



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.021.04.2022

**Pani
Beata Porażka
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Wrocław-Fabryczna**

Urząd Skarbowy Wrocław-Fabryczna
ul. Ostrowskiego 5
53-238 Wrocław

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Wrocław-Fabryczna ¹ , ul. Ostrowskiego 5, 53-238 Wrocław.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Beata Porażka, Naczelnik Urzędu od 1 listopada 2021 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki uprzednio pełniła Anna Szubert, Naczelnik Urzędu w okresie od 1 marca 2017 r. do 31 października 2021 r.
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	Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ² .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Ziemowit Florkowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LWR/151/2022 z 5 sierpnia 2022 r. 2. Magdalena Barzęc, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/167/2022 z 13 września 2022 r. 3. Grzegorz Niemczyk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/169/2022 z 14 września 2022 r. 4. Rafał Sudnik, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/163/2022 z 6 września 2022 r. (akta kontroli: Tom I str. 1-4; Tom II str. 302-303)

¹ Dalej: US lub Urząd.

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623. Dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Na koniec 2020 r., 2021 r. oraz I półrocza 2022 r. Urząd osiągnął założone przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu⁴ wartości mierników stopnia realizacji celów z obszaru kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, jak również dotyczących postępowania egzekucyjnego.

Postępowania kontrolne prowadzone były rzetelnie, zgodnie z wymogami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego ustanawiano w oparciu o przesłanki określone w art. 33 Ordynacji podatkowej. Naczelnik Urzędu w uzasadnionych przypadkach wydawał postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT. Niemniej w przypadku jednej kontroli podatkowej, wszczętej w kwietniu 2019 r. i sfinalizowanej w marcu 2021 r., miało miejsce zdarzenie polegające na zawiadomieniu kontrolowanego o niezakończeniu kontroli już po upływie terminu określonego w upoważnieniu do jej przeprowadzenia.

Urząd nie zawsze prawidłowo, tj. zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej, realizował postępowania podatkowe zakończone decyzjami Naczelnika Urzędu, wydanymi (w I instancji) po przeprowadzonych kontrolach podatkowych. W badanej próbie obejmującej 14 takich postępowań stwierdzono nieprawidłowość polegającą na wszczynaniu postępowań podatkowych z przekroczeniem ustawowego terminu sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej (w dwóch przypadkach).

Poprawie uległa jakość orzecznictwa podatkowego Naczelnika Urzędu (jako organu I instancji) tak ogółem, jak i w zakresie rozstrzygnięć podjętych po kontrolach podatkowych, a dotycząca podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Ocenę tę potwierdzają korzystne tendencje poziomu wskaźników charakteryzujących tę działalność Urzędu.

Postępowania egzekucyjne prowadzone były rzetelnie i prawidłowo, tj. zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁶ oraz w oparciu o obowiązujące w Urzędzie standardy w tym zakresie. Wszystkie czynności egzekucyjne podejmowane przez Urząd zostały rzetelnie udokumentowane.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁷ kontrolowanej działalności

OBSZAR

Opis stanu faktycznego

1. Kontrola podatkowa

1.1. Zgodnie z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej⁸ cele oraz planowane do osiągnięcia wartości mierników stopnia ich realizacji określone zostały w corocznym Planie działalności Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu⁹, zatwierdzanym przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu¹⁰. Plan działalności IAS Dyrektor IAS przekazywał podległym urzędom skarbowym celem podjęcia niezbędnych działań zapewniających realizację

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

⁴ Dalej: Dyrektor IAS.

⁵ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Dalej: Ordynacja podatkowa.

⁶ Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm. Dalej: u.p.e.a.

⁷ 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.

⁸ Dalej: KAS.

⁹ Dalej: Plan działalności IAS.

¹⁰ Dalej: Dyrektor IAS.

wyznaczonych wartości mierników¹¹. Szczegółowy podział wartości mierników pomiędzy urzędy skarbowe z obszaru województwa dolnośląskiego przedstawiał w poszczególnych latach okresu objętego kontrolą dokument pn. „Mierniki (dany rok) woj. dolnośląskie – cele do realizacji”.

(akta kontroli: Tom I str. 12-15)

W obszarze dotyczącym kontroli podatkowej określone zostały dla Urzędu mierniki stopnia realizacji celów, a także ich wartości planowane do osiągnięcia na koniec każdego kwartału, tj.:

1) w Planie działalności IAS na 2020 r. do oceny stopnia realizacji celu „Efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych” wykorzystywano miernik „kontrolle pozytywne – udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 3000 zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie kontroli dotyczących podatków”¹². Wartość planowana na koniec każdego z kwartałów 2020 r. wynosiła więcej niż 78%;

2) w Planie działalności IAS na 2021 r. do oceny stopnia realizacji celu „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działania pionu kontroli KAS” wykorzystywano miernik „Skuteczność kontroli dotyczących podatków”¹³. Wartość planowana na koniec każdego z kwartałów 2021 r. wynosiła więcej niż 83%. Następnie do oceny stopnia realizacji celu „Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS” wykorzystywano miernik „Efektywność realizacji czynności sprawdzających”¹⁴. Planowana wartość miernika, mierzona kwotą ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających, na koniec I kwartału 2021 r. była większa lub równa 2005,0 tys. zł, na koniec II kwartału 2021 r. większa lub równa 4981,0 tys. zł, na koniec III kwartału 2021 r. większa lub równa 7471,0 tys. zł, a na koniec IV kwartału większa lub równa 9901,0 tys. zł;

3) w Planie działalności IAS na 2022 r. do oceny stopnia realizacji celu „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS” wykorzystywano mierniki: „Efektywność kontroli podatków”¹⁵ dla którego wartość planowana na koniec dwóch pierwszych kwartałów 2022 r. była większa lub równa 84% oraz „Realizacja kontroli dotyczących podatków”¹⁶, dla którego wartość planowana na koniec dwóch pierwszych kwartałów 2022 r. była większa lub równa 53.

(akta kontroli: Tom I str. 49-243)

¹¹ Zatwierdzony w dniu 31 grudnia 2019 r. Plan działalności IAS na 2020 r. Dyrektor IAS przekazał do Urzędu w dniu 4 lutego 2020 r. Zatwierdzony w dniu 31 grudnia 2020 r. Plan działalności IAS na 2021 r. Dyrektor IAS przekazał do Urzędu w dniu 2 lutego 2021 r., a zatwierdzony w dniu 31 grudnia 2021 r. Plan działalności IAS na 2022 r. Dyrektor IAS przekazał do Urzędu w dniu 1 lutego 2022 r.

¹² Konstrukcja miernika: rodzaj danych – (%) procent, dane składowe: licznik – liczba zakończonych kontroli celno-skarbowych i liczba zatwierdzonych kontroli podatkowych w okresie sprawozdawczym, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł lub obniżeniem straty podatkowej co najmniej o kwotę 15 000 zł; mianownik – liczba zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków w okresie sprawozdawczym.

¹³ Konstrukcja miernika: rodzaj danych – (%) procent, dane składowe: licznik – liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł; mianownik – liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków.

¹⁴ Konstrukcja miernika: rodzaj danych – wartość/liczba; dane składowe: łączna kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających.

¹⁵ Konstrukcja miernika: rodzaj danych – (%) procent, dane składowe: licznik – liczba zakończonych kontroli celno-skarbowych i liczba zatwierdzonych kontroli podatkowych w okresie sprawozdawczym, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł lub obniżeniem straty podatkowej co najmniej o kwotę 15 000 zł; mianownik – liczba zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków w okresie sprawozdawczym.

¹⁶ Konstrukcja miernika: rodzaj danych – (%) procent, dane składowe: licznik – liczba zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych w okresie sprawozdawczym; mianownik – liczba zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych w analogicznym okresie sprawozdawczym roku 2021.

Poza ww. miernikami, wynikającymi z kierunków działań i rozwoju KAS na lata 2020-2022 (I półrocze) Urząd nie realizował innych, określonych przez Dyrektora IAS, mierników w obszarze kontroli podatkowej.

