



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Marian Banaś

KBF.410.005.01.2022

Pani
Magdalena Rzeczkowska
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Zmienione zgodnie z treścią uchwały nr 11/2023 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli
z dnia 22 marca 2023 r. oraz w wyniku sprostowania oczywistych
omyłek pisarskich dokonanego w dniu 20 stycznia 2023 r.

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 50 00, F +48 22 444 57 93
NIK@NIK.gov.pl

Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Magdalena Rzeczkowska, Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: <ul style="list-style-type: none">– Tadeusz Kościński, Minister Finansów od 15 listopada 2019 r. do 6 października 2020 r. i od 26 października 2021 r. do 9 lutego 2022 r. oraz Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej od 6 października 2020 r. do 26 października 2021 r.;– Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, Minister Cyfryzacji, wykonujący obowiązki Ministra Finansów od 9 lutego 2022 r. do 26 kwietnia 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Zarządzanie procesem kontroli prawidłowości rozliczania podatków2. Zarządzanie procesem postępowań podatkowych3. Zarządzanie procesem postępowań egzekucyjnych
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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Katarzyna Smagała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/49/2022 z 19 lipca 2022 r.2. Michał Pindel, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/47/2022 z 14 lipca 2022 r.3. Augustyn Kubik, radca prezesa NIK, upoważnienie do kontroli nr KBF/62/2022 z 7 września 2022 r.

(akta kontroli: tom I str.1-6)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

Minister Finansów oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej zarządzali prowadzeniem przez administrację skarbową kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych. Jednak działania w tym zakresie nie były wystarczająco skuteczne, gdyż:

- wysoka była kwota zaległości objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu bezskuteczności egzekucji, w badanym okresie wyniosła 15,3 mld zł;
- wysokie kwoty zaległości zostały odpisane z powodu przedawnienia, w badanym okresie 24,2 mld zł;
- niska była skuteczność egzekucji, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, wskaźnik w 2021 r. wyniósł 34,7% wobec 43,8% w 2019 r.;
- utrzymywał się wysoki poziom zaległości podatkowych, który na koniec 2021 r. wyniósł 106,4 mld zł, a na koniec I półrocza 2022 r. 107,4 mld zł;
- nie poprawiła się jakość decyzji wymiarowych organów odwoławczych, a główną przyczyną uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć organów podatkowych były błędy proceduralne;
- prawie połowa niezakończonych na koniec roku postępowań podatkowych była prowadzona ponad sześć miesięcy;
- kontrola celno-skarbowa oraz kontrola podatkowa była prowadzona (średnio) dłużej niż w 2019 r., także w I półroczu 2022 r.

W badanym okresie (od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r.) były podejmowane działania mające na celu poprawę wyników administracji skarbowej, i tak:

- monitorowana była skuteczność prowadzonych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej³ kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych;
- w przypadku pogorszenia osiąganych przez administrację skarbową wyników, na bieżąco były monitorowane przyczyny takiego pogorszenia oraz podejmowane działania nakierowane na poprawę skuteczności KAS;
- wypracowywane lub wdrażane były kolejne rozwiązania, w tym narzędzia informatyczne, mające na celu poprawę skuteczności lub efektywności realizacji zadań przez organy KAS.

Niemniej, mimo podejmowanych przez Szefa KAS oraz Ministra Finansów działań, nie we wszystkich badanych obszarach nastąpiła wyraźna poprawa wyników KAS, szczególnie w porównaniu do 2020 r., w którym w związku z epidemią COVID-19 wyniki administracji skarbowej istotnie obniżyły się.

Wzrosła liczba kontroli przeprowadzonych przez naczelników urzędów celno-skarbowych, które miały na celu ustalenie poważnych naruszeń podatkowych. W 2021 r. kontrolerzy przeprowadzili 2966 kontroli, tj. o 12,9% więcej niż w 2019 r. oraz o 26,2% więcej niż w 2020 r. W I półroczu 2022 r. takich kontroli przeprowadzono 1953, co oznaczało wzrost o 43,7% w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego, w którym to utrzymująca się sytuacja epidemiczna w kraju utrudniała prowadzenie czynności kontrolnych. Stwierdzeniem nieprawidłowości zakończyło się 91,3% kontroli w 2021 r. Odsetek ten był wyższy niż w 2020 r. (o 4,6 punktu procentowego) oraz w 2019 r. (o 10,4 punktu procentowego). W I półroczu 2022 r. stwierdzeniem nieprawidłowości zakończyło się 91,9% kontroli i odsetek ten był

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

³ Dalej też: KAS.

wyższy w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. (o 2,9 punktu procentowego). Poprawa tak mierzonej skuteczności kontroli była także efektem coraz lepszego wykorzystania oraz rozwijania narzędzi usprawniających proces typowania podmiotów do kontroli (takich jak JPK_VAT, STIR). Natomiast kwota stwierdzonych w 2021 r. nieprawidłowości wyniosła 5664,7 mln zł i była o 21,1% niższa niż w 2020 r. (7177,7 mln zł) i o 57,8% niższa niż w 2019 r. (9804,8 mln zł). W I półroczu 2022 r. kwota stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości wyniosła 4297,8 mln zł.

Naczelnicy urzędów skarbowych w 2021 r. przeprowadzili 15,8 tys. kontroli podatkowych, o 3,3% więcej niż w 2020 r., w którym ogłoszono stan epidemii COVID-19. Natomiast w porównaniu do 2019 r. liczba kontroli była o 22,5% niższa (tj. o 4,6 tys.). Wykryciem nieprawidłowości zakończyło się 96,6% kontroli podatkowych w 2021 r. Wartość wskaźnika była wyższa o 10,8 punktu procentowego niż w 2020 r. i o 2,7 punktu procentowego niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. stwierdzeniem nieprawidłowości zakończyło się 97,5% kontroli podatkowych, tj. o 0,9 punktu procentowego więcej niż w analogicznym okresie 2021 r. Jednocześnie w I półroczu 2022 r. liczba czynności sprawdzających obniżyła się o 25,6% w odniesieniu do analogicznego okresu roku poprzedniego (tj. o 372,2 tys.). Naczelnicy urzędów skarbowych w 2021 r. przeprowadzili 2927,6 tys. czynności sprawdzających, tj. o 11,1% więcej w porównaniu do roku poprzedniego oraz o 13,8% więcej w porównaniu do 2019 r.

W 2021 r. kwota stwierdzonych w kontrolach podatkowych nieprawidłowości wyniosła 3028,3 mln zł i była o 22,3% niższa niż w 2020 r. oraz o 26,7% niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 1508,3 mln zł.

Kontrola celno-skarbowa oraz kontrola podatkowa była prowadzona dłużej niż w 2019 r. Czas trwania kontroli celno-skarbowej wyniósł średnio 371 dni w I półroczu 2022 r., 381 dni w 2021 r. i 428 dni w 2020 r., gdy 328 dni w 2019 r. Kontrole podatkowe trwały średnio 140 dni w I półroczu 2022 r., 135 dni w 2021 r. i 153 dni w 2020 r., gdy 125 dni w 2019 r.

Systematycznie była monitorowana jakość orzecznictwa podatkowego organów KAS oraz przyczyny uchylania przez sądy administracyjne rozstrzygnięć dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów skarbowych jako organów odwoławczych. Na bieżąco był analizowany także czas trwania postępowań podatkowych prowadzonych przez administrację skarbową. Jednak postępowania prowadzone ponad sześć miesięcy miały wysoki udział w ogólnej liczbie postępowań podatkowych. Prawie co drugie niezakończony na koniec roku postępowanie trwało dłużej niż pół roku.

Jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych utrzymywała się w latach 2019-2021 oraz w I półroczu 2022 r. na podobnym poziomie. Korzystne dla organu podatkowego pierwszej instancji były dwa na trzy rozstrzygnięcia dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych wydane w postępowaniach odwoławczych.

W latach 2019-2021 na podobnym poziomie utrzymywała się również jakość decyzji organów drugiej instancji. Relacja liczby decyzji dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych uchylonych prawomocnymi wyrokami wojewódzkich sądów administracyjnych w stosunku do liczby wszystkich rozstrzygnięć wydanych przez organy odwoławcze wyniosła 8% w 2019 r., 7% w 2020 r. oraz 8% w 2021 r. Wskaźnik ten w I półroczu 2022 r. wyniósł 12% i w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. był wyższy o 5 punktów procentowych, co świadczy o tym, że jakość decyzji nie uległa poprawie. Istotnym problemem jest uchylanie przez sądy administracyjne orzeczeń organów podatkowych głównie ze względu na błędy proceduralne.

Wyniki analizy orzecznictwa w sprawach podatkowych oraz długotrwałości postępowań podatkowych Szef KAS przekazywał dyrektorom izb administracji skarbowej wraz z zaleceniami odnoszącymi się do zagadnień wymagających poprawy i działań zaradczych. Ich celem było przede wszystkim osiągnięcie poprawy jakości decyzji wydawanych przez organy podatkowe oraz skrócenie czasu trwania postępowania podatkowego.

Organy egzekucyjne wyegzekwowały w 2021 r. w trybie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴ zaległości podatkowe w kwocie 4426,8 mln zł, tj. niższej o 11,4% w porównaniu do 2019 r. Kwota wyegzekwowanych w 2021 r. zaległości była natomiast większa o 32,4% niż w 2020 r., kiedy to ze względu na stan epidemii COVID-19 ograniczono wykonywanie przez pracowników organów egzekucyjnych czynności egzekucyjnych. W I półroczu 2022 r. organy podatkowe wyegzekwowały 3230,7 mln zł, tj. więcej o 70,8% niż w analogicznym okresie 2021 r.

Z powodu bezskuteczności organy egzekucyjne umorzyły w 2021 r. prowadzone postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości na kwotę 5888,8 mln zł (w 2020 r. – 6726,7 mln zł, w 2019 r. – 9942,6 mln zł), a w I półroczu 2022 r. na kwotę 2643,3 mln zł.

W 2021 r. wskaźnik skuteczności egzekucji, mierzony relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, nieznacznie wzrósł (z 33,7% w 2020 r. do 34,7%). Przy czym nadal pozostawał istotnie niższy od osiągniętego w 2019 r. – 43,8%. W I półroczu 2022 r. wyniósł 23% i w odniesieniu do osiągniętego w I półroczu 2021 r. wzrósł o 5 punktów procentowych.

Kwota zaległości podatkowych wyegzekwowana średnio przez pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej w 2021 r. wyniosła 1119,3 tys. zł i była mniejsza o 7,4% niż w 2019 r. (1208,1 tys. zł) oraz o 34,9% większa niż w 2020 r. (830 tys. zł). W I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 932,4 tys. zł i była o 76% większa w porównaniu do I półrocza 2021 r.

Znaczne kwoty należności podatkowych zostały odpisane ze względu na przedawnienie. W I półroczu 2022 r. kwota należności podatkowych odpisanych z powodu przedawnienia wyniosła 4352,7 mln zł i w odniesieniu do analogicznego okresu 2021 r. spadła o 27,9%. W 2021 r. kwota ta w porównaniu do 2020 r. (8766,4 mln zł) wzrosła o 26,9% i wyniosła 11 123,1 mln zł. W 2019 r. z powodu przedawnienia odpisano należności w kwocie 6953,1 mln zł.

Minister Finansów prowadził działania mające na celu poprawę skuteczności organów egzekucyjnych. W grudniu 2020 r. wprowadzono funkcjonalność mającą na celu efektywniejsze poszukiwanie rachunków bankowych za pośrednictwem systemu OGNIVO, a od 1 lipca 2021 r. wdrożono system teleinformatyczny *Elektroniczny Tytuł Wykonawczy (eTW)*, umożliwiający przekazywanie przez wierzyciela naczelnikowi urzędu skarbowego, będącego organem egzekucyjnym, elektronicznych tytułów wykonawczych, a także automatyczną rejestrację tytułów wykonawczych w systemie EGAPOLTAX. Od 1 stycznia 2022 r. wprowadzono instytucję tymczasowego zajęcia ruchomości zobowiązanego, na poczet jego zaległości podatkowych, w toku kontroli celno-skarbowej. Wpłaty uzyskane w pierwszych sześciu miesiącach obowiązywania nowego środka egzekucyjnego stanowiły 0,3% kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych przez organy egzekucyjne w tym czasie.

⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej prawidłowo wyznaczył administracji skarbowej cele i zadania dotyczące prowadzenia kontroli, postępowań podatkowych oraz egzekwowania zaległości podatkowych i systematycznie monitorował ich realizację. Administracja skarbową osiągnęła planowany poziom wartości większości (20 z 25) badanych mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, wyznaczonych przez Szefa KAS. Rzetelnie były monitorowane przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym a uzyskanymi wynikami, a w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników Szef KAS podejmował działania zaradcze.

NIK zwraca uwagę, że prace legislacyjne nad projektem ustawy zmieniającej ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw⁵, w którym zawarto regulacje dotyczące przymusowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest inne państwo niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja, nie zakończyły się, chociaż zostały rozpoczęte w I półroczu 2020 r. Wniosek NIK skierowany ponad trzy lata temu po kontroli R/18/001⁶ nie został zrealizowany.

Ponadto nie zrealizowano zaleceń wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2013 r., dotyczącego kluczowego dla realizacji zobowiązań podatkowych obszaru, jakim jest przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym⁷.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Zarządzanie procesem kontroli prawidłowości rozliczania podatków

Opis stanu faktycznego

1.1. W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano skuteczność kontroli rozliczeń podatkowych poprzez systemy informatyczne KARTA2, SPR, ZISAR Plus.

