedawnienia w latach 2020-2021 o łącznej wartości 25,7 mln zł (w tym 99,5% stanowiły zaległości w podatku od towarów i usług),
- największe kwoty zaległości pięciu dłużników zagrożone przedawnieniem w 2022 r. o łącznej wartości 5,7 mln zł (w tym 98,0% stanowiły zaległości w podatku od towarów i usług).

⁷⁷ W kwocie tej 10,4 mln zł (35,8%) stanowiły przedawnione zaległości podatkowe, określone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁷⁸ W kwocie tej 13,6 mln zł (46,4%) stanowiły przedawnione zaległości podatkowe, określone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁷⁹ W kwocie tej 18,1 mln zł (52,7%) stanowiły przedawnione zaległości podatkowe, określone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁸⁰ W kwocie tej 8,1 mln zł (30,8%) stanowiły przedawnione zaległości podatkowe, określone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁸¹ Zaległości podatkowe na koniec 2021 r. wzrosły o 5 803 tys. zł (tj. o 17,7%) w porównaniu do 2019 r.

Ogółem kontroli poddano sprawy o wartości 31,4 mln zł, co stanowiło 30,2% łącznej kwoty zaległości odpisanych z tytułu przedawnienia w okresie 2020 r. - I półrocze 2022 r. (104,1 mln zł).

(akta kontroli str. 1315-1318, 1455-1456, 1514-1534, 1606-1607)

W wyniku przeprowadzonej analizy ustalono, że:

- tytuły wykonawcze były wystawiane i kierowane do organu egzekucyjnego (w latach 2014-2017) bez zbędnej zwłoki,
- w dziewięciu przypadkach organ egzekucyjny niezwłocznie wszczynał postępowania egzekucyjne oraz podejmował działania mające na celu zastosowanie środków egzekucyjnych – nie stwierdzono przypadków bezczynności organu egzekucyjnego, ani nieuzasadnionych przerw w prowadzonych czynnościach,
- w dziewięciu przypadkach, w których prowadzone były postępowania egzekucyjne dokonano ich umorzenia w trybie art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁸² wskazując, że egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanych, z których możliwe byłoby wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne;
- we wszystkich dziewięciu przypadkach umorzenie postępowania egzekucyjnego było poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku zobowiązanych, a w trakcie siedmiu postępowań US podjął czynność przerywającą bieg terminu przedawnienia (w żadnym z tych przypadków nie miało to miejsca na mniej niż sześć miesięcy przed upływem pierwotnego terminu przedawnienia zobowiązania),
- w jednym przypadku organ egzekucyjny nie przystąpił do egzekucji w związku z uprawdopodobnieniem, że egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna (art. 29 § 2 pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji),
- w badanych sprawach, po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub nieprzystąpieniu do egzekucji prowadzone były przez komórkę wierzycielską US (obecnie SEW-1) działania związane z ustaleniem stanu majątkowego zobowiązanych i poszukiwaniem nowych źródeł ich majątku,
- powyższe działania w komórce wierzycielskiej US (SEW-1) prowadzone były na ogół przynajmniej raz do roku, przy czym regulacje wewnętrzne US⁸³ obligujące do podejmowania takich działań nie odnosiły się do ich wymaganej terminowości (częstotliwości),
- w celu ustalenia majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych, po umorzeniu postępowań egzekucyjnych wykorzystywano m.in. informacje z: POLTAX, CZM, KRS, Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych, Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców, ZUS oraz informacje o ewentualnych transakcjach zobowiązanych na podstawie plików JPK,
- w sześciu przypadkach dokonano analizy pod względem wystąpienia przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatników na osoby trzecie, z czego w czterech przypadkach – stosownie do postanowień określonych w regulacjach wewnętrznych US – odstąpiono od przeniesienia odpowiedzialności, ponieważ wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej byłoby ekonomicznie nieuzasadnione (brak możliwości

⁸² Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm.