(akta kontroli: Tom I str. 14-15, 67-78, 119-128, 174-180)

Urząd na koniec 2020 r., 2021 r. oraz I półrocza 2022 r. osiągnął założone wartości mierników realizacji celów odnoszących się do kontroli podatkowych. I tak:

- miernik „kontrolle pozytywne – udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 3000 zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie kontroli dotyczących podatków” wyniósł 85,1%, wobec wartości planowanej większej niż 78,0%. Niemniej w I półroczu 2020 r. nie została osiągnięta zakładana wartość miernika, która na koniec I kwartału 2020 r. wyniosła 54,5%, a na koniec II kwartału 2020 r. – 63%.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że główną przyczyną wpływającą na nieosiągnięcie wartości miernika na koniec I i II kwartału 2020 r. była konieczność zmierzenia się z wyjątkową sytuacją wynikającą z rozprzestrzeniania się wirusa SARS-CoV-2 i ogłoszenia w związku z tym stanu epidemii. W tym czasie zadaniami priorytetowymi dla urzędów skarbowych były: zwroty podatku VAT, realizacja nadpłat podatków, udzielanie ulg w spłacie zobowiązań. Działania komórek organizacyjnych, tj. kontrola oraz egzekucja zostały ograniczone. Negatywny wpływ na wartość miernika miała również nieznaczna liczba negatywnych kontroli podatkowych, co przy niezamierzonej niskiej całkowitej liczbie zakończonych kontroli w I półroczu 2020 r. spowodowało diametralne obniżenie wartości tego miernika;

- miernik „Skuteczność kontroli dotyczących podatków” wyniósł 94,0%, wobec wartości planowanej większej niż 83,0%;
- miernik „Efektywność realizacji czynności sprawdzających” według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. osiągnął wartość 86 966,0 tys. zł, tj. 878% planu, którego wartość wynosiła 9901,0 tys. zł;
- miernik „Efektywność kontroli podatków” wyniósł 96%, wobec wartości planowanej większej lub równej 84,0%;
- miernik „Realizacja kontroli dotyczących podatków” osiągnął wielkość 56, tj. 105,7% jego wartości planowanej, większej lub równej 53.

(akta kontroli: Tom I str. 14-15, 79-102, 129-154, 181-208; Tom V str. 177-182)

Naczelnik Urzędu wskazała, że nadzór nad realizacją celów i stopniem realizacji ich mierników odbywał się w ramach bieżącego zarządzania, kontroli funkcjonalnej oraz zarządzania ryzykiem. Do weryfikacji stopnia wykonania mierników służyły dane liczbowe, zestawienia i raporty z dostępnych systemów informatycznych. Ponadto analizie poddawany był okresowo przesyłany przez Dyrektora IAS monitoring wykonania działalności przez wszystkie dolnośląskie urzędy skarbowe. W odniesieniu do kontrolowanego okresu, systematycznie, w trakcie każdego okresu rozliczeniowego, ad hoc wykonywano kwerendę szczegółowych parametrów, odpowiadających konstrukcji danego miernika. Wyniki otrzymanych danych, wyniki comiesięcznego monitoringu Dyrektora IAS oraz pozostałe elementy wpływające na efektywność kontroli, omawiane były zarówno w komórce kontroli z pracownikami, jak i na wewnętrznych spotkaniach Naczelnika Urzędu i jego Zastępcy z kierownikami czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Analizowano dane, w przypadku niekorzystnych wyników weryfikowano ich przyczyny, omawiano efektywność typowania do kontroli, ustalano ewentualne kierunki i sposoby mające na celu osiągnięcie założonych mierników. W przypadku oceny obszaru kontroli podatkowej,

dane pozyskiwane są głównie z podsystemu KONTROLA, e-ORUS¹⁷, ESKS¹⁸, ZISAR¹⁹, Poltax Plus²⁰, Skrypciarz²¹. Raporty monitorujące generowane są na bieżąco w zależności od potrzeb i według zakresu jaki jest dostępny w danym systemie. Ponadto obszar kontroli podatkowej w latach 2020-2022 monitorowany był kwartalnie odnośnie corocznie zidentyfikowanego ryzyka oraz w ramach kontroli funkcjonalnej, zgodnie z wytycznymi w tym zakresie na dany rok.

(akta kontroli: Tom V str. 177-182, 205-209)

1.2. W 2019 r. Urząd przeprowadził 118²² kontroli podatkowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa²³. Następnie liczba kontroli przeprowadzonych w 2020 r. zmniejszyła się do 70²⁴, a w 2021 r. wynosiła 112²⁵. Wartość ustaleń podatkowych w 2019 r. i 2021 r. była porównywalna i wynosiła odpowiednio 13 760,0 tys. zł i 12 230,8 tys. zł. Spadek wartości ustaleń podatkowych odnotowano w 2020 r. do poziomu 3184,0 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że wzrost liczby przeprowadzonych w 2021 r. kontroli podatkowych w stosunku do 2020 r. przy jednoczesnym wzroście kwot stwierdzonych nieprawidłowości to głównie efekt zmniejszenia obostrzeń wynikających z epidemii COVID-19. Innym czynnikiem wpływającym na pozytywne wyniki w tym obszarze była zmiana struktury rodzaju prowadzonych kontroli, w tym znaczny przyrost w 2021 r. kontroli w zakresie prawidłowości i terminowości wpłat danin solidarnościowych przy jednoczesnym skróceniu czasu trwania jednostkowych kontroli oraz znacznych kwotach wynikających z przypisów.

W pierwszym półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. zwiększyła się z liczba zakończonych kontroli prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa przeprowadzonych przez Urząd – z 44 do 56, jednakże kwota ustalonych w ich wyniku nieprawidłowości zmalała z 6009,1 tys. zł do 2101,9 tys. zł (o 65,0%)²⁶.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że zwiększenie liczby kontroli wynikało zarówno z konieczności dostosowania się do wyznaczonego przez Dyrektora IAS Planu działalności IAS na rok 2022 (przewidującego ich zwiększenie co najmniej o 10% w stosunku do roku poprzedniego), jak i wyników analiz oraz typowania do kontroli. W I półroczu 2022 r. kontrolą objęto przede wszystkim: 1) zidentyfikowane nieprawidłowości wynikające z rozbieżności pomiędzy plikami JPK_VAT; 2) opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów; 3) sprawdzenie prawidłowości oraz terminowości wpłaty daniny solidarnościowej; 4) wywiązywanie się płatników z obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazała, że czas trwania kontroli podatkowych w ww. zakresie jest z reguły stosunkowo krótszy niż w przypadku kontroli w zakresie podatku VAT. Na kwoty zmniejszających się uszczupień z kontroli podatkowych

¹⁷ Otwarte niestandardowe Raporty US POLTAX – aplikacja centralna, umożliwiająca sporządzanie raportów, m.in. podczas typowania do kontroli.

¹⁸ Ewidencja Spraw Karnych Skarbowych – celem systemu jest usprawnienie pracy KAS w zakresie rejestracji spraw o przestępstwa i wykroczenie skarbowe oraz ewidencjonowania grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego.

¹⁹ System informatyczny, służący m.in. do obsługi kontroli podatkowych w module „kontrola podatkowa”.

²⁰ System informatyczny, przetwarzający dane osobowe gromadzone w bazach danych będących w administrowaniu Ministra Finansów i Szefa KAS w związku z obsługą procesu wymiaru i księgowości podatkowej dla podatków PIT, CIT i VAT oraz prowadzonymi w związku z tym postępowaniami podatkowymi, administracyjnymi, kontrolnymi i karnymi.

²¹ Centralna aplikacja będąca narzędziem służącym do sporządzania skryptów/raportów z zakresu m.in. wpływów pokontrolnych dla celów sprawozdawczych.

²² W tym dotyczących m.in. kontroli: CIT – 1, VAT – 55, w tym zwrotów VAT – 23.

²³ Dochody z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa to dochody z tytułu podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od gier, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej.

²⁴ W tym dotyczących m.in. kontroli: CIT – 2, VAT – 35, w tym zwrotów VAT – 6.

²⁵ W tym dotyczących m.in. kontroli: CIT – 2, VAT – 51, w tym zwrotów VAT – 3.

²⁶ W szczególności zmniejszeniu uległa kwota ustaleń podatkowych dotyczących kontroli VAT z 5470,5 tys. zł do 1670,9 tys. zł (o 3799,6 tys. zł). Niemniej w I półroczu 2022 r. ustalono kwotę nieprawidłowości dotyczących zwrotów podatku VAT na kwotę 8,7 tys. zł, wobec braku takich ustaleń w analogicznym okresie 2021 r.

zakończonych w I półroczu 2022 r. głównie miały wpływ systematycznie i od wielu lat podejmowane działania zmierzające do ograniczenia możliwości prowadzenia działalności przez podmioty dokonujące przestępstw o charakterze karuzelowym.

(akta kontroli: Tom I str. 16; Tom V str. 177-182)

W latach 2019-2022 (I półrocze) Urząd w związku z przeprowadzanymi kontrolami podatkowymi wydał (na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej) dziewięć decyzji o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych, w tym:

- w 2019 r. dwie decyzje, w których przybliżoną kwotę zobowiązań podatkowych określono na 4335,1 tys. zł,
- w 2021 r. dwie decyzje, w których przybliżoną kwotę zobowiązań podatkowych określono na 670,7 tys. zł,
- w I półroczu 2022 r. pięć decyzji, w których przybliżoną kwotę zobowiązań podatkowych określono na 829,9 tys. zł.