KARTA2 to aplikacja centralna używana do systematycznego nadzoru nad kontrolami celno-skarbowymi oraz postępowaniami kontrolnymi prowadzonymi przez urzędy kontroli skarbowej, łącznie z postępowaniami w zakresie podatków przejętymi przez urzędy celno-skarbowe. Dane ujęte w aplikacji zawierały szczegółowe informacje o realizowanych kontrolach celno-skarbowych i ich wynikach, wpłatach wynikających z działań naczelników urzędów celno-skarbowych, zabezpieczeniach dokonanych na majątku kontrolowanych podmiotów, fikcyjnych fakturach zidentyfikowanych

⁵ Projekt wpisany do Wykazu Prac Legislacyjnych i Programowych Rady Ministrów w dniu 30 października 2020 r. pod numerem UD143.

⁶ R/18/001 *Wykonywanie zadań związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) rozliczanym w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS)*.

⁷ W wyroku z 8 października 2013 r. SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny uznał że przepis art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. jest niezgodny z art. 64 ust 2 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Przepis ten stanowi odpowiednik obowiązującej obecnie regulacji art. 70 § 8 O.p. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądowym skoro, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. był niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, różnicował w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej, to stwierdzić należy, że powtórzenie uchylonej normy art. 70 § 6 O.p., od 1 stycznia 2003 r. w ramach art. 70 § 8 O.p., powoduje, że przepis ten nie odpowiada powyższemu wzorcowi konstytucyjnemu.

⁸ 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.

w ramach prowadzonych kontroli celno-skarbowych, a także postępowaniach odwoławczych i skargowych.

Dane o kontrolach podatkowych ewidencjonowane w urzędach skarbowych lokalnie w module KONTROLA, dostępne były w Ministerstwie Finansów za pośrednictwem Hurtowni Danych SPR. Dane w Hurtowni aktualizowane były raz w miesiącu i obejmowały informacje o kontrolach podatkowych i tzw. dokumentach powiązanych (np. korektach pokontrolnych, decyzjach pokontrolnych). Od stycznia 2022 r. przeniesiono do systemu ZISAR Plus ewidencjonowanie prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych czynności sprawdzających. Natomiast od kwietnia 2022 r. ZISAR Plus służy również do nadzoru nad kontrolami podatkowymi.

(akta kontroli: tom V str. 178, 195)

W 2021 r. pracownicy urzędów celno-skarbowych przeprowadzili łącznie 2966 kontroli celno-skarbowych i kontroli skarbowych rozliczeń podatkowych, tj. o 26,2% więcej niż w 2020 r., kiedy to ogłoszono stan epidemii COVID-19 i nastąpiło ograniczenie aktywności kontrolnej⁹, oraz o 12,9% więcej niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. takich kontroli przeprowadzono 1953, co oznaczało wzrost o 43,7% w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r., kiedy to utrzymująca się sytuacja epidemiczna w kraju utrudniała prowadzenie czynności kontrolnych (konieczność kwarantanny, samoizolacji bądź zwolnienia lekarskiego w związku z zachorowaniem na COVID-19). Na wzrost liczby kontroli celno-skarbowych w I półroczu 2022 r. w stosunku do I półrocza 2021 r. w ocenie Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, wpływ miał również systematyczny wzrost zdolności analitycznych KAS, efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą planowanie czynności kontrolnych, wzrost efektów stworzenia spójnego systemu walki z nieprawidłowościami podatkowymi obejmującego czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i celno-skarbowe oraz postępowania przygotowawcze.

(akta kontroli: tom IV str. 7, 79)

Odsetek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, wzrósł z 80,9% w 2019 r. do 86,7% w 2020 r. i do 91,3% w 2021 r. W I półroczu 2022 r. wyniósł 91,9% i w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. wzrósł o 2,9 punktu procentowego.

Liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, wzrosła z 2124 w 2019 r. oraz 2039 w 2020 r. do 2709 w 2021 r., natomiast kwota stwierdzonych w 2021 r. nieprawidłowości wyniosła 5664,7 mln zł i była o 21,1% niższa niż w 2020 r. (7177,7 mln zł) i o 57,8% niższa niż w 2019 r. (9804,8 mln zł).

W I półroczu 2022 r. nieprawidłowości stwierdzono w 1794 kontrolach, co oznaczało wzrost o 48,4% w odniesieniu do I półrocza 2021 r. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 4297,8 mln zł i była o 44,2% wyższa w porównaniu do I półrocza 2021 r.

(akta kontroli: tom IV str. 7-9)

Kwota wpłat uzyskanych w 2021 r. po kontrolach celno-skarbowych wyniosła 1649,4 mln zł i była o 24,1% wyższa w porównaniu do 2020 r., a o 6% w porównaniu do 2019 r. W I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 1039,1 mln zł i w porównaniu do I półrocza 2021 r. była wyższa o 25,8%. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad

⁹ Na mocy art. 15zszs ust. 1 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568, ze zm.) i art. 68 z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. poz. 875, ze zm.) w okresie od 31 marca 2020 r. do 25 maja 2020 r. bieg terminów procesowych i sądowych został wstrzymany lub zawieszony m.in. w postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz kontrolach celno-skarbowych.

Kontrolami, w zakresie wykorzystania nowych technologii do wykrywania nieprawidłowości podatkowych, takich jak raportowanie online, STIR¹⁰, analizy big data, wyjaśnił, że wdrożone narzędzia i aplikacje informatyczne z roku na rok ulegały stałej rozbudowie i modyfikacjom usprawniającym ich działanie. Narzędzia te i aplikacje zasilają coraz większe pakiety danych, dzięki czemu możliwa była szersza i bardziej szczegółowa analiza porównawcza oraz kompilacja informacji, co w połączeniu z rozwojem funkcjonalności narzędzi, przekładało się na usprawnienie procesu weryfikacji rozliczeń podatników i podnoszenie jakości wyniku analizy ryzyka. W efekcie zwiększał się potencjał analityczny KAS, co skutkowało zwiększeniem skuteczności oraz efektywności prowadzonych działań kontrolnych.

Jak dodatkowo wskazał Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, departament dokonywał zmian w aplikacji GenJPK, służącej jako narzędzie wspierające proces analityczny i weryfikacyjny w zakresie pracy z danymi pobranymi w formie elektronicznej, w szczególności w postaci plików JPK. Ważniejszą zmianą wprowadzoną w aplikacji GenJPK było umożliwienie dodawania danych z eParagonów oraz zapewnienie obsługi nowych wersji struktur JPK¹¹.

(akta kontroli: tom IV str. 7-9, 79, 167)

Kontroler w urzędzie celno-skarbowym przeprowadził w 2021 r. średnio półtorej kontroli, podczas gdy zarówno w 2020 r., jak i w 2019 r. – 1,2 kontroli. W I półroczu 2022 r. kontroler przeprowadził średnio jedną kontrolę, podczas gdy w I półroczu 2021 r. – 0,7 kontroli.

(akta kontroli: tom IV str. 7-9)

1.2. W 2021 r. naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili 15,8 tys. kontroli podatkowych, tj. więcej niż w 2020 r., natomiast mniej niż w 2019 r. (w 2020 r. – 15,3 tys., w 2019 r. – 20,4 tys.). W I półroczu 2022 r. przeprowadzili 7538 kontroli podatkowych, tj. więcej o 15,4% niż w I półroczu 2021 r.

(akta kontroli: tom IV str. 7-9)

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał m.in., że w związku ze zmianą podejścia do procesu weryfikacji rozliczeń podatkowych, od momentu wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹² przeniesiono większy ciężar z procedury kontroli podatkowej na czynności sprawdzające, w przypadkach w których uznano, że błędy w rozliczeniu podatnika nie mają charakteru umyślnego. Wprowadzenie obowiązku bieżącego dostarczania organom KAS danych finansowo-księgowych w formie plików JPK pozwala na wykrywanie nieprawidłowości w toku czynności sprawdzających. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana dopiero, gdy weryfikacja rozliczeń podatkowych wymaga podjęcia działań w siedzibie podatnika. To z pewnością wpływa na liczbę kontroli podatkowych. Na różnice we wzroście kontroli pomiędzy urzędami skarbowymi a urzędami celno-skarbowymi w ocenie Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wpłynęło również ograniczenie aktywności kontrolnej spowodowane sytuacją epidemiczną w kraju, w związku z wirusem SARS-CoV-2. Instytucję kontroli zastąpiono wówczas w jeszcze większym stopniu czynnościami sprawdzającymi, mniej sformalizowanymi i dającymi możliwość ich prowadzenia bez udziału podatnika. W okresie pandemii czynności sprawdzające były najbezpieczniejszą formą weryfikacji, gdyż nie wymagały zaangażowania

¹⁰ System teleinformatyczny izby rozliczeniowej, regulowany ustawą Ordynacja podatkowa, oparty na przekazywaniu przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe szczegółowych danych o rachunkach bankowych, służący do przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyludzeń skarbowych.

¹¹ JPK_FA, JPK_EWP, JPK_V7M, JPK_V7K, JPK_EWP, JPK_V7M i JPK_V7K.

¹² Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.

podatników, a w przypadku konieczności składania wyjaśnień, pozwalały w większości przypadków tylko na elektroniczną formę kontaktu z podatnikiem. Ponadto w okresie obowiązywania stanu epidemii wprowadzono przepisy zawieszające bieg terminów procesowych i sądowych m.in. w kontrolach podatkowych. Ograniczenia wynikające ze stanu pandemicznego wymusiły także zmianę organizacji funkcjonowania urzędów skarbowych, a konieczność kwarantanny, samoizolacji bądź zwolnienia lekarskiego w związku z zachorowaniami na COVID-19 niejednokrotnie utrudniały lub nawet uniemożliwiały przeprowadzenie czynności kontrolnych.

(akta kontroli: tom IV str. 172-179)

Kwota ustaleń zmniejszyła się z 3898,6 mln zł w 2020 r. do 3028,3 mln zł w 2021 r., tj. o 22,3%. W porównaniu do 2019 r. była niższa o 26,7%. Natomiast w I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 1508,3 mln zł i w odniesieniu do I półrocza 2021 r. wzrosła o 4,5%.

Wpłaty uzyskane w wyniku kontroli podatkowych przeprowadzonych w 2021 r. przez urzędy skarbowe wyniosły 618,6 mln zł i zwiększyły się w porównaniu do 2020 r. o 27,6% (484,6 mln zł), a o 13,2% w porównaniu do 2019 r. (558,5 mln zł). W I półroczu 2022 r. wpłaty te wyniosły 280,1 mln zł.

(akta kontroli: tom IV str. 7-9, 172)

W 2021 r. wykryciem nieprawidłowości zakończyło się 96,6% kontroli podatkowych. W 2020 r. wskaźnik ten wyniósł 85,8%, a w 2019 r. – 93,9%. W 2021 r. odnotowano wzrost liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości – o 16%, tj. z 13 135 w 2020 r. do 15 237 w 2021 r. Natomiast w odniesieniu do 2019 r. (19 134) było ich mniej o 20,4%. W I półroczu 2022 r. tych kontroli było 7349, co oznaczało wzrost o 16,4% w odniesieniu do I półrocza 2021 r. Wykryciem nieprawidłowości w I półroczu 2022 r. zakończyło się 97,5% kontroli podatkowych, podczas gdy w analogicznym okresie 2021 r. – 96,6%.

Wzrost liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych zakończonych wykryciem nieprawidłowości w I półroczu 2022 roku w stosunku do I półrocza 2021 roku, jak poinformował Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, był wynikiem działań analityczno-informatycznych, automatyzacji wykrywania niezgodności w rozliczeniach podatkowych, wykonywania działań analitycznych z uwzględnieniem podejścia celowego.

Na wzrost efektywności kontroli podatkowych wpłynęły w ocenie Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami także zmiany wprowadzone rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 października 2021 r. w sprawie określenia zadań Krajowej Administracji Skarbowej, które mogą być wykonywane przez naczelników urzędów skarbowych na obszarze całego kraju lub na jego części, niezależnie od terytorialnego zasięgu ich działania¹³, w rezultacie których naczelnik urzędu skarbowego, którego siedziba znajduje się w danym województwie, jest uprawniony do wykonywania czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej nie tylko na obszarze dotychczasowej właściwości miejscowej określonej terytorialnym zasięgiem działania odnoszącym się do danego miasta, powiatu czy gminy, ale na obszarze całego województwa, w którym znajduje się siedziba tego naczelnika.

(akta kontroli: tom IV str. 7, 87-91)

Wprowadzenie od 20 marca 2020 r. w Polsce stanu epidemii wpłynęło na liczbę kontroli realizowanych średnio przez kontrolera w 2020 r. i w 2021 r. Kontroler

¹³ Dz. U. poz. 1999. Zmiana weszła w życie 19 listopada 2021 r.

w urzędzie skarbowym przeprowadził średnio w 2021 r. pięć kontroli, podobnie jak w 2020 r., ale mniej niż w 2019 r. (gdy przeprowadził prawie siedem). W I półroczu 2022 r. kontroler przeprowadził prawie trzy kontrole, a w analogicznym okresie 2021 r. – dwie.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że czynnikiem wpływającym na niższą liczbę kontroli podatkowych w latach 2020-2021 było również przeniesienie ciężaru weryfikacji rozliczeń podatkowych z kontroli podatkowych do czynności sprawdzających, które są mniej czasochłonne i sformalizowane i w okresie pandemii stanowiły najbezpieczniejszą formę weryfikacji tych rozliczeń.

Liczba czynności sprawdzających wzrosła z 2572 tys. w 2019 r. oraz 2634,5 tys. w 2020 r. do 2927,6 tys. w 2021 r., tj. o 11,1%, w porównaniu do roku poprzedniego, a o 13,8% w porównaniu do 2019 r. W I półroczu 2021 r. liczba czynności sprawdzających wyniosła 1448,6 tys., a w I półroczu 2022 r. – 1076,4 tys.