⁸³ W regulacjach wewnętrznych US, tj. w Instrukcjach Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze w sprawie organizacji działań służących zapobieganiu przedawnieniom zobowiązań podatkowych: nr 34 z dnia 30.06.2017 r., nr 4 z dnia 13.10.2020 r. i nr 5 z dnia 27.08.2021 r. określono m.in., że do zadań komórki właściwej do spraw wierzycielskich (SEW-1) należy w szczególności poszukiwanie nowych adresów i majątku zobowiązanego w przypadku umorzenia postępowania egzekucyjnego.

wyegzekwowania zaległości), a w dwóch przypadkach brak było podstaw do wydania takich decyzji,

- w dziewięciu przypadkach dokonano odpisu z ewidencji zaległości podatkowych z tytułu ich przedawnienia⁸⁴; we wszystkich przypadkach czynności te poprzedzone były stosowną analizą, przeprowadzoną zgodnie z regulacjami wewnętrznymi US⁸⁵,
- ostatecznej akceptacji polecenia odpisu zaległości podatkowej w każdym przypadku dokonywał Naczelnik US,
- przyczyną przedawnienia przedmiotowych zaległości był brak majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych, podlegających egzekucji,
- kwoty zobowiązań podatkowych przedawnionych w latach 2020-2021 oraz zagrożonych przedawnieniem w 2022 r. w sześciu przypadkach dotyczyły uczestnictwa podatników w procederze oszustwa – karuzeli podatkowej (w roli „znikającego podatnika”, „bufora”, lub „brokera”) oraz w czterech przypadkach wprowadzania do obrotu prawnego tzw. „pustych faktur”, tj. faktur, które nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych,
- na przedawnienie zobowiązań podatkowych nie miały wpływu przepisy prawa powodujące problemy interpretacyjne, orzeczenia bądź uchwały sądów wydane na gruncie takich przepisów,
- pracownicy Urzędu nie przyczynili się do przedawnienia analizowanych zaległości podatkowych.

(akta kontroli str. 1264-1314, 1507, 1535-1602, 1606-1607)

W latach 2021-2022 w US do monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem lub przedawnionych wykorzystywany był raport WB.R.4.83 *Raport przedawnień* generowany w systemie Poltax2B Plus. Według wyjaśnień Kierownika I Działu Spraw Wierzycielskich (SEW-1) Urzędu w I półroczu 2022 r. nie stwierdzono braków funkcjonalności tego raportu, w związku z czym nie wystąpiła konieczność podejmowania działań zaradczych.

(akta kontroli, str. 1321, 1505, 1606-1607)

Stwierzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu w zakresie prowadzenia postępowań egzekucyjnych i dalszego poszukiwania majątku lub źródeł dochodów zobowiązanych po umorzeniu tych postępowań lub nieprzystąpieniu do egzekucji. W badanym okresie Urząd osiągnął planowany poziom większości mierników dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych.

⁸⁴ W jednym przypadku do czasu zakończenia kontroli NIK nie upłynął jeszcze termin przedawnienia zaległości podatkowych przypadający na 16 grudnia 2022 r.

⁸⁵ W Instrukcjach Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze w sprawie organizacji działań służących zapobieganiu przedawnieniom zobowiązań podatkowych: nr 34 z dnia 30 czerwca 2017 r., nr 4 z dnia 13 października 2020 r. i nr 5 z dnia 27 sierpnia 2021 r. przewidziano w szczególności:

- Załącznik Nr 1 – *Polecenie odpisu*, zawierający m.in. określenie dłużnika, wykaz zaległości za poszczególne okresy, kwoty odpisu, terminy płatności i terminy przedawnienia poszczególnych zobowiązań, podpisy osoby sporządzającej (pracownik komórki SEW-1 właściwej ds. wierzycielskich) i osób akceptujących (Kierownik Działu SEW-1, właściwy Zastępca Naczelnika US, Naczelnik US – ostateczna akceptacja),
- Załącznik nr 2 – *Załączniki do Polecenia odpisu*, zawierające m.in.: (I) informacje o uszeregowanych chronologicznie zaległościach podatkowych (w tym dane dot. kwoty zaległości, terminie płatności podatku, numeru i daty wystawienia TW), (II) informacje o zawieszeniu terminu przedawnienia, (III) informacje o przerwaniu biegu terminu przedawnienia (w tym dane dot. prowadzonej egzekucji administracyjnej), (IV) informacje o ustanowieniu hipoteki/zastawu, (V) wnioski końcowe (podpisane przez pracownika merytorycznego oraz Kierownika Działu SEW-1).

IV. Uwagi i wnioski

W związku z brakiem stwierdzonych nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag ani wniosków.

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 Krakowie. 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.

W związku z niesformułowaniem wniosków NIK nie oczekuje odpowiedzi na niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Kraków, listopada 2022 r.

Kontrolerzy

Andrzej Salwiński
specjalista kontroli państwowej

Rafał Rossowski
specjalista kontroli państwowej