(akta kontroli: Tom I str. 17; Tom V str. 177-182)

Liczba kontroli podatkowych w wyniku których wydano postanowienie o przedłużeniu zwrotu podatku VAT przedstawiała się następująco:

- cztery postanowienia w 2019 r., kwota zwrotu podatku (objęta postanowieniami) wynosiła 937,1 tys. zł,
- jedno postanowienie w 2020 r., kwota zwrotu podatku (objęta postanowieniem) wynosiła 120,6 tys. zł,
- dwa postanowienia w 2021 r., kwota zwrotu podatku (objęta postanowieniami) wynosiła 127,0 tys. zł,
- jedno postanowienie w I półroczu 2022 r., kwota zwrotu podatku (objęta postanowieniem) wynosiła 13,5 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w ślad za niezamierzoną zmniejszoną liczbą kontroli podatkowych w 2020 r. obniżeniu uległa liczba wydanych postanowień o przedłużeniu zwrotu podatku VAT w odniesieniu do 2019 r. i 2021 r. oraz I półrocza 2022 r. Do innych, poza COVID-19 przyczyn obniżenia ilości wydanych postanowień w zakresie przedłużenia terminu zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym zaliczyć można m.in.: brak wszczęcia nowych kontroli podatkowych w zakresie dotyczącym zwrotów podatku VAT w I półroczu 2020 r., wydawanie postanowień o przedłużeniu terminów zwrotów podatku VAT w toku czynności sprawdzających w zakresie obejmującym poprawność rozliczeń w podatku VAT, przy podejmowanych próbach wszczęcia nowych kontroli podatkowych (w okresie po 15 lipca 2020 r.) ograniczono się wyłącznie do kontroli niezbędnych, gwarantujących ich realizację w krótkim okresie czasu.

(akta kontroli: Tom I str. 17; Tom V str. 177-182)

1.3. W badanym okresie kontrole podatkowe, w wyniku których Urząd stwierdził najwyższe kwotowo nieprawidłowości, a podatnik dokonał wpłaty zaległej należności dotyczyły sprawdzenia prawidłowości oraz terminowości wpłaty daniny solidarnościowej (DSF). I tak:

W trzech kontrolach podatkowych dotyczących prawidłowości i terminowości wpłaty daniny solidarnościowej za 2020 r., w roku kalendarzowym 2021 Urząd stwierdził, że podatnik nie złożył w ustawowym terminie deklaracji DSF-1 o wysokości daniny solidarnościowej oraz nie dokonał wpłaty z tytułu daniny solidarnościowej. Obliczona wartość daniny solidarnościowej w tych sprawach wynosiła kolejno: 1) 622,1 tys. zł, 2) 483,0 tys. zł, 3) 314,5 tys. zł. We wszystkich przypadkach po ujawnieniu nieprawidłowości podatnik złożył deklarację DSF-1 o wysokości daniny solidarnościowej oraz dokonał wpłaty wymaganej należności.

(akta kontroli: Tom II str. 24-102)

1.4. Prowadzenie kontroli podatkowej należało do zadań Działu Kontroli Podatkowej Urzędu. Według Regulaminu organizacyjnego²⁷ Urzędu do innych zadań tej komórki należało w szczególności: prowadzenie postępowań w zakresie sprzeciwu przedsiębiorcy na działania organów kontroli, wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, wydawanie postanowień w sprawach przedłużenia terminu zwrotu podatku, orzecznictwo w zakresie kar podatkowych. Naczelnik Urzędu w procedurze wewnętrznej określiła zasady postępowania w zakresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w toku prowadzonych kontroli podatkowych²⁸.

(akta kontroli: Tom I str. 304-323; Tom V str. 362-363)

Szczegółowym badaniem²⁹ objęto 12 kontroli podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, zakończonych w latach 2020-2022 (I półrocze), po zakończeniu których wszczęto postępowania podatkowe w związku z niezłożeniem przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji, w tym:

- trzy kontrole podatkowe w których wydano postanowienie o przedłużeniu zwrotu podatku VAT w łącznej wysokości 772,1 tys. zł³⁰,
- dwie kontrole podatkowe w których wydano decyzję o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 797,9 tys. zł³¹.

Wszystkie objęte badaniem kontrole podatkowe dotyczyły działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości wynosiła 5936,2 tys. zł, tj. 33,9% ogółem ustaleń stwierdzonych w kontrolach podatkowych przez pracowników US w latach 2020-2022 (I półrocze).

W przypadku jednej z 12 kontroli podatkowych Urząd zawiadomił podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Kontrola ta, stosownie do art. 282b § 3 Ordynacji podatkowej, wszczęta została przed upływem siedmiu dni od dnia doręczenia zawiadomienia po uzyskaniu zgody kontrolowanego. W pozostałych przypadkach Urząd nie zawiadamiał podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej z uwagi na przesłanki określone w art. 282c Ordynacji podatkowej (w sześciu kontrolach) oraz art. 48 ust. 11 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców³² (w pięciu kontrolach).

W badanej próbie kontroli podatkowych nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzenia kontroli. Ustalono, że najdłuższe z tych kontroli trwały 891 dni (podatnik - sp. z o.o.) i 730 dni (podatnik - sp. z o.o.), a najkrótsze 7 dni (podatnik - osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą) i 38 dni (podatnik - sp. z o.o., sp. k.).

(akta kontroli str. Tom V str. 237-238, 317-359)

W przypadku trzech z 12 kontroli podatkowych postępowanie zakończone zostało zgodnie z terminem przewidywanym w upoważnieniu do kontroli. W pozostałych kontrolach, poza jednym przypadkiem przedłużenie czasu trwania kontroli podatkowej

²⁷ Przyjętego zarządzeniem Nr 60/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 29 października 2019 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna, uchylonego przez zarządzenie Nr 25/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 28 stycznia 2021 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna.

²⁸ Zatwierdzona w dniu 10 lipca 2018 r. przez Naczelnika Urzędu wewnętrzna procedura postępowania P-09/1 „Procedura w sprawach zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych”, zmieniona przez Naczelnika Urzędu w dniu 1 lipca 2021 r. wewnętrzną procedurą postępowania P-034/1 „Stosowanie instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w toku prowadzonych kontroli podatkowych, postępowań podatkowych oraz zabezpieczeń dokonywanych na podstawie decyzji Naczelnika Urzędu Kontroli Celno-Skarbowej”.

²⁹ Doboru próby dokonano celowo spośród kontroli o najwyższych kwotach stwierdzonych nieprawidłowości.

³⁰ 1) w pierwszej kontroli na kwotę 400,0 tys. zł; 2) w drugiej kontroli na kwotę 300,0 tys. zł; 3) w trzeciej kontroli na kwotę 72,1 tys. zł.

³¹ 1) w pierwszej kontroli na kwotę 216,8 tys. zł, w tym 50,0 tys. zł na wykonanie dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT; 2) w drugiej kontroli na kwotę 581,1 tys. zł, w tym 143,3 tys. zł na wykonanie dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT.

³² Dz. U. z 2021 r. poz. 162, ze zm. Dalej: Prawo przedsiębiorców.

następowało przed upływem terminu wskazanym w upoważnieniu. W przypadku kontroli spółki z o.o. zawiadomienie o przedłużeniu kontroli doręczono podatnikowi 28 dni po upływie terminu kontroli wskazanego w upoważnieniu. Termin zakończenia tej kontroli podatkowej określony został na dzień 30 lipca 2019 r. Urząd zawiadomił kontrolowanego o niezakończeniu kontroli, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia w dniu 27 sierpnia 2019 r. W tym okresie Urząd nie dokonywał jakichkolwiek czynności w toku kontroli podatkowej.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że poinformowanie kontrolowanego o zmianie terminu zakończenia kontroli po 30 lipca 2019 r. mogło być spowodowane prowadzeniem jednocześnie dwóch kontroli wobec tego podatnika. Kontrolujący jako termin zakończenia obydwu kontroli najprawdopodobniej wzięli pod uwagę termin zakończenia kontroli drugiego postępowania określony na dzień 31 sierpnia 2019 r.

(akta kontroli: Tom V str. 237-238, 317-359)

Stosownie do art. 284b Ordynacji podatkowej w zawiadomieniach o niezakończeniu kontroli w terminie podawano przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli oraz wskazywano nowy termin jej zakończenia. Najczęstsze przyczyny przedłużenia kontroli podatkowej to:

- zebranie materiałów i wyjaśnień od podatnika,
- przeprowadzenie przesłuchań strony i świadków,
- pozyskanie dodatkowego materiału dowodowego od innych właściwych miejscowo organów podatkowych prowadzących kontrole podatkowe wobec kontrahentów spółki,
- przeprowadzenie dodatkowych środków dowodowych,
- zakończenie czynności sprawdzających u istotnego kontrahenta.

Badaniem zasadności przedłużenia terminu zwrotu podatku VAT objęte zostały trzy kontrole podatkowe, w których Urząd postanowił o przedłużeniu terminu zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za okres: a) stycznia 2019 r. w wysokości 400,0 tys. zł, b) maja 2019 r. w wysokości 300,0 tys. zł, oraz c) od października do grudnia 2018 r. w wysokości 72,1 tys. zł. Wydane przez Naczelnika Urzędu postanowienia uzasadniały celowość przedłużenia terminu zwrotu wskazując, jakie czynności należy podjąć, by sprawdzić zasadność zwrotu oraz zawierały argumentację o potrzebie weryfikacji zwrotu podatku. W postanowieniach organ podatkowy określił dzień, do którego wydłuża termin zwrotu podatku.