Odnosnie zmniejszenia liczby czynności sprawdzających w I półroczu 2022 r. w odniesieniu do I półrocza 2021 r. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił m.in., że w okresie 2020-2021 wzrosła liczba czynności sprawdzających w wyniku ograniczeń działalności kontrolnej spowodowanej sytuacją epidemiczną w kraju w związku z wirusem SARS-CoV-2. Dyrektor wskazał również, że ustalenia w I półroczu 2022 r., pomimo mniejszej o 25,7% liczby czynności sprawdzających, pozostają na porównywalnym poziomie do ustaleń w I półroczu 2021 r.

Kwota nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych wzrosła z 3573,8 mln zł w 2019 r. oraz 5051,3 mln zł w 2020 r. do 6663,5 mln zł w 2021 r.

W I półroczu 2022 r. zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów kwota stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających nieprawidłowości wyniosła 85 550,6 mln zł.

(akta kontroli: tom IV str. 125-143, 175, 380)

NIK zwraca uwagę, że w jednej sprawie kwota stwierdzonych w I półroczu 2022 r. nieprawidłowości w wyniku czynności sprawdzających w wysokości 80,9 mld zł wynikała jedynie z formalnego błędu podatnika, co zniekształca obraz wyników administracji skarbowej, w szczególności biorąc pod uwagę efekty kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych. Wskazuje to na potrzebę wypracowania bardziej precyzyjnej metodyki pomiaru efektów prowadzonych czynności sprawdzających.

Nie uwzględniając powyższego przypadku, kwota stwierdzonych nieprawidłowości w I półroczu 2022 r. wyniosła 4620,6 mln zł. W I półroczu 2021 r. kwota stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających nieprawidłowości wyniosła 4656,4 mln zł.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej kierował do podległych jednostek zalecenia dotyczące kontroli rozliczeń podatków. Pismem z 21 grudnia 2020 r.¹⁴ przekazane zostały *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*. Rekomendacje dotyczyły m.in. właściwości organów i koordynacji działań w ramach KAS, zasad przekazywania przez naczelników urzędów skarbowych doraźnych wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej oraz zasad współpracy w zakresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w ramach systemu STIR.

(akta kontroli: tom V str. 163-206)

¹⁴ Znak DNK6.8660.7.2020. Wcześniej obowiązywały rekomendacje wprowadzone w 2018 r.

1.3. Czas trwania kontroli celno-skarbowej wyniósł średnio 381 dni w 2021 r. i był o 47 dni krótszy niż w 2020 r., ale dłuższy o 53 dni niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. kontrola taka trwała średnio 371 dni, natomiast w I półroczu 2021 r. – 389.

Kontrole podatkowe trwały średnio 135 dni w 2021 r. i w porównaniu do 2020 r. były krótsze o 18 dni, a w porównaniu do 2019 r. dłuższe o dziewięć dni. Kontrole zakończone w I półroczu 2022 r. trwały średnio 140 dni, natomiast w I półroczu 2021 r. – 150.

(akta kontroli: tom IV str. 7-9)

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami zwracał uwagę na długotrwałość prowadzonych kontroli. W dniach 26 sierpnia 2021 r. i 13 września 2021 r.¹⁵ polecił dyrektorom izb administracji skarbowej wzmocnienie nadzoru nad urzędami celno-skarbowymi w zakresie kontroli celno-skarbowych prowadzonych w podatku CIT, PIT oraz VAT oraz podjęcie działań, które doprowadzą do przyspieszenia kończenia kontroli w tych obszarach, a tym samym do zmniejszenia liczby kontroli, które trwają dłużej niż jeden rok.

W rezultacie tych działań, po wzroście odnotowanym w 2020 r., zmniejszył się udział kontroli trwających ponad rok w ogólnej liczbie kontroli. W przypadku kontroli w zakresie podatku VAT wynosił on 42,3% w 2019 r., 53,6% w 2020 r., 40,8% w 2021 r. oraz 41,5% w I półroczu 2022 r. (w I półroczu 2021 r. – 44,2%). W przypadku kontroli w zakresie podatków CIT i PIT udział ten wynosił odpowiednio: 36,9% w 2019 r., 48% w 2020 r., 44,1% w 2021 r. oraz 31,8% w I półroczu 2022 r. (w I półroczu 2021 r. – 46,2%).

Naczelny Sąd Administracyjny w orzeczeniu, sygn. akt I FSK 2243/19, z dnia 19 lutego 2020 r. zaprezentował odmienny sposób liczenia limitów czasu trwania kontroli u przedsiębiorców na podstawie art. 55 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców¹⁶ od dotychczas wyrażanego w orzecznictwie poglądu, zgodnie z którym do limitu czasu trwania kontroli uwzględniano wyłącznie dni przebywania kontrolujących w siedzibie przedsiębiorcy. Według stanowiska zaprezentowanego we wskazanym orzeczeniu, czas trwania kontroli obejmuje kolejne dni robocze od dnia rozpoczęcia kontroli, z uwzględnieniem art. 139 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁷ (według którego do terminów załatwiania spraw podatkowych nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu), a ustalając limit czasu trwania kontroli, należy uwzględnić wszystkie dni pracy przedsiębiorcy (jednocześnie nie wlicza się czasu nieobecności kontrolowanego przedsiębiorcy lub osoby przez niego upoważnionej, jeżeli stanowi to przeszkodę w przeprowadzeniu czynności kontrolnych zgodnie z art. 50 ust. 4 ustawy Prawo przedsiębiorców).

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami poinformował, że Ministerstwo Finansów popiera dotychczasową ugruntowaną linię orzeczniczą sądów administracyjnych w sprawie liczenia terminów kontroli u przedsiębiorców. Departament nie podejmował działań mających na celu zmianę regulacji dotyczących wskazanych zagadnień z uwagi na jednorazowe orzeczenie NSA odmienne od ugruntowanej linii orzeczniczej w tym zakresie.

(akta kontroli: tom IV str. 8, 82-83; tom V str. 164-165)

¹⁵ Znak: DNK2.8660.10.2021 oraz znak: DNK6.8623.3.2021.

¹⁶ Dz. U. z 2021 r. poz. 162, ze zm.

¹⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

1.4. W badanym okresie rosła liczba kontroli z wykorzystaniem struktur JPK na żądanie. Urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe otrzymały 10 688 struktur JPK na żądanie w 2021 r. w 6559 kontrolach podatkowych i w 1049 kontrolach celno-skarbowych. Najwięcej było pobrań JPK_FA (3051), JPK_PKPIR (2988) i JPK_WB (2011). W porównaniu do 2020 r. liczba otrzymanych struktur JPK na żądanie była o 3452 większa, w tym o 1211 wzrosła liczba otrzymanych struktur JPK_PKPIR, o 929 struktur JPK_FA, o 504 struktur JPK_WB.

Naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych otrzymali w I półroczu 2022 r. w 3593 kontrolach podatkowych i w 694 kontrolach celno-skarbowych 6309 struktur JPK na żądanie. Podobnie jak w całym 2021 r., najczęściej było pobrań JPK_FA – 2093, JPK_PKPIR – 1488, JPK_WB – 1216. Liczba otrzymanych struktur JPK na żądanie była o 2292 większa niż w I półroczu 2021 r., większa była liczba otrzymanych JPK_PKPIR – o 581, JPK_FA – o 784, JPK_WB – o 387.

Naczelnicy urzędów skarbowych w 2020 r. wystąpili o struktury JPK na żądanie w 51% kontroli, w których wezwanie o nie było możliwe, a w 56,9% kontroli w 2021 r. W I półroczu 2021 r. relacja ta wyniosła 45,3%, a 59,7% w I półroczu 2022 r. Obniżył się natomiast wskaźnik wykorzystania struktur JPK na żądanie w urzędach celno-skarbowych. Naczelnicy urzędów celno-skarbowych w 2020 r. wystąpili o struktury JPK na żądanie w 65,4%¹⁸ kontroli celno-skarbowych, w których wezwanie to było możliwe, a w 56,6% kontroli w 2021 r. W I półroczu 2021 r. odsetek ten wyniósł 59,7%, a w I półroczu 2022 r. – 54,5%.

W sprawie stopnia wykorzystania struktur JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych i kontrolach podatkowych Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami poinformował, że było to jedno z narzędzi wykorzystywanych przez KAS do monitorowania transakcji związanych z oszustwami podatkowymi i nie było obowiązkiem każdorazowego stosowania go w czynnościach kontrolnych. Należy podkreślić, że wśród najważniejszych czynników mających wpływ na poziom wykorzystania plików JPK w kontrolach należy wymienić w szczególności: utrudniony dostęp do systemów księgowych związany ze zmianą biur rachunkowych, odmowa dostarczania żądanych plików (w tym utrudniony kontakt z podatnikiem lub jego brak), także w sytuacji ponownych wezwań, nieprowadzenie przez kontrolowane podmioty żadnej dokumentacji podatkowej lub prowadzenie jej wyłącznie w formie papierowej, dobrowolne korekty podatnika po wszczęciu kontroli, kontrole niezgłoszonej działalności gospodarczej, wydłużenie czasu kontroli (mała ilość dowodów księgowych, których weryfikacja papierowa jest szybsza), kontrole bez udziału podatnika (tryb art. 284 § 4 Ordynacji podatkowej) czy kontrole doraźne, jak też zakres kontroli (np. okres kontroli kiedy nie obowiązywał JPK, kontrole płatnika, zaliczek czy terminowość odprowadzania PIT).

(akta kontroli: tom III str. 3-27; tom IV str. 89-90)

W 2021 r. wzrosła o 21% kwota ustaleń kontroli, w których wykorzystano JPK na żądanie i JPK VAT w porównaniu do 2020 r., natomiast w I półroczu 2022 r. ustalenia wzrosły o ponad 100% w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego. W 2020 r. ustalenia kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych wyniosły 3795,7 mln zł, a w 2021 r. – 4593,1 mln zł. W I półroczu 2021 r. było to 1883,6 mln zł, a w I półroczu 2022 r. – 3942,9 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 3-27)

¹⁸ Relacja liczby kontroli celno-skarbowych, w których pobrano i wykorzystano struktury JPK na żądanie do liczby kontroli celno-skarbowych, w których podatnicy podlegali obowiązkowi JPK.

1.5. W Ministerstwie Finansów analizowano korzystanie przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych w trakcie prowadzonych kontroli z instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika. Ze względu na niezadowalający stopień dokonywania zabezpieczeń, Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami¹⁹ polecił dyrektorom izb administracji skarbowej wdrożenie procedur mających na celu ustalenie zasadności zabezpieczenia zobowiązania podatkowego także przed wszczęciem kontroli oraz zwiększenie nadzoru nad realizacją tego polecenia. W jednostkach podległych, kierownicy komórek w ramach sprawowanego nadzoru, mieli weryfikować na bieżąco realizację czynności mających na celu ustalenie zasadności zabezpieczenia podatkowego. W wyniku 517 kontroli funkcjonalnych przeprowadzonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej w urzędach skarbowych oraz w urzędach celno-skarbowych, w 54 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości polegające m.in. na: braku czynności mających na celu ustalenie zasadności zabezpieczenia, mimo istnienia przesłanek do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – braku decyzji o zabezpieczeniu, braku pełnej dokumentacji potwierdzającej brak przesłanek do zabezpieczenia zobowiązania, niedokonaniu oceny przesłanek do zabezpieczenia przed wszczęciem kontroli.

W efekcie podjętych działań wzrosła liczba kontroli, w których dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. W 2021 r. urzędy celno-skarbowe przeprowadziły 392 kontrole²⁰, w których ze względu na uzasadnioną obawę nieuregulowania należnego zobowiązania podatkowego, zabezpieczono wykonanie zobowiązań podatkowych na kwotę 1940,3 mln zł, gdy w 2019 r. podczas 247 kontroli zabezpieczono wykonanie zobowiązań podatkowych na kwotę 2273,1 mln zł, a w 2020 r. podczas 266 kontroli zabezpieczono 1102,4 mln zł. W I półroczu 2022 r. znacznie wzrosła liczba kontroli, w których zabezpieczono zobowiązania podatkowe. Urzędy celno-skarbowe przeprowadziły ich 382, tj. o 165,3% więcej niż w analogicznym okresie 2021 r (144). Kwota zabezpieczonego zobowiązania podatkowego w I półroczu 2022 r. wyniosła 1108,2 mln zł, a w I półroczu 2021 r. – 1042,5 mln zł.

W 2021 r. urzędy skarbowe przeprowadziły 1127 kontroli podatkowych, w których dokonały zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w kwocie 718,5 mln zł. Liczba tych kontroli była większa o 371 (o 49,1%) w porównaniu do 2020 r. i o 24 kontrole (o 2,2%) w porównaniu do 2019 r. Kwota zabezpieczenia była o 67,6 mln zł większa niż w 2020 r. i o 490,9 mln zł niższa niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. liczba kontroli podatkowych, w których dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, wyniosła 676 i w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. była o 192 kontrole (o 39,7%) wyższa. Urzędy skarbowe w I półroczu 2022 r. zabezpieczyły 277,4 mln zł, podczas gdy w I półroczu 2021 r. – 307,3 mln zł.

Relacja liczby kontroli przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe, w których zabezpieczono wykonanie zobowiązania podatkowego, do liczby kontroli celno-skarbowych w 2021 r. ogółem wyniosła 13,2% i wzrosła o 1,8 punktu procentowego w porównaniu do 2020 r., a o 3,8 punktu procentowego w porównaniu do 2019 r. W I półroczu 2022 r. takie kontrole stanowiły 19,6% kontroli ogółem, podczas gdy 10,6% w analogicznym okresie. W przypadku kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe wskaźnik ten wyniósł 7,1% w 2021 r. i był o 2,2 punktu procentowego wyższy niż w 2020 r. oraz o 1,7 punktu procentowego niż

¹⁹ Pismo z 14 czerwca 2021 r. znak: DNK6.8621.3.2021.

²⁰ Kontrole celno-skarbowe i postępowania kontrolne wszczęte przez byłe urzędy kontroli skarbowej.

w 2019 r. W I półroczu 2022 r. wyniósł 9% i był wyższy o 1,6 punktu procentowego niż w analogicznym okresie 2021 r.

(akta kontroli: tom III str. 24-27; tom IV str. 91)

1.6. Administracja skarbową osiągnęła określone przez Szefa KAS w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2020* mierniki – *Kontrole pozytywne*²¹, *Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe i wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych oraz Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych*.

Udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków wyniósł 88%, gdy planowano ponad 78%. Wszystkie izby administracji skarbowej osiągnęły planowaną wielkość miernika.

Oczekiwana liczba co najmniej 265 kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe i wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych wyniosła 351. Pożądaną liczbę kontroli przeprowadziły urzędy podległe większości izb administracji skarbowej (14 z 16), nie osiągnęły jej Izba Administracji Skarbowej²² w Katowicach i Łodzi.

Pliki JPK na żądanie wykorzystano w kontrolach celno-skarbowych stanowiących 79%²³ ogólnej liczby kontroli celno-skarbowych, których zakres uprawniał do żądania przekazania plików JPK, gdy oczekiwano powyżej 60%. Poziom osiągnęła większość województw (z wyjątkiem dolnośląskiego).

W 2020 r. administracja skarbową nie osiągnęła oczekiwanej, na poziomie wyższym niż 80%, skuteczności kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych²⁴ podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych²⁵. Było to wynikiem ograniczenia aktywności kontrolnej spowodowanej sytuacją epidemiologiczną w kraju związaną z COVID-19. Miernik zrealizowano na poziomie 79%. Dziewięć z 16 izb administracji skarbowej osiągnęło oczekiwany poziom miernika. Nie osiągnęły go Izba Administracji Skarbowej w: Zielonej Górze, Bydgoszczy, Gdańsku, Kielcach, Poznaniu, Szczecinie i Warszawie.

(akta kontroli: tom IV str. 11-12, 63-72, 381)

Odnosnie mierników określonych w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2021* administracja skarbową:

- osiągnęła założony poziom *Skuteczności kontroli dotyczących podatków oraz Efektywności prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych*;
Skuteczność kontroli dotyczących podatków mierzona relacją liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli

²¹ Miernik liczony jako relacja liczby kontroli zakończonych w 2020 r. z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł do ogólnej liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

²² Dalej także: IAS.

²³ Miernik liczony jako stosunek łącznej liczby kontroli celno-skarbowych, w których wystąpiono z żądaniem udostępnienia plików JPK na żądanie do łącznej liczby kontroli celno-skarbowych, w których podatnicy podlegali obowiązkowi JPK.

²⁴ Przez „kluczowe podmioty” rozumie się podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 37, ze zm.), tj. podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

²⁵ Miernik mierzony liczbą kontroli pozytywnych (z ustaleniami ≥ 100 tys. zł.) w zakresie CIT do ogólnej liczby kontroli w zakresie CIT.

celno-skarbowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych dotyczących podatków wyniosła 91,5%, gdy planowano powyżej 83%. Zakładany poziom miernika osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej. W 2021 r. przeprowadzono 363 kontrole cen transferowych, gdy planowano przynajmniej 265. Oczekiwana liczbę kontroli przeprowadzono w większości izb administracji skarbowej (z wyjątkiem Izby Administracji Skarbowej w Kielcach).

- nie osiągnęła zakładanej skuteczności kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) oraz sprawności realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych²⁶.

Relacja liczby kontroli rozliczeń CIT w kluczowych podmiotach (z ustaleniami w kwocie przynajmniej 100 tys. zł) do ogólnej liczby takich kontroli wyniosła 77%, podczas gdy oczekiwano przynajmniej 80%. Planowany poziom osiągnęła połowa izb administracji skarbowej. Nie osiągnięto go w Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, Gdańsku, Kielcach, Łodzi, Poznaniu, Szczecinie, Warszawie i Wrocławiu.

Niższa od oczekiwanej skuteczność kontroli kluczowych podmiotów w zakresie CIT, jak wyjaśniali dyrektorzy izb administracji skarbowej, była spowodowana m.in. niewystarczająco skutecznym typowaniem podmiotów do kontroli. W raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS w 2021 r. wskazano także, że kontrole w tym zakresie charakteryzują się podwyższonym stopniem skomplikowania i czasochłonności, wymagają wyspecjalizowanych kompetencji kontrolerskich. Z reguły są to kontrole długotrwałe. Liczba pracowników urzędów skarbowych/funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej posiadających wiedzę teoretyczną i doświadczenie zawodowe w tym zakresie jest niedostateczna. Wpływ na ten stan rzeczy miały problemy z obsadą kadrową spowodowane stanem epidemii, problemy z wykwalifikowaną kadrami.

W celu zrealizowania miernika Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami polecił dyrektorom izb administracji skarbowej, pismami z 28 lipca 2020 r. oraz 13 października 2020 r.²⁷, wypracowanie metodyki wykonania niezbędnych czynności, aby zakończyć do 31 grudnia 2020 r. niezakończone postępowania kontrolne i kontrole podatkowe, które zostały wszczęte przed 1 marca 2017 r., oraz je zakończyć. Dyrektor wyjaśnił, że osiągnięty w 2021 r. poziom miernika 77%, a w 2020 r. poziom 79%, przy określonym planowym poziomie w wysokości 80%, uznaje za satysfakcjonujący. Ogłoszenie sytuacji pandemicznej w kraju w związku z wystąpieniem COVID-19 miało istotny wpływ na prowadzenie kontroli. W okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego/ stanu epidemii zostały wprowadzone przepisy zawieszające bieg terminów procesowych i sądowych m.in. w kontrolach celno-skarbowych. Ograniczenia wynikające ze stanu pandemicznego wymusiły zmianę organizacji funkcjonowania urzędów, a konieczność kwarantanny, samoizolacji bądź zwolnienia lekarskiego w związku z zachorowaniami na COVID-19 niejednokrotnie bardzo utrudniały lub nawet uniemożliwiały przeprowadzenie czynności kontrolnych. W celu poprawy skuteczności i efektywności kontroli prowadzonych przez podległe jednostki KAS w przedmiocie podatku CIT, pracownicy Departamentu Nadzoru nad Kontrolami organizowali liczne spotkania informacyjne

²⁶ Miernik mierzony relacją liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., do liczby postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r.

²⁷ Znak DNK6.8660.33.2020.MIC oraz znak DNK6.8660.33.2020.

na platformie Teams dla pracowników prowadzących/ nadzorujących kontrole w danym obszarze. Na spotkaniach tych Departament prezentował m.in. schematy agresywnych optymalizacji podatkowych, zagadnienia dotyczące cen transferowych. Ich celem była też wymiana doświadczeń, wskazanie możliwych do zastosowania w sprawie przepisów i omówienie wątpliwości, jakie mogą powstać w trakcie kontroli. W okresie od czerwca 2021 r. do czerwca 2022 r. odbyło się 13 tego typu spotkań, w których udział wzięli naczelnicy i pracownicy urzędów celno-skarbowych oraz przedstawiciele izb administracji skarbowej. Ponadto w zakresie CIT Departament zalecał nadzorowanym jednostkom przeprowadzenie pogłębionych analiz, wskazując obszary nieprawidłowości, co do których zachodzi wysokie prawdopodobieństwo występowania nadużyć. W każdym przypadku Departament zwracał się o przekazanie informacji zwrotnej o podjętych działaniach i ich wynikach. Na bieżąco służył też pomocą i wsparciem przy prowadzonych przez nadzorowane jednostki kontrolach oraz organizował spotkania robocze w tym zakresie, w miarę zgłaszanych lub diagnozowanych potrzeb.

(akta kontroli: tom IV str. 11-76, 157-162)

Relacja liczby zakończonych w 2021 r. kontroli, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., do liczby takich kontroli, będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r., wyniosła 84%, podczas gdy planowano powyżej 90%.

Planowany poziom miernika osiągnęło siedem z 16 izb administracji skarbowej. W sprawie przyczyn niezrealizowania planowanego poziomu miernika dyrektorzy izb administracji skarbowej wskazywali m.in. na brak możliwości zakończenia postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych lub kontroli podatkowych w związku z ich zawieszeniem (np. gdy rozpatrzenie sprawy było uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd; była konieczność ustanowienia kuratora dla osoby prawnej).

Realizacja postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych była przedmiotem zainteresowania i monitoringu prowadzonego przez Szefa KAS i Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami. Do dyrektorów izb administracji skarbowej od 2020 roku kierowano szereg pism wskazujących na konieczność zakończenia postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych, które zostały wszczęte przed 1 marca 2017 r., oraz kontroli trwających dłużej niż rok. Ponadto w 2021 roku, w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami, przeprowadzono dwukrotnie analizy niezakończonych postępowań i kontroli: jedną dotyczącą postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych wszczętych w okresie od 2013 r. do lutego 2017 r. i niezakończonych do 15 stycznia 2021 r.; drugą dotyczącą postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i podatkowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. i niezakończonych do 30 kwietnia 2021 r. Z przeprowadzonych analiz wynikało, że głównymi powodami niezakończenia postępowań kontrolnych były: konieczność realizacji czynności zleconych przez prokuratury oraz oczekiwanie na możliwość zapoznania się i wykorzystania akt ze śledztwa, konieczność analizy obszernych materiałów dowodowych, w tym oczekiwanie na rozstrzygnięcia innych organów podatkowych lub wydanie wyroku przez sąd, konieczność oczekiwania na informacje od administracji podatkowych innych krajów (lub w ramach zagranicznej pomocy prawnej) oraz od innych podmiotów (banków, kontrahentów podatników).

(akta kontroli: tom IV str. 11-76, 157-162)

W I półroczu 2022 r. administracja skarbową osiągnęła przyjęte w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2022* mierniki dla celu „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku

działalności pionu kontroli KAS”: *Efektywność kontroli podatków*²⁸, *Realizacja kontroli wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*²⁹, *Realizacja kontroli dotyczących podatków* oraz dla celu „Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS”: *Efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych*. W zakresie poszczególnych mierników:

- relacja liczby zakończonych przez urzędy celno-skarbowe kontroli dotyczących podatków, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł do liczby zakończonych kontroli przez te urzędy wyniosła 94%, gdy planowano przynajmniej 84% i została osiągnięta przez wszystkie izby administracji skarbowej;
- liczba przeprowadzonych w I półroczu 2022 r. kontroli cen transferowych wyniosła 186, gdy planowano przynajmniej 107; oczekiwaną liczbę kontroli osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej;
- liczba zakończonych w I półroczu 2022 r. kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych wyniosła 9,8 tys. (w tym 7,9 tys. kontroli podatkowych), gdy planowano więcej lub równo 8,9 tys., w tym 7,2 tys. kontroli podatkowych); planowaną liczbę zrealizowało 12 z 16 izb administracji skarbowej; oczekiwanej liczby kontroli nie zrealizowała Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze, Gdańsku, Łodzi i Olsztynie; jako powód nieosiągnięcia miernika dyrektorzy izb wskazywali m.in. na prowadzenie kontroli obejmujących zakresem większą liczbę okresów rozliczeniowych, co wpływało na ograniczenie liczby kontroli doraźnych;
- liczba zakończonych w I półroczu 2022 r. kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych określonych podatników wyniosła 47, podczas gdy planowano przynajmniej 39; planowaną liczbę zrealizowało 12 z 16 izb administracji skarbowej (nie została wykonana przez Izbę Administracji Skarbowej w Poznaniu, Szczecinie, Warszawie i Wrocławiu); przyczyną nieosiągnięcia miernika była m.in. złożoność kontrolowanych zagadnień.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił m.in., że przedmiotowy miernik był planowany w perspektywie długookresowej i dotyczył kontroli działalności największych podmiotów na rynku krajowym. Podstawowym celem kontroli jest ustalenie stanu faktycznego zgodnego z rzeczywistością (zebranie dowodów), które nie zawsze jest możliwe w pierwotnie założonym terminie. W sprawach trudnych Departament Nadzoru nad Kontrolami udzielał wsparcia. W skali kraju miernik ten został wykonany.

(akta kontroli: tom II str. 497)

OCENA CZĄSTKOWA

W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano wyniki kontroli rozliczeń podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych. Przekazywane organom KAS zalecenia miały na celu poprawę trafności typowania podmiotów do kontroli oraz skrócenie czasu prowadzenia kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych.

Odsetek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, wzrósł z 80,9% w 2019 r. do 87,2% w 2020 r., 91,3% w 2021 r. oraz 91,9% w I półroczu 2022 r. Liczba kontroli celno-skarbowych, w których stwierdzono nieprawidłowości, wzrosła z 2124 w 2019 r.

²⁸ Miernik liczony jako relacja liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych, dotyczących podatków.

²⁹ Miernik dotyczy: podatkowych grup kapitałowych, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów; podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości; spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

oraz 2039 w 2020 r. do 2709 w 2021 r. NIK zwraca natomiast uwagę, że przy wzroście liczby przeprowadzonych kontroli, kwota stwierdzonych w 2021 r. nieprawidłowości wyniosła 5664,7 mln zł i była o 21,1% mniejsza niż w 2020 r. oraz o 57,8% mniejsza niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. zakończono 1794 kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości, na kwotę 4297,8 mln zł, o 44,2% większą niż w I półroczu 2021 r. Ponadto średni czas trwania kontroli celno-skarbowej oraz podatkowej w 2021 r. oraz w I półroczu 2022 r. był dłuższy niż w 2019 r.