(akta kontroli: Tom V str. 237-238, 317-359)

Badaniem kontrolnym w zakresie wystąpienia okoliczności uzasadniających zabezpieczenie wykonania zobowiązania na majątku podatnika objęto dwie sprawy i wydane na ich podstawie decyzje Naczelnika Urzędu o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 797,9 tys. zł. Naczelnik Urzędu każdorazowo analizował wystąpienie przesłanek określonych w art. 33 Ordynacji podatkowej, tj. czy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, czy podatnik posiada zaległości, czy dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku lub czy zachodzą inne okoliczności uzasadniające taką obawę. Analiza wszystkich ww. danych znajdowała odzwierciedlenie w decyzji o zabezpieczeniu. Przyczyny zastosowania zabezpieczenia majątku podatnika w toku kontroli podatkowej obejmowały w pierwszym przypadku w szczególności: 1) nieposiadanie majątku, którego wartość wystarczałaby na pokrycie przybliżonej kwoty podatku, 2) niezłożenie deklaracji z tytułu podatku od towarów i usług VAT-7 za okresy od kwietnia 2020 r. do lipca 2020 r. oraz nieprzesłanie jednolitych plików kontrolnych JPK_VAT, 3) prowadzenie wobec podatnika postępowania egzekucyjnego na podstawie tytułów wykonawczych wystawionych przez Zakład Ubezpieczeń

Spółecznych i komorników sądowych. Natomiast w drugim z omawianych przypadków dotyczyło to w szczególności: 1) posiadania zaległości podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych i z tytułu podatku od towarów i usług; 2) prowadzenia postępowań egzekucyjnych przez organ; 3) nieposiadania majątku, którego wartość wystarczałaby na pokrycie przybliżonej kwoty podatku; 4) niezłożenie zeznania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2019 r.

(akta kontroli: Tom V str. 63-146)

We wszystkich objętych badaniem przypadkach protokoły kontroli podatkowej zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Ordynacji podatkowej, w tym ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, opis dokonanych ustaleń oraz zawierano w nich niezbędne pouczenia, tj. o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień, prawie złożenia korekty deklaracji, obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu, dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

(akta kontroli: Tom V str. 237-238, 317-359)

Po zakończeniu trzech kontroli podatkowych w wyniku działań organu podatkowego kontrolowani złożyli deklarację lub korektę deklaracji podatkowej uwzględniającą w całości ustalenia kontroli, tj. w przypadku kontroli daniny solidarnościowej w wysokości 622,1 tys. zł, a w pozostałych dwóch przypadkach kontroli podatku VAT w wysokości 77,8 tys. zł i 33,7 tys. zł.

(akta kontroli: Tom II str. 27; Tom V str. 60, 237-238, 317-359)

Do dwóch protokołów z kontroli podatkowej podatnik wniósł zastrzeżenia, które zgodnie z art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej zostały przez kontrolującego rozpatrzone w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania. W skierowanych do podatnika odpowiedziach wskazano, które z zastrzeżeń nie zostały uwzględnione podając uzasadnienie faktyczne i prawne.

(akta kontroli: Tom V str. 237-238, 317-361)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W badanym okresie Urząd osiągnął wartości mierników w obszarze dotyczącym kontroli podatkowej na koniec 2020 r., 2021 r. oraz I półrocza 2022 r., umożliwiając osiągnięcie zakładanych celów. Rzetelnie realizowano kontrole podatkowe, przestrzegając przepisów Ordynacji podatkowej. Postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT posiadały stosowne uzasadnienie, a decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania na majątku podatnika były wydawane w przypadkach występowania przewidzianych prawem przesłanek. Niemniej NIK wskazuje, że w jednej z 12 objętych badaniem kontroli podatkowych zawiadomienie o niezakończeniu kontroli dostarczono podatnikowi już po terminie kontroli wskazanym w upoważnieniu.

OBSZAR

2. Postępowanie podatkowe

Opis stanu
faktycznego

2.1. W Planie działalności IAS na 2020 r. w obszarze postępowań podatkowych w przypadku Urzędu realizowany był cel: „Skrócenie czasu załatwiania spraw”; którego miernikiem stopnia realizacji był: „Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika (mediana w dniach)”. Planowana wartość tego miernika na koniec każdego kwartału wynosiła: < 24 dni (mniej niż 24 dni). Ponadto określono zadania i projekty wspierające realizację celu:

[1] monitorowanie prowadzonych postępowań – z uwagi na czas ich prowadzenia, ale również z uwagi na kwestię mogącą budzić wątpliwości co do zasadności, np. stwierdzenia czy zwrotu nadpłaty;

[2] bieżący nadzór kierownictwa nad rozpatrywanymi sprawami odwoławczymi.

W 2020 r. Urząd osiągnął w każdym z czterech kwartałów zaplanowaną wartość miernika. Na koniec 2020 r. jego wykonanie wyniosło 16 dni. Ponadto w dwóch spośród czterech kwartałów 2020 r. wartość tego wskaźnika w przypadku Urzędu była mniejsza niż średnia jego wartość dla całej IAS.

(akta kontroli: Tom I str. 7-314; Tom II str. 242-300; Tom VI str. 223-451)

W Planie działalności IAS na 2021 r. w obszarze postępowań podatkowych w przypadku Urzędu realizowany był cel: „Nowoczesna, przyjazna, bezpieczna i wielokanałowa obsługa podatnika”, którego miernikiem stopnia realizacji był: „Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika (mediana w dniach)”. Planowana wartość tego miernika na koniec każdego kwartału wynosiła < 24 dni (mniej niż 24 dni). Ponadto określono zadania i projekty wspierające realizację celu:

[1] monitorowanie prowadzonych postępowań – z uwagi na czas ich prowadzenia, ale również z uwagi na kwestię mogącą budzić wątpliwości co do zasadności, np. stwierdzenia czy zwrotu nadpłaty;

[2] bieżący nadzór kierownictwa nad rozpatrywanymi sprawami odwoławczymi.

W 2021 r. Urząd osiągnął we wszystkich kwartałach roku zaplanowaną wartość miernika. Na koniec 2021 r. jego wykonanie wyniosło 14 dni. Ponadto w każdym z kwartałów 2021 r. wartość tego wskaźnika była mniejsza niż wartość średnia dla całej IAS.

(akta kontroli: Tom I str. 7-314; Tom II str. 242-300; Tom VI str. 223-451)

W Planie działalności IAS na 2022 r. odnośnie postępowań podatkowych w przypadku Urzędu realizowany był cel: „Nowoczesna, przyjazna, bezpieczna i wielokanałowa obsługa podatnika”, którego miernikiem stopnia realizacji był: „Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika (mediana w dniach)”. Planowana wartość tego miernika na koniec każdego kwartału wynosiła < 24 dni (mniej niż 24 dni). Ponadto określono zadania i projekty wspierające realizację celu:

[1] monitorowanie prowadzonych postępowań – z uwagi na czas ich prowadzenia, ale również z uwagi na kwestię mogącą budzić wątpliwości co do zasadności, np. stwierdzenia czy zwrotu nadpłaty;

[2] bieżący nadzór kierownictwa nad rozpatrywanymi sprawami odwoławczymi.

W I półroczu 2022 r. Urząd osiągnął w obu kwartałach zaplanowaną wartość miernika. Na koniec I półrocza 2022 r. wykonanie wyniosło osiem dni. Ponadto w obu kwartałach tego półrocza wartość tego wskaźnika była mniejsza niż wartość średnia dla całej IAS.

(akta kontroli: Tom I str. 7-314; Tom II str. 242-300; Tom VI str. 223-451)

W sprawie monitorowania przez Urząd postępowań podatkowych wszczętych z innej przyczyny niż na wniosek podatnika Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że plany działalności IAS na lata 2020-2022 nie wskazywały na priorytety w obszarze postępowań podatkowych innych niż na wniosek podatnika. W związku z powyższym brak było centralnie wyznaczonych celów i mierników w tym zakresie. Nie oznacza to jednak, że obszar postępowań nie jest właściwie zarządzany. Monitoring postępowań podatkowych, zarówno wszczętych po kontrolach podatkowych, w zakresie orzekania o odpowiedzialności spadkobierców, jak i na wniosek podatnika odbywa się w ramach bieżącego zarządzania w obszarze, nadzoru nad sprawami (m.in. prowadzony jest rejestr postępowań podatkowych), kontroli funkcjonalnej oraz raportowania z wykorzystaniem dostępnych systemów i narzędzi informatycznych. Obejmuje on

w szczególności kwestie czasu trwania postępowania, prawidłowości jego wszczęcia i przebiegu, kompletności gromadzonego materiału, konieczności zabezpieczenia zobowiązań, adekwatności subsumpcji przepisów prawa, upływu terminów przedawnienia, konieczności nadania rygoru natychmiastowej wykonalności.