Stwierdzeniem nieprawidłowości zakończyło się 93,9% kontroli podatkowych zakończonych w 2019 r., 85,8% kontroli zakończonych w 2020 r., w którym ogłoszono stan epidemii COVID-19, 96,6% kontroli zakończonych w 2021 r. oraz 97,5% w I półroczu 2022 r. Organy podatkowe w 2021 r. przeprowadziły 15,8 tys. kontroli podatkowych, tj. o 3,3% więcej niż w 2020 r., natomiast o 22,5% mniej niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. kontroli podatkowych przeprowadzono 7,5 tys., tj. o 15,4% więcej niż w I półroczu 2021 r. Jednocześnie w I półroczu 2022 r. obniżyła się o 25,7%, w odniesieniu do analogicznego okresu roku poprzedniego, liczba czynności sprawdzających (tj. z 1448,6 tys. do 1076,4 tys.). W 2021 r. kwota stwierdzonych w kontrolach podatkowych nieprawidłowości wyniosła 3028,3 mln zł i była o 22,3% niższa niż w 2020 r. oraz o 26,7% niż w 2019 r. W I półroczu 2022 r. stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 1508,3 mln zł.

Na poprawę trafności typowania podmiotów do kontroli wpływ miały działania monitorujące Szefa KAS oraz rozwijanie narzędzi informatycznych wykorzystywanych na etapie analizy przedkontrolnej oraz w postępowaniach kontrolnych. Jednak mimo tych działań, średni czas trwania kontroli celno-skarbowej, jak i kontroli podatkowej pozostawał dłuższy niż w 2019 r.

Administracja skarbowa osiągnęła planowany poziom większości mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontroli rozliczeń podatkowych, wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

OBSZAR

2. Zarządzanie procesem postępowań podatkowych

Opis stanu faktycznego

2.1. W Ministerstwie Finansów, w ramach nadzoru nad postępowaniami podatkowymi, systematycznie monitorowano i analizowano orzecznictwo organów podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej pod kątem jego jednolitości i trwałości. Do zgłaszanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej wątpliwości w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego udzielano wyjaśnień. Były one przekazywane do wszystkich izb administracji skarbowej oraz publikowane w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA³⁰.

Niezależnie od pisemnych stanowisk lub wyjaśnień kierowanych do dyrektorów izb administracji skarbowej przez Szefa KAS (lub Dyrektora Departamentu Poboru Podatków, a od utworzenia 2 października 2020 r. Departamentu Orzecznictwa Podatkowego, przez Dyrektora tego Departamentu), problemy związane ze stosowaniem przez organy podatkowe przepisów prawa podatkowego były omawiane na naradach z przedstawicielami kierownictwa izb administracji skarbowej. Np. w dniach 13-15 czerwca 2022 r. na spotkaniu pracowników Departamentu Orzecznictwa Podatkowego z zastępcami dyrektorów izb administracji skarbowej nadzorujących pionier orzecznictwa podatkowego omawiano zagadnienia związane

³⁰ System uruchomiony w październiku 2021 roku, który daje dostęp do wspólnej bazy zawierającej stanowiska organów administracji skarbowej (w tym dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej) w zakresie sposobu interpretowania i stosowania przepisów prawa podatkowego i celnego. W Systemie EUREKA można znaleźć m.in.: interpretacje indywidualne i ogólne, wyjaśnienia udzielane organom podległym Szefowi KAS, dotyczące stosowania przepisów prawa podatkowego, wybrane orzeczenia sądów.

z gromadzeniem i oceną zebranego w postępowaniu podatkowym materiału dowodowego (w świetle art. 122, art. 180, art. 187 § 1, art. 191 ustawy Ordynacja podatkowa), a także dotyczące nieterminowego załatwiania spraw oraz nieuzasadnionego przedłużania terminu załatwienia sprawy (naruszenie art. 139 O.p., art. 140 O.p.).

Szef KAS w lipcu 2018 r. wydał *Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*³¹, które przekazał dyrektorom izb administracji skarbowej do stosowania. Ich założeniem było ujednoczenie i usprawnienie procesu orzekania w sprawach podatkowych. *Rekomendacje* zostały w lutym 2021 r. zaktualizowane.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej, w związku z wymogami przyjętymi w *Rekomendacjach*, przekazywali do Ministerstwa Finansów półroczne sprawozdania obejmujące w szczególności:

- dane o liczbie postępowań podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych w pierwszej instancji oraz dyrektorów izb administracji skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji;
- dane o liczbie decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych jako organy pierwszej instancji, liczbie rozstrzygnięć organów drugiej instancji oraz liczbie skarg, w tym skarg kasacyjnych, wniesionych w danym okresie sprawozdawczym, w podziale na poszczególne tytuły podatkowe.

W badanym okresie, w oparciu o dane ze sprawozdań, sporządzono w Ministerstwie Finansów między innymi roczne analizy *Orzecznictwa w sprawach podatkowych* (za 2019 r., za 2020 r. oraz za 2021 r.), które Szef KAS lub Zastępca Szefa KAS przekazał dyrektorom izb administracji skarbowej wraz z zaleceniami odnoszącymi się do zagadnień wymagających poprawy i działań zaradczych, tj.:

- w piśmie z 22 października 2020 r.³² Szef KAS zalecił podjęcie działań, które doprowadzą do zmniejszenia liczby postępowań trwających dłużej niż sześć miesięcy oraz objęcie szczególnym nadzorem spraw przejętych po byłych urzędach kontroli skarbowej w celu ich zakończenia;
- w piśmie z 14 lipca 2021 r.³³ Szef KAS wniósł o dokonanie analizy przyczyn małej liczby postępowań podatkowych z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych³⁴ i o podjęcie działań usprawniających ten obszar postępowań; ponownie zalecił podjęcie działań, które doprowadzą do zmniejszenia liczby postępowań trwających dłużej niż sześć miesięcy; ponadto wystąpił o monitorowanie, pod kątem ewentualnego przedawnienia zobowiązania podatkowego, postępowań podatkowych, których dotyczyła uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r. (I FPS 1/21)³⁵;
- w piśmie z 28 czerwca 2022 r.³⁶ Zastępca Szefa KAS zalecił zidentyfikowanie przyczyn, które skutkowały małą liczbą postępowań z podatku dochodowego od osób prawnych, i przekazanie informacji o rodzaju podjętych działań bądź

³¹ Dalej: *Rekomendacje*.

³² Znak: DPP10/DOP.8020.3.2020.

³³ Znak: DOP1.8020.3.2021.

³⁴ Liczba zakończonych postępowań w tym podatku (łącznie ze sprawami po byłych urzędach kontroli skarbowej) stanowiła 0,4% wszystkich zakończonych postępowań podatkowych w 2020 r.

³⁵ W uchwale Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że sądy administracyjne są uprawnione do dokonywania oceny, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego miało charakter instrumentalny i czy mogło skutecznie wywołać efekt w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

³⁶ Znak: DOP1.8020.1.1.2022.

o niezasadności tych działań. Ponadto wniósł o przedstawienie informacji o postępowaniach, które przedawniły się z końcem 2021 r. Przypomniał także o terminowości załatwiania spraw i wydawaniu decyzji na wysokim poziomie merytorycznym. Zalecił zwiększenie wykorzystania w prowadzonych postępowaniach struktur JPK na żądanie sprawdzanie i weryfikację posiadania i stosowania przez podmiot wiążących informacji stawkowych.

(akta kontroli: tom I str. 7-13, 21-26, 30-105; tom II str. 75-77, 81, 82)

2.2. W Ministerstwie Finansów były gromadzone także informacje o skali i jakości rozstrzygnięć organów podatkowych z wykorzystaniem Hurtowni danych WHTAX. Hurtownia ta była zasilana danymi z zakresu podatku CIT, PIT i VAT odnotowywanymi lokalnie w urzędach skarbowych w systemie Poltax Plus, w szczególności o:

- liczbie decyzji³⁷ wydanych przez naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych;
- liczbie wniesionych przez podatników odwołań;
- rodzaju rozstrzygnięć organów drugiej instancji³⁸, tj. utrzymujących w mocy lub uchylających decyzję organu podatkowego oraz organu celno-skarbowego;
- rodzaju orzeczeń sądów administracyjnych, tj. orzeczeń utrzymujących w mocy decyzję organu drugiej instancji lub uchylających.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków podał, że informacje te miały głównie na celu dostarczenie danych zarządczych, jednak z uwagi na to, że są one dostępne na poziomie każdego urzędu skarbowego, mogły służyć również do monitorowania jakości orzeczeń w tych podatkach.

Dane uzyskiwane z Hurtowni danych WHTAX i otrzymywane od dyrektorów izb administracji skarbowej w ramach *Rekomendacji* (o liczbie decyzji naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, liczbie rozstrzygnięć organów drugiej instancji oraz liczbie skarg) były gromadzone w różnym ujęciu. Zgodnie z wymogami określonymi w *Rekomendacjach* dyrektorzy izb administracji skarbowej przekazywali do Departamentu Orzecznictwa Podatkowego dane o decyzjach papierowych w podziale na decyzje dotyczące CIT, PIT, VAT, podatków majątkowych i sektorowych, podatku od gier oraz podatku akcyzowego, opłaty paliwowej i opłaty emisyjnej, natomiast dane z WHTAX obejmowały decyzje systemowe³⁹ z trzech głównych podatków.

(akta kontroli: tom I str. 7, 8, 12, 13, 27, 28, 106-108, 213-249)

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków poinformował, że Hurtownia WHTAX została dostosowana do struktury danych systemów służących do rejestracji poboru podatków i egzekucji w urzędach skarbowych (Poltax, Poltax2B, EGAPOLTAX). W momencie tworzenia w Hurtowni WHTAX raportów, głównymi podatkami pobieranymi przez urzędy skarbowe były CIT, PIT i VAT. Odnośnie podatków rejestrowanych w systemie ZEFIR⁴⁰, struktura danych zawarta w tym systemie uniemożliwia zasilenie Hurtowni WHTAX.

(akta kontroli: tom II str. 313, 316)

W Ministerstwie Finansów, Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego zainicjowała uruchomienie projektu informatycznego *Cyfrowa obsługa postępowania*

³⁷ W tym: decyzje określające oraz ustalające zobowiązanie podatkowe, decyzje w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, decyzje o odpowiedzialności osób trzecich, zabezpieczające, decyzje w zakresie ustalenia: wysokości stawki karty podatkowej, miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, ryczałtu od przychodów osób duchownych.

³⁸ Tj. dyrektorów izb administracji skarbowej lub naczelników urzędów celno-skarbowych.

³⁹ Decyzje zarejestrowane w systemie Poltax Plus według poszczególnych okresów rozliczeniowych (miesiąc, kwartał, rok).

⁴⁰ W tym: podatku akcyzowego, od gier, od wydobycia niektórych kopalin, VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych.

podatkowych z obszaru PIT, CIT i VAT (COP-PCV) wyposażonego w funkcjonalności do kompleksowej obsługi postępowań z zakresu podatków CIT, PIT i VAT (w pierwszej i drugiej instancji) oraz skarg do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego⁴¹ i Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴² w związku z elektronicznym udostępnieniem akt całego postępowania podatkowego. Założeniem pomysłu było m.in. rejestrowanie w ramach postępowania wszystkich czynności wykonanych w toku postępowania podatkowego w pierwszej i drugiej instancji oraz skarg do WSA i NSA, ewidencjonowanie wyników postępowania, umożliwienie prześledzenia przebiegu procesu danej sprawy oraz raportowania procesu, jak również ewidencjonowanie kosztów sądowych. Przyjęto w *zgłoszeniu pomysłu na realizację inicjatywy biznesowej*, złożonym przez Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego, wdrożenie projektowanej zmiany na koniec 2024 r. W oparciu o zgłoszenie Zespół Oceny Inicjatyw Biznesowych⁴³ 11 sierpnia 2022 r. zarekomendował kontynuację prac nad przygotowaniem tego projektu informatycznego. W nawiązaniu do ustaleń Zespołu Oceny Inicjatyw Biznesowych wyznaczono grupę osób do opracowania analizy projektu (składającą się z pracowników poszczególnych departamentów Ministerstwa Finansów, Centrum Informatyki Resortu Finansów i jednostek terenowych administracji skarbowej), która rozpoczęła prace nad założeniami projektu informatycznego. Podjęcie działań związanych z uruchomieniem realizacji projektu COP-PCV będzie możliwe po otrzymaniu pozytywnej oceny założeń tego projektu przez Radę Informatyzacji do Spraw Zarządzania Informatyzacją Resortu Finansów⁴⁴.

(akta kontroli: tom I str. 20, 21, 204-207; tom II str. 238-248; tom III str. 389, 390)

2.3. W 2021 r., według danych przekazanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej, organy podatkowe pierwszej instancji⁴⁵ wydały 64,9 tys. decyzji⁴⁶, z tego w zakresie podatku VAT – 41,5 tys., PIT – 13 tys., CIT – 2 tys., podatku akcyzowego, opłaty paliwowej i opłaty emisyjnej – 8,4 tys. Liczba wydanych decyzji była wyższa niż w 2020 r., w którym został wprowadzony stan epidemii, i organy podatkowe wydały mniej rozstrzygnięć o 3,7 tys. (o 6,1%), natomiast niższa niż w 2019 r. o 13,1 tys.

⁴¹ Dalej także: WSA.

⁴² Dalej także: NSA.

⁴³ Zespół Oceny Inicjatyw Biznesowych, o którym mowa w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zarządzania portfelem programów i projektów w działach administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe (Dz. U. MFFiPR z 2020 r. poz. 25, ze zm.), dokonuje oceny pomysłu na realizację zgłoszonej inicjatywy biznesowej i wydaje rekomendację dotyczącą kontynuacji prac nad przygotowaniem inicjatywy biznesowej lub odrzuceniem pomysłu. Obsługę Zespołu Oceny Inicjatyw Biznesowych zapewniało Biuro Portfela, tj. Wydział Zarządzania Portfelem Programów i Projektów w Departamencie Zarządzania Informatyzacją i Projektami w Ministerstwie Finansów. W skład Zespołu wchodził dyrektorzy poszczególnych departamentów Ministerstwa Finansów, tj. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, Dyrektor Departamentu Zarządzania Informatyzacją, Dyrektor Departamentu Analiz, Dyrektor Departamentu Kluczowych Podmiotów, Dyrektor Departamentu Cel, Dyrektor Departamentu Finansów i Księgowości, Dyrektor Departamentu Prawnego, Dyrektor Departamentu Bezpieczeństwa i Ochrony Informacji, Dyrektor Departamentu Organizacji i Współpracy Międzynarodowej Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Biura Administracyjnego, a także Pełnomocnik Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji i Dyrektor Centrum Informatyki Resortu Finansów.

⁴⁴ Rada powołana Zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 31 sierpnia 2022 r. w sprawie Rady Informatyzacji oraz Zespołu do spraw Architektury (Dz. U. Min.Fin. poz 92). W skład Rady wchodzi: Pełnomocnik Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji, a także Sekretarze i Podsekretarze Stanu w Ministerstwie Finansów oraz Dyrektor Generalny Ministerstwa Finansów. Do zadań Rady należało m.in. opiniowanie założeń projektów informatycznych pod kątem zgodności ze strategicznymi kierunkami i priorytetami w zakresie informatyzacji resortu finansów.

⁴⁵ Naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych.

⁴⁶ Dane obejmowały decyzje papierowe określające oraz ustalające zobowiązanie podatkowe, orzekające o odpowiedzialności płatników, o umorzeniu postępowania, a także w sprawie zwrotu podatku VAT dla podmiotów zagranicznych, zwrotu kosztów za zakup kas fiskalnych, zwrotu VAT w budownictwie, uwolnieniu środków z rachunku VAT, odmowy przywrócenia rejestracji podatnika.

(o 16,8%). Po kontrolach⁴⁷ organy podatkowe wydały w 2021 r. – 11 tys. decyzji, w 2020 r. – 10,5 tys., a w 2019 r. – 14,5 tys.

Podatnicy w 2021 r. wnieśli 5,6 tys. odwołań od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, podczas gdy w 2019 r. – 7,4 tys., a w 2020 r. – 5,5 tys. Były to w większości odwołania od decyzji pokontrolnych.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej i naczelnicy urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji, po rozpatrzeniu odwołań, w 2021 r. utrzymali w mocy 4,9 tys. decyzji wydanych w pierwszej instancji, a 5,8 tys. decyzji w 2019 r. oraz 4,7 tys. w 2020 r. Decyzje korzystne dla organów pierwszej instancji stanowiły 64,7% rozstrzygnięć w drugiej instancji. Wskaźnik ten był zbliżony do osiągniętego w 2019 r. i w 2020 r. (gdy wynosił odpowiednio 65,5% i 65,4%).

W 2021 r. podatnicy wnieśli 3,6 tys. skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych na decyzje dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, tj. więcej niż w 2020 r. o 0,2 tys. (o 6,5%) i mniej niż w 2019 r. o 0,5 tys. (o 13,4%).

Wojewódzkie sądy administracyjne w 2021 r. wydały 588 orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych, podczas gdy w 2020 r. z powodu ograniczeń epidemicznych i mniejszej liczby posiedzeń sądów administracyjnych było to 497 orzeczeń, a w 2019 r. – 708. Wzrosła w porównaniu do roku poprzedniego liczba orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych z VAT (o 47 orzeczeń, tj. o 19,3%), CIT (o 26, tj. o 60,5%) oraz z podatku akcyzowego opłaty paliwowej i opłaty emisyjnej (o 20, tj. o 51,3%).

W 2021 r. relacja liczby decyzji dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych uchylonych prawomocnymi orzeczeniami WSA w stosunku do liczby rozstrzygnięć wydanych przez organy odwoławcze wyniosła 8%, tak jak w 2019 r., i była zbliżona do poziomu z 2020 r. (7%).

Jak podała Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego, decyzje organów podatkowych eliminowane były z obrotu prawnego przez sądy administracyjne w znacznej mierze z powodu uchybień procesowych, tj. w przypadku stwierdzenia istotnej wadliwości w zakresie sposobu procedowania sprawy mogącej mieć istotny wpływ na sposób jej rozstrzygnięcia lub w razie innych uchybień w kluczowych obszarach postępowania (jak choćby np. co do samego jego wszczęcia lub doręczenia decyzji). W takiej sytuacji sąd nie rozpatrywał sprawy co do jej istoty, zaś podejmował rozstrzygnięcie, kierując się przesłankami wyłącznie formalnymi.

Dyrektor Departamentu zwróciła także uwagę na istotny wpływ orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, który swoimi wyrokami i uchwałami wpływał na kształtowanie się linii orzeczniczej wojewódzkich sądów administracyjnych, a często także organów Krajowej Administracji Skarbowej (...), np. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2019 r. (I FPS 3/18) w sprawie oceny skuteczności zawieszenia biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Z uchwały tej wynika, że dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c O.p. zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie, należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym (nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony) – uchybienie w realizacji tego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Tylko skutek tej

⁴⁷ Kontrole przeprowadzone przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, tj. kontrole podatkowe, kontrole celno-skarbowe, jak również postępowania kontrolne wszczęte przed 1 marca 2017 r. w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

jednej uchwały rozstrzygnięcia organów KAS były uchylane przez wojewódzkie sądy administracyjne oraz przez NSA.

W zakresie wpływu na kierunek wykładni i stosowania krajowych przepisów ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego wskazała na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴⁸. Jednym z kluczowych zagadnień, będącym przedmiotem orzeczeń TSUE, była kwestia pozostawiania podatnika w dobrej wierze oraz dochowania należytej staranności w relacjach handlowych w odniesieniu do fikcyjnych transakcji nabycia towarów lub usług, co do których organy podatkowe kwestionowały prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jednym z efektów orzecznictwa unijnego była konieczność prowadzenia szczególnie dogłębnego postępowania dowodowego oraz obowiązek po stronie organów wykazania ponad wszelką wątpliwość przesłanek, jakie – w ich przekonaniu – przemawiały za fikcyjnym charakterem transakcji ze stwierdzeniem wystąpienia (lub też braku) po stronie podatnika dobrej wiary lub dochowania należytej staranności. Prowadzenie postępowań w ww. zakresie od lat nastroczało organom podatkowym dużo trudności i było przyczyną uchyleń wielu decyzji, tym niemniej problemy organów wynikały z prawidłowości prowadzonego postępowania dowodowego oraz wyciągania z niego poprawnych wniosków.

Naczelny Sąd Administracyjny w 2021 r. wydał 406 orzeczeń niekorzystnych dla organów KAS w wyniku rozpatrzenia skargi kasacyjnej, tj. o 133 więcej niż w 2020 r. i o 25 mniej niż w 2019 r.

W I półroczu 2022 r. organy podatkowe pierwszej instancji⁴⁹ wydały 27,2 tys. decyzji, z tego w zakresie podatku VAT – 15,8 tys., PIT – 6,6 tys., CIT – 0,7 tys., podatku akcyzowego, opłaty paliwowej i opłaty emisyjnej – 4,2 tys. Liczba wydanych decyzji była niższa niż w I półroczu 2021 r. o 2,3 tys. (o 7,9%) i w I półroczu 2020 r. o 2,2 tys. (o 7,4%). Decyzje pokontrolne w I półroczu 2022 r. stanowiły 17,7% wszystkich wydanych decyzji, podczas gdy 16,8% w I półroczu 2021 r., a 13% w I półroczu 2020 r.

Podatnicy w I półroczu 2022 r. wnieśli 2,5 tys. odwołań od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, podczas gdy w poprzednich latach, w analogicznym okresie, było to 2,7 tys. odwołań w 2021 r. i 2,2 tys. odwołań w 2020 r. Były to w większości odwołania od decyzji pokontrolnych.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej lub naczelnicy urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji po rozpatrzeniu odwołań utrzymali w mocy w I półroczu 2022 r. 2,2 tys. decyzji wydanych w pierwszej instancji, gdy w I półroczu 2021 r. – 2,3 tys., a w I półroczu 2020 r. – 1,7 tys. Decyzje korzystne dla organów pierwszej instancji stanowiły 64,2% rozstrzygnięć organów odwoławczych. Wartość wskaźnika była zbliżona do osiągniętej w I półroczu 2021 r. (64,6%) i w I półroczu 2020 r. (62,1%).

Podatnicy w I półroczu 2022 r. wnieśli 1,7 tys. skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych na decyzje organu drugiej instancji (dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego), tj. mniej niż w I półroczu 2021 r. o 0,2 tys. (o 8,7%) i więcej niż w I półroczu 2020 r. o 0,3 tys. (o 24,7%).

Wojewódzkie sądy administracyjne w I półroczu 2022 r. uchylły 409 zaskarżonych przez podatników decyzji organów podatkowych, podczas gdy w I półroczu 2021 r. – 241, a w I półroczu 2020 r. – 226. Głównie zwiększyła się liczba orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych dotyczących rozliczeń VAT (w porównaniu do I półrocza 2021 r. o 147 orzeczeń). Relacja liczby decyzji dyrektorów izb

⁴⁸ Wcześniej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dalej: TSUE.

⁴⁹ Naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych.

administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych uchylonych prawomocnymi orzeczeniami WSA w stosunku do liczby decyzji wydanych przez organy odwoławcze w I półroczu 2022 r. wyniosła 12% i była gorsza niż w analogicznym okresie w 2021 r. o 5 punktów procentowych.

W I półroczu 2022 r. Naczelny Sąd Administracyjny po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej wydał 291 orzeczeń niekorzystnych dla organów KAS, tj. więcej niż w I półroczu 2021 r. i w I półroczu 2020 r. o 156 orzeczenia i o 151. Najwięcej, tj. 206, takich orzeczeń dotyczyło podatku VAT. W porównaniu do I półrocza 2021 r. liczba orzeczeń niekorzystnych dla organów podatkowych z VAT zwiększyła się o 151.

W okresie 2020-2022 (I półrocze) nie prowadzono postępowań na podstawie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa⁵⁰.

(akta kontroli: tom I str. 187-203, 452, 453, 456-460, 469; tom II str. 482)

2.4. W celu poprawy jednolitości stosowania prawa podatkowego przez organy KAS oraz jakości orzecznictwa podatkowego Minister Finansów skierował wniosek 16 września 2021 r. do Komisji Europejskiej o środki wsparcia w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego w postaci wytycznych, rekomendacji oraz wymiany najlepszych doświadczeń z przedstawicielami administracji podatkowych innych państw członkowskich. Zdaniem Ministerstwa Finansów, wyższa jakość orzecznictwa przełożyłaby się na zwiększenie zaufania społeczeństwa do organów podatkowych wynikającego z pewności i równości wobec prawa. Dyrekcja Generalna Komisji Europejskiej ds. Wspierania Reform Strukturalnych nie zaakceptowała wniosku.

(akta kontroli: tom I str. 20, 21)

2.5. W celu osiągnięcia lepszej efektywności postępowania podatkowego dokonano zmian w statucie urzędu skarbowego. Od 1 stycznia 2020 r.⁵¹ wprowadzono możliwość przeprowadzenia w urzędzie skarbowym zmian organizacyjnych polegających na połączeniu komórek kontroli podatkowej z komórkami pionu orzecznictwa. Departament Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów zainicjował przeprowadzenie badania wpływu wprowadzenia przedmiotowego rozwiązania organizacyjnego na jakość orzecznictwa podatkowego oraz czas trwania postępowań podatkowych. Analizę skuteczności funkcjonujących w 79 urzędach skarbowych co najmniej rok zespołów kontrolno-orzeczniczych⁵² prowadziła od maja 2022 r. grupa składająca się z pracowników dwóch departamentów w Ministerstwie Finansów oraz pięciu izb administracji skarbowej (w Szczecinie, Łodzi, Warszawie, Olsztynie i Katowicach). Do zakończenia kontroli NIK działania nie zostały zakończone.

Od 6 czerwca 2020 r., na podstawie zmian w statucie urzędu skarbowego, naczelnik urzędu może połączyć komórki wchodzące w skład pionu orzecznictwa i utworzyć komórkę postępowania podatkowego⁵³. Celem zmiany było umożliwienie

⁵⁰ Dz. U. z 2016 r. poz. 1169.

⁵¹ Na podstawie § 1 pkt 5 lit. a tiret pierwsze podwójne tiret zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2019 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 117).

⁵² Pracownik kontroli i pracownik orzecznictwa wchodzący w skład zespołu kontrolnego lub kontrolujący/ orzecznik.

⁵³ Na podstawie § 1 pkt 13 lit. a tiret pierwsze zarządzenia Ministra Finansów z dnia 2 czerwca 2020 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 74).

prowadzenia w jednej komórce organizacyjnej postępowań podatkowych wobec jednego podatnika z różnych podatków (np. CIT, VAT lub PIT i VAT).