(akta kontroli: Tom VI str. 13-16)

2.2. A) W analizowanym okresie kwestia orzecznictwa podatkowego Naczelnika Urzędu (jako organu I instancji) po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa kształtowała się jak przedstawiono to poniżej:

(1) orzecznictwo Naczelnika US jako organu I instancji:

Liczba decyzji wydanych (i doręczonych) przez organ I instancji wyniosła: 22 w 2019 r., 27 w 2020 r., oraz 31 w 2021 r., co oznacza systematyczny wzrost w odniesieniu do 2019 r.

Liczba decyzji organu I instancji, na które wniesiono odwołania do II instancji (Dyrektor IAS) wyniosła: siedem w 2019 r., pięć w 2020 r., oraz trzy w 2021 r., co oznacza systematyczny spadek w odniesieniu do 2019 r.

Powyższe dane wskazują, że wskaźnik dotyczący decyzji organu I instancji, na które złożono odwołania do organu II instancji wyniósł odpowiednio: 31,8% w 2019 r., 18,5% w 2020 r., oraz 9,7% w 2021 r., co oznacza systematyczny i znaczący jego spadek w porównaniu z 2019 r.

(2) orzecznictwo Naczelnika US w kontekście orzeczeń organu II instancji:

Liczba rozstrzygnięć w II instancji (wydanych i doręczonych) wyniosła: siedem w 2019 r., pięć w 2020 r., oraz trzy w 2021 r., co wskazuje na tendencję spadkową w porównaniu do 2019 r.

Liczba decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) w II instancji wyniosła: sześć w 2019 r., dwie w 2020 r. i dwie w 2021 r., w tym przekazanych do ponownego rozpatrzenia (na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej) odpowiednio: cztery w 2019 r., jedną w 2020 r., oraz zero (brak takich decyzji) w 2021 r., co wskazuje na tendencję spadkową w porównaniu do 2019 r.

Powyższe dane wskazują, że wskaźnik dotyczący decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) w II instancji w odniesieniu do rozstrzygnięć w II instancji wyniósł odpowiednio: 85,7% w 2019 r., 40,0% w 2020 r. (jakość decyzji poprawiła się w stosunku do poprzedniego roku), oraz 66,7% w 2021 r. (jakość decyzji poprawiła się w odniesieniu do 2019 r., ale pogorszyła się w porównaniu do 2020 r.).

Ponadto wskaźnik decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) w II instancji w odniesieniu do wszystkich decyzji wydanych w I instancji wyniósł: 27,3% w 2019 r., 7,4% w 2020 r. oraz 6,5% w 2021 r., co oznacza poprawę w porównaniu do 2019 r.

(akta kontroli: Tom I str. 7-314; Tom II str. 242-300)

B) W analizowanym okresie kwestia orzecznictwa podatkowego ogółem Naczelnika Urzędu (jako organu I instancji) dotyczącego podatków stanowiących dochody budżetu państwa kształtowała się jako przedstawiono to poniżej.

(1) orzecznictwo Naczelnika US jako organu I instancji:

Liczba decyzji wydanych (i doręczonych) przez organ I instancji wyniosła: 168 w 2019 r., 178 w 2020 r., oraz 209 w 2021 r., co oznacza systematyczny wzrost w odniesieniu do 2019 r.

Liczba decyzji organu I instancji, na które wniesiono odwołania do II instancji (Dyrektor IAS) wyniosła: osiem w 2019 r., dziewięć w 2020 r., oraz trzy w 2021 r., co wskazuje na spadek w odniesieniu do 2019 r.

Powyższe dane wskazują, że wskaźnik dotyczący decyzji organu I instancji, na które złożono odwołania do organu II instancji wyniósł odpowiednio: 4,8% w 2019 r., 5,1% w 2020 r., oraz 1,4% w 2021 r., co wskazuje na tendencję spadkową w porównaniu do 2019 r.;

(2) orzecznictwo Naczelnika US w kontekście orzeczeń organu II instancji:

Liczba rozstrzygnięć w II instancji (wydanych i doręczonych) wyniosła: osiem w 2019 r., dziewięć w 2020 r., oraz trzy w 2021 r., co wskazuje na tendencję spadkową w stosunku do 2019 r.

Liczba decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) w II instancji wyniosła: siedem w 2019 r., dwie w 2020 r. i dwie w 2021 r., w tym przekazanych do ponownego rozpatrzenia (na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej) odpowiednio: pięć w 2019 r., jedna w 2020 r., oraz zero (brak takich decyzji) w 2021 r., co wskazuje na tendencję spadkową w odniesieniu do 2019 r.

Powyższe dane wskazują, że wskaźnik dotyczący decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) w II instancji w odniesieniu do rozstrzygnięć w II instancji wyniósł odpowiednio: 87,5% w 2019 r., 22,2% w 2020 r. (jakość decyzji poprawiła się w stosunku do poprzedniego roku), oraz 66,7% w 2021 r. (jakość decyzji poprawiła się w odniesieniu do 2019 r., ale pogorszyła się w porównaniu do 2020 r.).

Ponadto wskaźnik decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) w II instancji w odniesieniu do wszystkich decyzji wydanych w I instancji wyniósł odpowiednio: 4,2% w 2019 r., 1,1% w 2020 r., oraz 1,0% w 2021 r., co oznacza poprawę w porównaniu do 2019 r.

(akta kontroli: Tom I str. 7-314; Tom II str. 242-300)

C) Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że monitoring rozstrzygnięć organu w sprawach dotyczących postępowań podatkowych był realizowany poprzez:

a) zastosowanie w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych Rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych³³. Rekomendacje wydawane przez Szefa KAS pozwalają na ujednoczenie i usprawnienie procesu orzekania w sprawach podatkowych;

b) zastosowanie wiedzy i rozwiązań pozyskanych na cyklicznych naradach/spotkaniach/szkoleniach organizowanych przez Dyrektora IAS;

c) bieżący nadzór nad prowadzonymi przez pracowników postępowaniami podatkowymi sprawowany przez kierownika działu oraz właściwego naczelnika pionowego. Ocenie podlegają wykonywane czynności w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale również czynności podjęte w trakcie trwania kontroli podatkowej w celu ustalenia, czy zebrany materiał dowodowy jest wystarczający lub czy należy podjąć dodatkowe czynności w celu uzupełnienia, czy prawidłowo doręczono protokół kontroli. Pracownik prowadzący postępowanie przed podjęciem stosownych czynności analizuje z kierownikiem lub gdy zachodzi konieczność z naczelnikiem pionowym, materiał dowodowy zgromadzony w sprawie i dopiero wtedy podejmowana jest decyzja o dalszych czynnościach procesowych;

d) kontrolę funkcjonalną prowadzoną na bieżąco i dokumentowaną zgodnie z wewnętrzną procedurą postępowania. Kontrola funkcjonalna przeprowadzana jest w następujących obszarach:

- prawidłowość i terminowość realizacji zadań i czynności wykonywanych na stanowisku pracy w obszarach narażonych na powstanie uchybień i nieprawidłowości oraz zagrożonych korupcją;
- podpisywanie pism „z upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna” – zgodność z udzielonymi upoważnieniami;

³³ Opracowanie zatwierdzone przez Szefa KAS w lipcu 2018 r. (przypis NIK).

- terminowość i prawidłowość wprowadzania oraz zatwierdzania danych do użytkowanych w komórce organizacyjnej aplikacji informatycznych;
 - zabezpieczenie zasobów (pieniędzy, środków trwałych i wyposażenia, pieczęci i pieczętek, dokumentów) przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem lub zniszczeniem;
 - organizacja i dyscyplina pracy, przestrzeganie przepisów: bhp, p.poż., o tajemnicach prawnie chronionych, norm kodeksu etyki korpusu służby cywilnej;
- e) analizę argumentów/zaleceń zawartych w decyzjach przekazanych do ponownego rozpatrzenia bądź uchylonych, wydawanych przez organ drugiej instancji.

(akta kontroli: Tom VI str. 1-12)

Ponadto Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że głównymi przyczynami uchylania przez organ drugiej instancji decyzji wydawanych przez Naczelnika Urzędu w sprawach postępowań podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa była konieczność dobadania materiału oraz orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, natomiast w przypadku uchylania takich decyzji Naczelnika Urzędu przez sąd administracyjny powodem była zmiana linii orzeczniczej. Naczelnik Urzędu wskazała również przykłady uchyleń -

a) uchylenie decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia – w wyniku analizy akt organ drugiej instancji stwierdził następujące, dodatkowe okoliczności wymagające doprecyzowania w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez organ pierwszej instancji, tj.:

- właściwe zgromadzenie i włączenie do akt sprawy materiałów/dokumentów źródłowych aby strona miała dostęp do pełnej dokumentacji zgromadzonej w sprawie, z wyjątkiem tych, które na podstawie przepisów o tajemnicy skarbowej, zawierają informacje niejawne;
- konieczność uzupełnienia materiału dowodowego poprzez np. pozyskanie dokumentów z Prokuratury lub innych organów;
- uchylenie decyzji organu drugiej instancji nastąpiło po wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu;
- konieczność przeanalizowania świadczonych usług przez Stronę przez pryzmat wykładni Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;

b) uchylenie decyzji i orzeczenie co do istoty sprawy – organ drugiej instancji określił inne wartości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy;

c) uchylenie decyzji i umorzenie postępowania – umorzenie postępowania podatkowego nastąpiło w związku z faktem określenia przez organ pierwszej instancji kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w tej samej wysokości, co wykazana przez Stronę w deklaracji.

(akta kontroli: Tom VI str. 1-12)

2.3. Rzetelność i prawidłowość postępowań podatkowych w Urzędzie zbadano na próbie kontrolnej 14 postępowań prowadzonych przez Urząd w latach 2020-2022 (I półrocze) w sprawach dotyczących określenia zobowiązania podatkowego odnośnie podatków stanowiących dochody budżetu państwa na kwotę nie mniejszą niż 50 tys. zł. Doboru próby dokonano w sposób celowy spośród postępowań o najwyższych kwotach nieprawidłowości (ustaleń)³⁴.

(akta kontroli: Tom VI str. 513; Tom VII str. 1-3)

³⁴ W próbie kontrolnej uwzględniono m.in.: postępowania, w których ustalenia kontroli podatkowej nie utrzymały się w pełni na etapie postępowania podatkowego (dwie sprawy); postępowania w sprawach, w których na etapie postępowania podatkowego lub przed jego wszczęciem (ale po zakończeniu kontroli podatkowej, jeżeli była w danej sprawie prowadzona) Naczelnik Urzędu wydał decyzję o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej (dwie sprawy).

Badaniami objęto 14 spraw (postępowań podatkowych) na łączną kwotę 22 581,9 tys. zł (wartość wymierzonych zobowiązań podatkowych). Wszystkie wybrane do badania sprawy dotyczyły podatku od towarów i usług (podatku VAT). W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono m.in., że:

- 13 na 14 analizowanych postępowań wszczęto po kontroli podatkowej, w tym trzy postępowania wszczęto po upływie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej podatnika ujawniającej nieprawidłowości (termin określony w art. 165b Ordynacji podatkowej)³⁵;
- średni czas trwania badanego postępowania wyniósł 569 dni (584 dni wraz z doręczeniem); minimalny czas trwania postępowania: 80 dni (94 dni wraz z doręczeniem), maksymalny czas trwania postępowania: 1292 dni (1295 dni wraz z doręczeniem);
- główne przyczyny przedłużenia postępowania podatkowego to: zbieranie dodatkowego materiału dowodowego, stan epidemii COVID-19, umożliwienie podatnikowi zapoznania się z materiałem dowodowym i wypowiedzenie się w tej sprawie, brak współpracy ze strony podatnika, analiza zgromadzonego materiału (duża obszerność);
- nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań podatkowych;
- opis dokonanych ustaleń faktycznych w decyzji był spójny z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów (materiałem dowodowym);
- o przyczynach niedotrzymania terminu i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy rzetelnie informowano podatnika w myśl art. 140 Ordynacji podatkowej;
- nie stwierdzono przypadków, w których na długotrwałość postępowań wpłynęła jakość prawa (niestabilne prawo, nieprecyzyjne przepisy, zmiana linii orzeczniczej), długie oczekiwanie na rozstrzygnięcie innego organu;
- nie stwierdzono przypadków, w których długotrwałe postępowanie było wynikiem braku należytej staranności pracowników Urzędu;
- w jednym przypadku doszło do uchylecia przez Dyrektora IAS decyzji organu I instancji oraz przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej; organ II instancji orzekł, że materiał dowodowy nie jest wystarczający do stwierdzenia fikcyjności kwestionowanych transakcji;
- nie wystąpiły przypadki umorzenia postępowania podatkowego z powodu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia;
- w jednym przypadku doszło do umorzenia postępowania podatkowego z powodu nie potwierdzenia się ustaleń z kontroli podatkowej, niemniej jednak przed wydaniem decyzji o umorzeniu postępowania podatkowego doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia;
- w jednym przypadku, na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a w związku z art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej, Dyrektor IAS uchylił decyzję organu I instancji i umorzył postępowanie w sprawie;
- w pięciu przypadkach zastosowano zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego; główne przyczyny zastosowania zabezpieczenia to: ryzyko niewykonania zobowiązania podatkowego, brak lub niska wartość majątku podatnika, brak środków finansowych, problemy z terminową regulacją innych zobowiązań, zaległości w regulacji zobowiązań podatkowych, nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, wysoka kwota zobowiązania podatkowego;
- w dziewięciu przypadkach nie zastosowano zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego; w wyniku przeprowadzonej analizy sytuacji

³⁵ Spośród trzech postępowań podatkowych wszczętych po upływie ustawowego terminu, dwa zostały wszczęte w 2020 r., natomiast w przypadku trzeciego postępowania podatkowego wszczęcie nastąpiło w 2016 r., a stosowna decyzja naczelnika Urzędu miała miejsce w 2020 r., tj. już w okresie objętym kontrolą.

podatnika Urząd nie stwierdził ryzyka nie wykonania zobowiązania podatkowego; w jednym przypadku doszło do umorzenia postępowania z powodu wykreślenia podatnika (spółki) z rejestru KRS na podstawie art. 25d ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym³⁶ (orzeczenie o rozwiązaniu podmiotu bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego);

- w analizowanych sprawach nie nadawano decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności (nie stwierdzono takiej potrzeby).

(akta kontroli: Tom VII str. 1-48)

Stwierdzona
nieprawidłowość

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

Dwa spośród 13 badanych postępowań podatkowych wszczęto po upływie ustawowego terminu sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, co było niezgodne z art. 165b Ordynacji podatkowej. W przypadkach tych wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło odpowiednio jeden dzień oraz cztery dni po upływie ustawowego terminu.

W złożonych wyjaśnieniach Zastępca Naczelnika Urzędu wskazała, że powodem wszczęcia dwóch postępowań podatkowych po ustawowym terminie (odpowiednio jeden dzień i cztery dni), były przyczyny formalne polegające na problemach z doręczeniem podatnikowi postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego (strony nie wniosły odwołania od decyzji organu I instancji).

NIK nie uwzględnia wyjaśnień Zastępcy Naczelnika Urzędu zważywszy na treść art. 165b Ordynacji podatkowej, według którego, w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż po upływie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli (nieprawidłowość dotyczyła praktycznie jednej faktury VAT).

(akta kontroli: Tom VI str. 7-26; Tom VII str. 695-782)

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd osiągnął wyznaczone przez Dyrektora IAS cele oraz planowane wartości mierników stopnia ich realizacji odnoszące się do postępowań podatkowych. Poprawiła się jakość rozstrzygnięć wydawanych przez Naczelnika Urzędu, dotycząca podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Relacja decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez Dyrektora IAS we Wrocławiu (w II instancji) do decyzji wydanych przez organ pierwszej instancji uległa bowiem zmniejszeniu z 4,2% dla decyzji z 2019 r. do 1,0% dla decyzji z 2021 r. Korzystnej zmianie podlegała również jakość decyzji Naczelnika Urzędu, rozumiana jako relacja liczby decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych w II instancji do ogółu rozstrzygnięć dokonanych w II instancji, gdyż zmniejszyła się z 87,5% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 66,7% dla decyzji z 2021 r.

NIK na ogół pozytywnie ocenia jakość decyzji Naczelnika Urzędu wydanych (w I instancji) po kontrolach podatkowych. Na taką ocenę wpływ miała nieprawidłowość stwierdzona w badanej próbie postępowań podatkowych, polegająca na ich wszczynaniu (w dwóch przypadkach) z przekroczeniem ustawowego terminu sześciu miesięcy.

³⁶ Dz. U. z 2022 r. poz. 1683, ze zm. Dalej: ustawa o KRS.