(akta kontroli: tom I str. 21, 250-253; tom II str. 238-247;
tom III str. 390-392, 401-404)

2.6. Niemal co drugie niezakończone (na koniec analizowanych lat) postępowanie podatkowe trwało dłużej niż sześć miesięcy. Czas trwania postępowań podatkowych przed organami podatkowymi, określony w art. 139 § 1 ustawy O.p., nie powinien przekroczyć jednego miesiąca, a w przypadkach szczególnie skomplikowanych – dwóch miesięcy⁵⁴. Postępowania odwoławcze powinny zostać rozpatrzone w czasie nie dłuższym niż dwa miesiące od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy⁵⁵ (art. 139 § 3).

W urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych według stanu na koniec 2021 r. niezakończone postępowania trwające ponad sześć miesięcy stanowiły 49,3% niezakończonych postępowań (5448 z 11 048), odsetek ten na koniec 2020 r. wyniósł 54,3% (7018 z 12 916 niezakończonych), a na koniec 2019 r. – 50,8% (7397 z 14 557). Na koniec I półrocza 2022 r., w urzędach tych, ponad sześć miesięcy trwało 46,7% (5111 z 10 943) niezakończonych postępowań (na koniec I półrocza 2021 r. – 49,7%, tj. 6131 z 12 330 niezakończonych postępowań, a na koniec I półrocza 2020 r. – 55,3%, tj. 8889 z 16 072).

(akta kontroli: tom I str. 467)

Rosło wykorzystanie struktur JPK na żądanie w postępowaniach podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych. Organy te wykorzystywały 1239 struktur JPK na żądanie w 2021 r. oraz 1221 takich struktur w I półroczu 2022 r.

Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego podała m.in., że wskutek analizy zgromadzonych danych za 2020 r. Departament wystosował pismo do izb administracji skarbowej, w którym wskazał, że jako wykorzystane w toku postępowania podatkowego należy również wykazywać te struktury, które zostały pozyskane na etapie poprzedzającym, tj. na etapie kontroli podatkowej (celno-skarbowej) lub w czynnościach sprawdzających, z których materiał dowodowy został wykorzystany w toku tego postępowania. Na etapie kontroli wystąpienie o JPK powinno mieć miejsce, ponieważ procedura ta służy jak najszybszemu i (na ile to możliwe) wyczerpującemu zgromadzeniu materiału dowodowego w sprawie (co potwierdzają choćby szersze uprawnienia dowodowe aniżeli ma to miejsce w postępowaniach). Wskazując, że przed wydaniem decyzji organ jest zobowiązany zebrać i rozpatrzyć cały niezbędny materiał dowodowy (a w przypadku włączenia do akt postępowania materiału dowodowego z kontroli – uzupełnić dowody, które w kontroli zostały pominięte), to właśnie występowanie o struktury JPK w pierwszej kolejności w toku procedur kontrolnych jest postępowaniem właściwym i pożądanym.

(akta kontroli: tom I str. 176-186, 470-473; tom III str. 1-2, 23, 28-65)

W drugiej instancji w izbach administracji skarbowej i urzędach celno-skarbowych na koniec 2021 r. pozostało niezakończonych 3835 postępowań, w tym 1884 (tj. 49,1%) trwających ponad sześć miesięcy. Udział postępowań trwających ponad

⁵⁴ Do terminu załatwienia sprawy nie wlicza się: czasu zawieszenia postępowania, terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego do dokonania określonych czynności oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy podatnika lub z przyczyn niezależnych od organu podatkowego. Upływ terminu nie pozbawia urzędu skarbowego kompetencji do załatwienia sprawy. Nie wpływa również na ważność czynności podjętych przed, jak i po tym terminie. Urząd skarbowy ma jednak obowiązek powiadomić podatnika o każdym przypadku zwłoki, chociażby nie był za nią odpowiedzialny. Musi podać przyczyny opóźnienia i wskazać nowy termin rozpoznania sprawy.

⁵⁵ Wyjątek stanowią sprawy, w których przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy, dla których termin rozpatrzenia nie powinien przekroczyć trzech miesięcy.

sześć miesięcy na koniec 2020 r. wyniósł 46,7% (2061 z 4418 niezakończonych), a na koniec 2019 r. – 46,8% (2465 z 5264 niezakończonych).

W izbach administracji skarbowej i urzędach celno-skarbowych, na koniec I półrocza 2022 r., pozostało niezakończonych 3596 postępowań, w tym 1691 (tj. 47%) trwających już ponad sześć miesięcy. Trwające ponad sześć miesięcy postępowania na koniec I półrocza 2021 r. stanowiły 31,9% (1392 z 4360) postępowań, na koniec I półrocza 2020 r. – 58,9% (3057 z 5186).

(akta kontroli: tom I str. 468)

Na długość postępowań podatkowych wpływ miały, jak wskazały wyniki 35 kontroli przeprowadzonych w 2021 r. przez izby administracji skarbowej w 34 urzędach skarbowych i jednym urzędzie celno-skarbowym w temacie *Prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czasu ich trwania*⁵⁶, w szczególności: przewlekłość, nieefektywne wykorzystanie czasu na podejmowanie czynności w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, a nawet występowanie działań pozornych. W niektórych przypadkach opieszałość skutkowałą przedawnieniem zobowiązań podatkowych.

(akta kontroli: tom IV str. 385-388)

Czas trwania postępowań podatkowych w niektórych przypadkach przekroczył pięć lat. Naczelnicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych prowadzili przez ponad pięć lat, według stanu na 30 listopada 2021 r., 341 postępowań, z tego dotyczących rozliczenia VAT – 284, PIT – 38, CIT – 19. Postępowania takie stanowiły 3,4% niezakończonych przez organy pierwszej instancji postępowań na koniec listopada 2021 r. Liczba prowadzonych przez ponad pięć lat postępowań przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych (organów drugiej instancji) była niższa i na koniec listopada 2021 r. wynosiła 71, z tego VAT – 56, PIT – 9 CIT – 6, co stanowiło 1,8% niezakończonych postępowań podatkowych w tym czasie.

W zakresie przyczyn prowadzenia postępowań podatkowych dłużej niż pięć lat dyrektorzy izb administracji skarbowej podali, że na ten okres wpływało w wielu przypadkach rozpatrywanie sprawy przez sądy administracyjne, często trwające kilka lat. Dyrektorzy izb administracji skarbowej wskazali ponadto na wysoki stopień zawłości i wielowątkowości – w szczególności w zakresie spraw z podatku VAT i karuzeli podatkowych, w których gromadzenie materiału dowodowego było czasochłonne ze względu na powiązanie postępowań ze sprawami podatkowymi innych podmiotów (kontrahentów), czy za inne okresy, jak również ze względu na powiązanie z postępowaniami karnymi.

(akta kontroli: tom I str. 16-18, 119-169, 400, 408, 409)

Z końcem 2021 r. przedawnieniu uległy zobowiązania podatkowe (CIT, PIT, VAT, akcyza z opłatą paliwową i emisyjną) ze 155 postępowań podatkowych niezakończonych przez organy podatkowe pierwszej instancji i 87 postępowań niezakończonych przez organy drugiej instancji. Stanowiły one 1,4% postępowań niezakończonych do końca 2021 r. przez organy podatkowe pierwszej instancji oraz 2,3% przez organy drugiej instancji. W sprawach tych upłynęło pięć lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie został przerwany ani zawieszony. W części były to sprawy ponownie rozpatrywane, a organy odwoławcze lub sądy administracyjne

⁵⁶ Temat kontroli *Prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czasu ich trwania* zaproponowało Ministerstwo Finansów w ramach nadzoru nad komórkami kontroli wewnętrznej izb administracji skarbowej. W celu ujednoczenia zagadnień, które powinny zostać objęte kontrolą, Ministerstwo Finansów przesłało program kontroli .

wymagały uzupełnienia materiału dowodowego. Sprawne rozpatrzenie niektórych spraw uniemożliwił brak osób reprezentujących spółkę.

(akta kontroli: tom I str. 467, 468; tom II str. 193-236)

W Ministerstwie Finansów sporządzono raport: *Czas trwania postępowań podatkowych prowadzonych w I i II instancji w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od towarów i usług – stan na 30.11.2021 r.*⁵⁷, w którym przedstawiono wyniki analizy długości trwania postępowań podatkowych w poszczególnych izbach administracji skarbowej. Wśród postępowań podatkowych trwających powyżej pięć lat stosunkowo duża liczba spraw nie była rozpatrywana przez organy odwoławcze czy sądy administracyjne. Raport został w lipcu 2022 r. zaakceptowany przez Szefa KAS i przekazany dyrektorom izb administracji skarbowej. Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w oparciu o wyniki z raportu wskazujące na długi czas trwania postępowań podatkowych, powołując się także na zalecenia przekazane wcześniej pismem z 4 lutego 2022 r.⁵⁸ w sprawie prawidłowego i skutecznego prowadzenia postępowania podatkowego, zalecił 8 lipca 2022 r.⁵⁹ dyrektorom izb administracji skarbowej m.in. monitorowanie powodów przedłużania czasu trwania postępowań podatkowych oraz zwiększenie nadzoru przy wyznaczaniu nowego terminu załatwienia sprawy. Zalecenia dla dyrektorów izb administracji skarbowej do podjęcia działań, które doprowadzą do przyspieszenia prowadzonych postępowań podatkowych, a tym samym do zmniejszenia liczby postępowań, które trwają dłużej niż sześć miesięcy, wcześniej przekazał Szef KAS w pismach z 22 października 2020 r.⁶⁰ i 14 lipca 2021 r.⁶¹

(akta kontroli: tom I str. 119-169, 476, 478-481; tom II str. 75-103)

2.7. Nie zakończono wszystkich postępowań wszczętych przed 1 marca 2017 r., tj. przed powstaniem Krajowej Administracji Skarbowej, przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej⁶². Według stanu na koniec maja 2022 r. dyrektorzy izb administracji skarbowej w drugiej instancji rozpatrywali 213 sprawy. Liczba spraw w porównaniu ze stanem na koniec 2020 r. zmniejszyła się o 307. Ze względu na przedawnienie zobowiązania podatkowego dyrektorzy izb administracji skarbowej umorzyli od 1 stycznia 2021 r. do 31 maja 2022 r. 126 postępowań, tj. 41% postępowań po byłych urzędach kontroli skarbowej rozpatrzonych w tym okresie.

W sprawie przyczyn przedawnienia zobowiązań podatkowych Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego w oparciu o informacje z izb administracji skarbowej wskazała na przepisy regulujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanego z przesłanką wymienioną w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Organy podatkowe umarzały postępowanie, stosując się do uchwały NSA (7) z dnia 18 marca 2019 r. I FPS 3/18 dotyczącej doręczenia zawiadomienia o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnikowi, zamiast ustanowionemu w sprawie podatkowej pełnomocnikowi strony, jak również ze względu na uznanie przez sądy administracyjne w poszczególnych sprawach, że doszło do instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia terminu przedawnienia po uchwale NSA (7) z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21 dotyczącej usankcjonowania możliwości kontrolowania przez sądy administracyjne wszczynania przez organy postępowań

⁵⁷ Raport z czerwca 2022 r. podpisany przez Szefa KAS w dniu 7 lipca 2022 r.

⁵⁸ Znak DOP8.0723.16.2022 i DOP8.0723.130.2021.

⁵⁹ Znak DOP1.8020.9.2021.

⁶⁰ Znak DPP10/DOP.8020.3.2020.

⁶¹ Znak DOP1.8020.3.2021.

⁶² 1 marca 2017 r. powstała Krajowa Administracja Skarbowa stanowiąca połączenie administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej. W ramach KAS, w miejsce dotychczasowych urzędów kontroli skarbowej, powstały m.in. urzędy celno-skarbowe.

karnych skarbowych w celu zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych.

(akta kontroli: tom I str. 18, 19, 401, 410)

2.8. Orzeczenia sądów administracyjnych, jak również obowiązujące przepisy prawa podatkowego podlegały w Ministerstwie Finansów systematycznej analizie. W wyniku tych prac przygotowano 27 czerwca 2022 r. projekt nowelizacji O.p., w którym ujęte zostały m.in. zmiany przepisów dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw rozpoczęto w marcu 2021 r. Na zmiany w instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia wpłynęły między innymi wątpliwości konstytucyjne (nadal nierozstrzygnięte przez Trybunał Konstytucyjny⁶³) dotyczące instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.) czy zgodności nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym (art. 70 § 8 O.p.). Uwzględniono ponadto propozycję zgłoszoną przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie⁶⁴ dotyczącą doprecyzowania art. 70 § 7 pkt 2 O.p. poprzez wskazanie, że okres zawieszania biegu terminu przedawnienia kończy wpływ prawomocnego wyroku sądu administracyjnego wraz z aktami sprawy.

W projekcie tym zaproponowano:

- usunięcie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego;
- zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego;
- rozszerzenie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska;
- modyfikację końcowej daty okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania.

Wejście w życie projektowanych zmian w obszarze przedawnienia zobowiązań podatkowych zostało zaplanowane na 1 czerwca 2023 r. Projekt ten nie został włączony do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów*⁶⁵. W Ministerstwie Finansów prowadzono prace w ramach uzgodnień wewnętrznych.

NIK po kontroli P/15/012 *Przedawnianie się zobowiązań podatkowych* skierowała do Ministra Finansów wnioski o wypracowanie, we współdziałaniu z innymi organami państwa, koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. Minister Finansów, w odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne, poinformował o zawieszeniu prac do czasu zakończenia postępowań przed

⁶³ Sygn. akt K 31/14, SK 100/19, SK 50/20, SK 122/20, w których kwestionowana jest konstytucyjność przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O. p. oraz sygn akt P 6/16 i K 10/16 w przedmiocie zbadania zgodności 70 § 8 O.p. z Konstytucją RP.

⁶⁴ Pismo z 15 lutego 2021 r., znak.1401-IWZ.024.5.2021.3.