3. Postępowanie egzekucyjne

3.1. W latach 2020-2022 (I półrocze) przyjęto do realizacji następujące cele, mierniki i ich wartości docelowe dotyczące egzekwowania zaległości podatkowych. I tak:

- a) w Planie działalności IAS na 2020 r. określono jako cel „Zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych”, oraz mierniki stopnia jego realizacji, tj.:
- „Efektywność egzekucji” - planowana wartość miernika na koniec I kwartału 2020 r. wynosiła więcej niż 9,9%, na koniec II kwartału 2020 r. więcej niż 19,7%, na koniec III kwartału 2020 r. więcej niż 29,6%, a na koniec IV kwartału więcej niż 39,5%;
 - „Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych” - wartość planowana na koniec każdego z kwartałów 2020 r. wynosiła co najmniej (miała być mniejsza lub równa) 105%;
- b) w Planie działalności IAS na 2021 r. określono jako cel „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych” oraz mierniki stopnia jego realizacji, tj.:
- „Udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych” - wartość planowana na koniec każdego z kwartałów 2021 r. była większa niż 60,15%;
 - „Kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym” - planowana wartość miernika na koniec I kwartału 2021 r. była większa równa 10 451,0 tys. zł, na koniec II kwartału 2021 r. była większa równa 22 138,0 tys. zł, na koniec III kwartału 2021 r. była większa równa 35 395,0 tys. zł, a na koniec IV kwartału była większa równa 37 814,0 tys. zł;
 - „Wskaźnik ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych” - wartość planowana na koniec każdego z kwartałów 2021 r. była mniejsza równa 105%;
- c) w Planie działalności IAS na 2022 r. określono jako cel „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych” oraz mierniki stopnia jego realizacji, tj.:
- „Egzekucja zaległości” - planowana wartość miernika, mierzona kwotą wyegzekwowanych zaległości, na koniec I kwartału 2022 r. była większa równa 8172,0 tys. zł, a na koniec II kwartału 2022 r. była większa równa 17 467,0 tys. zł;
 - „Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych” - planowana wartość miernika na koniec dwóch pierwszych kwartałów 2022 r. była mniejsza równa 105%;
 - „Zarządzanie nieefektywnymi sprawami z zakresu egzekucji międzynarodowej” - planowana wartość miernika na koniec I kwartału 2022 r. była większa lub równa 20%, a na koniec II kwartału 2022 r. była większa lub równa 30%.

W latach 2020-2021 i w I półroczu 2022 r. wszystkie cele i mierniki zostały przez Urząd zrealizowane. Na koniec 2020 r. miernik „Efektywność egzekucji” wyniósł 40,5%, wobec wartości planowanej większej niż 39,5%, natomiast miernik „Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych” wyniósł 72,9%, wobec wartości planowanej mniejszej równej 105,0%. Na koniec 2021 r. miernik „Udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych” wyniósł 65,8%, wobec wartości planowanej większej niż 60,2%, a miernik „Kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym” wyniósł 41 378,0 tys. zł, wobec wartości planowanej większej równej 37 814,0 tys. zł, natomiast miernik „Wskaźnik ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych” wyniósł 73,0%, wobec wartości

planowanej mniejszej równej 105,0%. Na koniec I półrocza 2022 r. wartość miernika „Egzekucja zaległości” wynosiła 24 150 tys. zł, wobec wartości planowanej większej równej 17 467 tys. zł, a wartość miernika „Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych” wynosiła 95,9%, wobec wartości planowanej mniejszej równej 105,0%. W przypadku miernika „Zarządzanie nieefektywnymi sprawami z zakresu egzekucji międzynarodowej” jego wartość na koniec I kwartału 2022 r. wyniosła 67%, wobec wartości planowanej większej równej niż 20%, natomiast na koniec II kwartału 2022 r. miernik ten nie był oceniany z uwagi na brak spraw spełniających jego kryteria.

(akta kontroli: Tom I str. 9-236)

Wartość zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w 2019 r. wyniosła 68 047,2 tys. zł, w tym z tytułu podatku VAT 61 504,0 tys. zł, co stanowiło 90,0% zaległości odpisanych; w 2020 r. 212 438,1 tys. zł, w tym z tytułu podatku VAT 206 533,5 tys. zł (97,2% zaległości odpisanych); w 2021 r. 138 164,0 tys. zł, w tym z tytułu podatku VAT 132 416,9 tys. zł (odpowiednio 95,8%); za I półrocze 2021 r. 114 534,8 tys. zł, w tym z tytułu podatku VAT 109 910,2 tys. zł (odpowiednio 96,0%); za I półrocze 2022 r. 12 702,2 tys. zł, w tym z tytułu podatku VAT 10 061,8 tys. zł (odpowiednio 79,2%).

Wartości należności podatkowych pozostałych do zapłaty kształtowała się w latach 2019-2022 (I półrocze) następująco: według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r. 685 019,6 tys. zł (zaległości podatkowe ogółem 649 117,3 tys. zł, w tym zaległości z tytułu podatku VAT 585 767,5 tys. zł); według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r. 507 994,8 tys. zł (zaległości podatkowe ogółem 473 513,0 tys. zł, w tym zaległości z tytułu podatku VAT 411 518,1 tys. zł); według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. 369 512,0 tys. zł (zaległości podatkowe ogółem 346 412,8 tys. zł, w tym zaległości z tytułu podatku VAT 286 689,4 tys. zł); według stanu na koniec I półrocza 2022 r. 385 282,8 tys. zł (zaległości podatkowe ogółem 368 555,7 tys. zł, w tym zaległości z tytułu podatku VAT 286 856,1 tys. zł).

(akta kontroli: Tom IV str. 227)

Wyjaśniając przyczyny:

a) wzrostu kwoty zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w 2020 r. w stosunku do 2019 r., Naczelnik Urzędu podała, że głównym powodem tego zjawiska było przedawnienie niemożliwych do wyegzekwowania zobowiązań wynikających z decyzji wydanych w trybie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁷, które stanowiły 85% odpisanych zaległości. Zaległości te należały do trudno ściąganych, gdyż już w momencie przeprowadzania kontroli kontakt z tymi podmiotami był utrudniony, nie prowadziły one już działalności, nie posiadały majątku, brak było organu zarządzającego, bądź podmioty te zaliczane były do grupy „uśpionych” albo „znikających”;

b) spadku kwoty zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w 2021 r. w stosunku do 2020 r. oraz w I półroczu 2022 r. w stosunku do I półrocza 2021 r., Naczelnik Urzędu wskazała, że spowodowane to było mniejszą liczbą wydawanych decyzji przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej/ naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych na podstawie art. 108 ustawy o VAT za lata 2015 i 2016, których termin przedawnienia upływałby w okresie 2021-2022. Innym powodem spadku kwot przedawnionych są bieżąco podejmowane działania wierzycielskie i egzekucyjne oraz widoczny wzrost dobrowolności wpłat przez zobowiązanych;

c) spadku kwoty należności pozostałych do zapłaty w 2020 r. w stosunku do 2019 r., w 2021 r. w stosunku do 2020 r., w I półroczu 2022 r. w stosunku do I półrocza 2021 r., Naczelnika Urzędu wskazała, że spadek kwoty należności pozostałych do zapłaty

³⁷ Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm. Dalej: ustawa o VAT.

począwszy od 2020 r. do I półrocza 2022 r. był wynikiem zarówno mniejszej liczby wydawanych decyzji z art. 108 ustawy o VAT, jak i wzrostu dobrowolności wpłat przez podatników, wzmożonych działań wierzyciela oraz stale podejmowanych przez organ działań egzekucyjnych.

Naczelnik Urzędu dodała, że w ramach działań wierzyciela, w odniesieniu do zaległości bieżących stosowano tzw. „miękką egzekucję”. Działania informacyjne i dyscyplinujące poprzedzające wszczęcie postępowania egzekucyjnego, prowadzone w stosunku do podatników z zastosowaniem środków komunikacji bezpośredniej (telefony, sms, e-maile) doprowadziły do zwiększenia dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę bez stosowania przymusu egzekucyjnego. Ponadto przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego wierzyciel, po dokonanej analizie w szczególności: (a) wysyłał do podatników z zaległościami, posiadającymi jednocześnie nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, pisma informacyjne o możliwości skorygowania wskazanej w deklaracji kwoty podatku VAT „do przeniesienia” i zaliczenia jej na poczet istniejących zaległości; (b) systematycznie monitorował stan zaległości (korzystając z dostępnych raportów), wobec których należało wszcząć egzekucję administracyjną.

(akta kontroli: Tom III str. 213-218)

3.2. Prawidłowość prowadzenia postępowań egzekucyjnych sprawdzono na próbie pięciu zobowiązań podatkowych przedawnionych w 2020 r. i 2021 r. oraz pięciu zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem w 2022 r. (według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r.).

Wartość zobowiązań ogółem poddanych kontroli w przypadku pięciu spraw, w których należności podatkowe uległy przedawnieniu wyniosła 67 154,5 tys. zł, co stanowiło 19,2% ogółu zobowiązań przedawnionych w latach 2020 i 2021. Poddane kontroli przypadki w całości dotyczyły zobowiązań z tytułu podatku VAT.

Wartość zobowiązań, w przypadku zbadanych pięciu spraw, w których kwoty zobowiązań podatkowych były według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. zagrożone przedawnieniem wyniosła ogółem 2601,9 tys. zł, co stanowiło 3,3% wartości spraw zagrożonych przedawnieniem według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. Poddane kontroli przypadki dotyczyły w trzech sprawach zaległości z tytułu podatku VAT, w jednym przypadku podatku CIT i w jednej sprawie podatku PIT.

We wszystkich badanych sprawach postępowania egzekucyjne prowadzone były w oparciu o obowiązujące przepisy prawa, tj. u.p.e.a. oraz obowiązujące w Urzędzie wewnętrzne procedury postępowania, m.in. w sprawie przeciwdziałania przedawnieniu się zobowiązań podatkowych, trybu postępowania w zakresie weryfikacji terminu przedawnienia i działań podejmowanych w celu odpisu przedawnionych zobowiązań podatkowych. Ustalono, że:

- nie wystąpiły przypadki beczynności w działaniach wierzyciela i organu egzekucyjnego; we wszystkich przypadkach upomnienia oraz tytuły wykonawcze wystawiane były na bieżąco;
- w każdym z analizowanych przypadków bez opóźnień podejmowano działania mające na celu zastosowanie środków egzekucyjnych oraz poszukiwano majątku zobowiązanych; podejmując decyzję o nieprzystąpieniu do egzekucji organ egzekucyjny uprawdopodobnił każdorazowo, że egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku; w celu uprawdopodobnienia bezskuteczności egzekucji korzystano z ustaleń wcześniejszych postępowań egzekucyjnych lub zabezpieczających oraz przeszukiwano dostępne bazy wewnętrzne i zewnętrzne (m.in. Cepik, Ognivo, Elektroniczne Księgi Wieczyste, jednolite pliki kontrolne, Poltax);

- po umorzeniu postępowania egzekucyjnego z uwagi na jego bezskuteczność, bądź w sytuacji, gdy nie wszczynano postępowania z uwagi na ocenę ekonomiki postępowania (wydatki egzekucyjne), we wszystkich przypadkach wierzyciel podejmował działania mające na celu poszukiwanie majątku dłużników (zgodnie z procedurami wewnętrznymi raz na 12 miesięcy);
- w dziewięciu przypadkach, w których należności dotyczyły podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w formie spółek, po stwierdzeniu bezskuteczności postępowania egzekucyjnego, przeprowadzano analizy pod kątem wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie (decyzję orzekającą o odpowiedzialności osoby trzeciej wydano w sześciu przypadkach); w pozostałych trzech przypadkach z uzasadnionych przyczyn nie zachodziły przesłanki do przeniesienia odpowiedzialności;
- w każdym z 10 badanych przypadków egzekucja zaległości podatkowych nie była skuteczna ze względu na brak źródeł dochodu, w tym składników majątku w stosunku do których można prowadzić skuteczną egzekucję, a także brak prowadzenia działalności pod zgłoszonymi adresami (np. wirtualne biura, wynajmowanie adresu itp.) i w związku z tym niemożność zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego;
- w każdej zbadanej sprawie przyczyną przedawnienia była nieskuteczna egzekucja spowodowana brakiem jakichkolwiek składników majątku, tj. rachunek bankowy z zerowym lub ujemnym saldem, nieruchomości obciążona hipotekami w znacznej wysokości, brak nieruchomości lub ruchomości na których można ustanowić zabezpieczenie w postaci hipoteki przymusowej bądź zastawu skarbowego, a ponadto trudności w ustaleniu miejsca zamieszkania, siedziby czy miejsc prowadzenia działalności w przypadku, gdy adres jest niezgodny ze zgłoszonym do Urzędu; poszukiwania majątku po wydaniu postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w przypadku zawiadomienia o nieprzystąpieniu do egzekucji poszukiwania majątku przez organ podatkowy nie przyniosły pozytywnych rezultatów.

W każdym z objętych badaniem postępowań egzekucyjnych Urząd podejmował próby odzyskania należności pomimo, że ostatecznie uległy one przedawnieniu. Poza próbami zastosowania środków egzekucyjnych występowało do sądu na podstawie art. 71 u.p.e.a. o nakazanie zobowiązanemu wyjawienia majątku zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego³⁸.

(akta kontroli: Tom III str. 1-212; Tom IV str. 228-298)

3.3. W latach 2021-2022 (I półrocze) do monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz zaległości przedawnionych wykorzystywano następujące narzędzia:

- a) raport z POLTAX2BPlus WB.R.4.83 – Raport przedawnień – zaimplementowanie raportu do systemu nastąpiło 30 września 2020 r.;
- b) raporty z programu e-Orus – wdrożenie POLTAX2BPlus spowodowało, że dane w e-Orusie nie odzwierciedlały rzeczywistej liczby zaległości podmiotów, które kwalifikowały się do analizy pod kątem przedawnienia zaległości;
- c) raport z programu KAWA (podobnie jak POLTAX2bPlus są identyczne w pozyskiwaniu danych, systemy są kompatybilne);
- d) narzędzie lokalne „wydruki własne”, oparte na predefiniowanych skryptach – SQL skierowanych do bazy POLTAX (poprzednik systemu POLTAX2bPlus);
- e) dostępne raporty w Hurtowni WHTAX.

Naczelnik Urzędu w wyjaśnieniach wskazała, że z uwagi na przejście z programu Poltax na Poltax2bPlus, raporty (WHTAX, E-Orus, Poltax2bplus) przedstawiające stan zaległości przedawniających się, nie odzwierciedlały rzeczywistego stanu

³⁸ Dz. U. z 2021 r. poz. 1805, ze zm.

podmiotów, dla których należało dokonać analizy pod kątem wymagalności zaległości. Funkcjonalność WHTAX oraz Poltax2bPlus jest stale udoskonalana.

(akta kontroli: Tom IV str.125-161)

Kwestia błędów w raportach lub brak funkcjonalności, które ograniczałyby lub uniemożliwiłyby ustalenie zaległości zagrożonych przedawnieniem, jak podała Naczelnik Urzędu, miały swój początek w dniu 30 września 2020 r. uruchomienia w systemie POLTAX2BPLUS raportu oznaczonego WB.R.4.83 pod nazwą „Raport przedawnień”. Od tego momentu raport WB.R.4.83 podlegał procesowi ciągłej modyfikacji, a korekcie podlegał algorytm, nieaktualne dane, mechanizm aktualizacji terminu przedawnienia. Według Naczelnik Urzędu powyższe rzutowało na dostępność kompletnych danych za lata 2021 i 2022 i skutkowało brakiem możliwości wydobywania z systemu kompletnej (na dany dzień) listy podmiotów, które należało poddać analizie pod względem przedawnienia. Naczelnik Urzędu regularnie zgłaszała Dyrektorowi IAS problemy związane z raportem WB.R.4.83.

Według stanu na dzień 9 września 2022 r. Urząd nie miał dostępu do raportu generującego karty informacyjne do analizy zaległości zagrożonych przedawnieniem z zaciągniętymi z innych systemów informatycznych wykorzystywanych w Urzędzie, mających wpływ na kompletność i rzetelność analizy danej zaległości podatnika pod kątem przedawnienia.

(akta kontroli: Tom IV str.125-161)

Naczelnik Urzędu w wyjaśnieniach wskazała, że systemy użytkowe w urzędach wdrażane są centralnie. Dla prawidłowego zarządzania w obszarze zaległości niezbędnym byłoby wdrożenie funkcjonalności systemu Poltax2bPlus w zakresie dotyczącym:

- wydruku kart informacyjnych do oceny terminu przedawnienia z automatycznie zaczytanymi z systemów powiązanych danymi rejestracyjnymi oraz innymi czynnościami i działaniami podejmowanymi i odnotowanymi w użytkowanych systemach, mającymi wpływ na analizę terminu przedawnienia każdego zobowiązania,
- wydruku poleceń odpisu zaległości ze wskazaniem podstawy oraz daty ich przedawnienia,
- codziennego pobierania danych do hurtowni WHTAX i bieżącego publikowania wyników i raportów, z których Urząd mógłby korzystać w niezbędnym dla właściwego zarządzania obszarem wierzycielskim.

Według Naczelnik Urzędu, mając na względzie konieczność efektywnego zarządzania należnościami pozostałymi do zapłaty i właściwego sprawowania nadzoru nad poborem tych zaległości, w tym niedopuszczenie do ich przedawnienia, powyższe propozycje usprawniłyby obszar windykacji.

(akta kontroli: Tom IV str. 219-221)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Urząd w okresie objętym kontrolą osiągał wyznaczone przez Dyrektora IAS poziomy mierników stopnia realizacji celów, dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych. Rzetelnie i prawidłowo prowadził postępowania egzekucyjne, tj. zgodnie z art. 7 u.p.e.a. i obowiązującymi w Urzędzie standardami. W objętych badaniem postępowaniach egzekucyjnych podejmowane przez Urząd czynności zostały rzetelnie udokumentowane.

IV. Uwagi i wnioski

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

Uwagi	Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.
Wniosek	Podjęcie działań organizacyjnych pod kątem zapewnienia terminowego wszczynania postępowań podatkowych po zakończonych kontrolach podatkowych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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

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

Wrocław, 21 listopada 2022 r.

Kontrolerzy:
Grzegorz Niemczyk
Główny specjalista kontroli
państwowej

.....
podpis

Rafał Sudnik
Starszy inspektor kontroli państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
Dyrektor
z up. p.o. Wicedyrektor
Artur Urban

.....
podpis