⁶⁵ Do zakończenia kontroli.

Trybunałem Konstytucyjnym, które wyznaczą właściwy kierunek zmian legislacyjnych art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej⁶⁶.

W Ministerstwie Finansów w 2019 r. były prowadzone prace legislacyjne nad rządowym projektem nowej ustawy – Ordynacja podatkowa⁶⁷, w którym zaproponowano zmianę regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, w tym rezygnację z odpowiednika przepisu art. 70 § 8⁶⁸. Projekt ustawy został przyjęty 28 lutego 2019 r. przez Komitet Stały Rady Ministrów, a 28 maja 2019 r. przez Radę Ministrów i 4 czerwca 2019 r. został skierowany do Sejmu RP⁶⁹. Ze względu na upływ VIII kadencji Sejmu RP nie doszło do uchwalenia ustawy⁷⁰.

NIK zwraca uwagę na długotrwały i jak dotychczas nieskuteczny proces zmiany art. 70 § 8 O.p. po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, dokonanej w 2013 r., brzmienie tego przepisu wymagało pilnej interwencji ustawodawcy. Brak realizacji tego zalecenia po upływie dziewięciu lat od jego sformułowania wskazuje na brak poszanowania standardów państwa prawa, a w szczególności na brak przestrzegania zasady praworządności sformułowanej w art. 7 ustawy zasadniczej, zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej powinny działać na podstawie prawa i w jego granicach.

Ponadto stwierdzona przez Trybunał tzw. wtórna niekonstytucyjność tej normy prawnej budzi liczne wątpliwości co do tego, czy może ona zostać uznana za zgodną z prawem podstawę rozstrzygnięcia spraw podatkowych.

(akta kontroli: tom III str. 242-258, 346-388)

2.9. W Ministerstwie Finansów były prowadzone postępowania w sprawie przeciwdziałania unikania opodatkowania, najczęściej inicjowane wnioskiem naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Szef KAS wydał w 2021 r. 18 decyzji podatkowych dotyczących CIT lub PIT, w których zastosowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowaniu, tj. o pięć więcej niż w 2020 r. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości w 2021 r. wyniosła 91,6 mln zł i była wyższa niż w 2020 r. o 10,7 mln zł.

W 2021 r. Szef KAS rozpatrzył w drugiej instancji 18 spraw (odwołania zaczęły wpływać od lipca 2020 r.). Wydał on 16 decyzji korzystnych dla organu pierwszej instancji, zaś dwiema decyzjami uchylił decyzję organu pierwszej instancji i rozstrzygnął sprawę w tym zakresie.

W I półroczu 2022 r. Szef KAS wydał 30 decyzji podatkowych dotyczących CIT lub PIT, w których zastosowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowaniu, tj. o 22 decyzje więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości w I półroczu 2022 r. wyniosła 79,3 mln zł i była prawie ośmiokrotnie wyższa niż w tym okresie w roku poprzednim.

W I półroczu 2022 r. Szef KAS wydał w drugiej instancji osiem decyzji korzystnych dla organu pierwszej instancji (tj. podobnie jak w I półroczu 2021 r.), natomiast w dwóch

⁶⁶ Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. W uzasadnieniu wyroku Trybunał zauważył, że odpowiednikiem zakwestionowanego przepisu jest art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

⁶⁷ Nr UD409 w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów.

⁶⁸ Zaproponowano regulację, w myśl której ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego powoduje nierozpoczęcie albo zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru. W wyniku przyjęcia tego rozwiązania w jednakowy sposób miał być traktowany każdy sposób zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.

⁶⁹ Sejm VIII kadencji, druk sejmowy nr 3517.

⁷⁰ Na nieskuteczność tego procesu NIK wskazywała po kontroli P/20/010 *Egzekwowanie zaległości podatkowych*.

decyzjach z I półrocza 2022 r. i dwóch z I półrocza 2021 r. uchylił decyzję organu pierwszej instancji i rozstrzygnął sprawę w tym zakresie.

W sprawie uchylenia w latach 2021-2022 decyzji wydanych w pierwszej instancji Dyrektor Departamentu Kluczowych Podmiotów poinformował, że nowe decyzje nie zmieniły rozstrzygnięć pierwszej instancji w zakresie stwierdzenia przesłanek unikania opodatkowania. Ich uchylenie było spowodowane nieprawidłowym określeniem kwoty zobowiązania podatkowego w wyniku nieuwzględnienia odliczenia od dochodu z tytułu dokonanej darowizny, błędnym określeniem wysokości straty (błąd rachunkowy) lub uwzględnieniem korzystnej dla podatnika linii orzeczniczej w zakresie naliczania kosztów uzyskania przychodów.

Do wojewódzkich sądów administracyjnych podatnicy wnieśli 26 skarg, z tego w 2021 r. – 18 skarg i w I półroczu 2022 r. – osiem. Do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło 10 skarg, z tego pięć skarg w 2021 r. i pięć w I półroczu 2022 r.

W stosunku do skarg wniesionych w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wydał orzeczenia w 19 sprawach (z czego jedno prawomocne orzeczenie, korzystne dla Szefa KAS)⁷¹. Naczelny Sąd Administracyjny nie wydał żadnego orzeczenia⁷².

(akta kontroli: tom II str. 445-480)

2.10. Celem administracji skarbowej określonym przez Szefa KAS w *Kierunkach działania i rozwoju KAS na 2020 r. i 2021 r.* było m.in. *Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych.*

W 2020 r. administracja skarbowa nie osiągnęła zaplanowanej wartości miernika *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA*. Udział liczby wyroków uchylających decyzję dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego w ogólnej liczbie wyroków WSA wyniósł 19,1%, podczas gdy zakładano wartość niższą niż 18%. Planowanej wartości miernika nie osiągnęło osiem z 16 izb administracji skarbowej. Uwagę zwraca duża rozpiętość osiągniętych przez poszczególne izby administracji skarbowej wartości. Najniższą i zarazem najlepszą wartość osiągnęła Izba Administracji Skarbowej w Olsztynie (3%), natomiast Izba Administracji Skarbowej w Warszawie znacznie przekroczyła zakładaną na poziomie 18% wartość (29%). Liczba spraw w województwie mazowieckim była największa w porównaniu z pozostałymi województwami. W 2020 r. decyzje według okresów rozliczeniowych w województwie mazowieckim uwzględnione przy obliczeniu miernika stanowiły 28,2% wszystkich decyzji wydanych w drugiej instancji, a w województwie warmińsko-mazurskim – 2,7%.

Na 2021 r. Szef KAS przyjął nowy miernik: *Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych w danym okresie przez dyrektora IAS i naczelnika UCS*. Wartość docelowa zakładała osiągnięcie miernika poniżej 18%, podobnie jak w 2020 r. Według metodologii obowiązującej w 2021 r., w mianowniku uwzględniano sumę wszystkich decyzji wydawanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych, podczas gdy w 2020 r. – wyłącznie zaskarżone decyzje organów odwoławczych. Miernik na koniec 2021 r. wyniósł 7,8%. Wszystkie izby administracji skarbowej (16) osiągnęły zakładany poziom miernika. Obliczony według tej metodologii miernik za 2020 r. kształtowałby się na podobnym poziomie (wyniósłby 8%).

⁷¹ Według stanu na 26 października 2022 r.

⁷² Według stanu na 26 października 2022 r.

W trakcie kontroli P/21/013 *Skuteczność działań w zakresie usprawnienia poboru podatku VAT* NIK zwróciła uwagę, że wartość nowego miernika w wyniku uwzględnienia wszystkich decyzji wydanych w drugiej instancji (w tym decyzji niezaskarżonych do WSA) jest niższa od wartości obliczonej według metodologii obowiązującej w 2020 r., w której uwzględniano wyłącznie decyzje zaskarżone do wojewódzkich sądów administracyjnych. Jednak zaplanowana do osiągnięcia przez jednostki KAS w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2021 r.* wartość miernika pozostawiona została na poziomie roku poprzedniego, tj. nie wyższym niż 18%. W rezultacie oczekiwania odnośnie jakości orzeczeń wydawanych w drugiej instancji zostały obniżone. Zastępca Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego podał w trakcie tamtej kontroli, że na 2022 r. wartość miernika zaproponowano na poziomie 10%.

W *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2022 r.* Szef KAS do pomiaru realizacji celu *Nowoczesna, przyjazna, bezpieczna i wielokanałowa obsługa podatnika* przyjął miernik *Czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego*. Administracja skarbowa w I półroczu 2022 r. osiągnęła zaplanowaną wartość tego miernika. Dyrektorzy izb administracji skarbowej oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych rozpatrywali odwołania od decyzji organu pierwszej instancji w ciągu 138 dni. Przyjęto, że organ odwoławczy powinien wydać decyzję w ciągu 140 dni od wpływu odwołania. Zakładany poziom miernika osiągnęło 11 z 16 izb administracji skarbowej. Najkrócej rozpatrywano odwołania w IAS w Bydgoszczy (73 dni) i IAS w Białymstoku (74 dni). W pięciu izbach administracji skarbowej rozpatrywano odwołanie w czasie dłuższym niż 140 dni, tj. w IAS w Kielcach (324 dni), IAS w Katowicach (266 dni), IAS w Gdańsku (261 dni), IAS w Rzeszowie (249 dni) i IAS w Łodzi (185 dni).

Według wyjaśnień przekazanych do Ministerstwa Finansów przez dyrektorów izb administracji skarbowej, na długość rozpatrywania sprawy wpływ miał ich znaczny stopień trudności. Często realizowano sprawy o dużym ciężarze gatunkowym, skomplikowanym stanie faktycznym i prawnym, wielowątkowe, o dużej zawłości, wymagające wnikliwej (a przy tym czasochłonnej) analizy i oceny okoliczności faktycznych i przepisów prawa mających zastosowanie; związane z obszernością zgromadzonego materiału dowodowego; kończące się wydaniem rozstrzygnięcia zawierającego obszerne, szczegółowe uzasadnienie faktyczne i prawne. Ponadto na wydłużenie średniego czasu rozpatrywania odwołania wpłynęła duża liczba spraw do załatwienia przypadająca na jednego pracownika oraz konieczność przeprowadzenia w wielu sprawach postępowań uzupełniających materiał dowodowy przed wydaniem rozstrzygnięcia, w tym ustalenia czynności przerywających bieg terminu przedawnienia. Dyrektorzy izb administracji skarbowych, mając na celu osiągnięcia wartości oczekiwanej wskaźnika, poinformowali o wprowadzeniu m.in. następujących rozwiązań:

- intensyfikacja wysiłków w sprawach, które wpłynęły najwcześniej;
- priorytetowe traktowanie spraw o wysokim ryzyku przedawnienia się zobowiązania podatkowego;
- comiesięczny przegląd przez przełożonych stanu spraw;
- zalecenia podejmowania działań w sprawie w ciągu miesiąca od daty wpływu odwołania lub zażalenia.

Minister Finansów przyjął w *Planie Działalności na rok 2022 dla działów administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe* miernik *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika urzędu celno-skarbowego uchylone prawomocnie przez WSA*, obliczany według metodologii przyjętej przez Szefa KAS na 2021 r. Zaplanowano do osiągnięcia na koniec 2022 r. wartość równą lub niższą niż 10%. W I półroczu 2022 r. miernik wyniósł 10,3%, przy planowanym wykonaniu 10%. Wartości miernika

nie osiągnęły cztery z 16 izb administracji skarbowej (IAS w Białymstoku, Katowicach, Olsztynie, Warszawie). Według wyjaśnień dyrektorów izb administracji skarbowej wyższa od oczekiwanej wartość miernika była spowodowana niejednorodną linią orzecznictwem sądów administracyjnych, a także uchwałą NSA II FPS 1/21 dotyczącą instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

(akta kontroli: tom I str. 13, 14, 463; tom II str. 497-517)

2.11. NIK zwraca uwagę, że od 2020 r. nie były monitorowane w Ministerstwie Finansów odsetki wypłacone na podstawie wadliwych decyzji. Dane te za 2019 r. i lata wcześniejsze generowano w Hurtowni WHTAX. Po wdrożeniu Poltax 2B Plus dane w tym zakresie nie zasilają hurtowni danych.

W sprawie braku informacji o odsetkach wypłaconych od wadliwych decyzji Dyrektor Departament Poboru Podatków poinformował, że konieczne jest wypracowanie nowych scenariuszy pobierania danych do hurtowni. Z uwagi na planowane wdrożenie nowej hurtowni danych (CHD)¹ oraz konieczność przeniesienia do niej obecnych danych i raportów, wypracowanie nowych scenariuszy pobierania danych do tych zestawień przełożono na termin późniejszy. W momencie migrowania do hurtowni CHD danych i raportów w zakresie przedmiotowych zestawień będą podjęte działania mające na celu zapewnienie danych w tych raportach.

Odsetki wypłacone podatnikom za nieterminowe rozliczenia, które pomniejszyły dochody budżetu państwa, w 2021 r. wyniosły 298,1 mln zł i były wyższe o 49,8 mln zł, tj. o 20,1%, od wypłaconych w 2020 r. (248,3 mln zł) oraz niższe o 48,4 mln zł, tj. o 14%, od wypłaconych w 2019 r. (346,5 mln zł)⁷³.

W kwocie wypłaconych odsetek za nieterminowe rozliczenia ujmowano wypłaty odsetek w wyniku uchylecia wadliwych decyzji. W 2019 r., według danych z Hurtowni WHTAX, 88,4% kwoty wypłaconych przez organy podatkowe odsetek za nieterminowe rozliczenia stanowiły odsetki wypłacone z tytułu uchylecia wadliwych decyzji (w kwocie 306,4 mln zł).

Wzrosły kwoty wypłacone podatnikom poszkodowanym przez organy podatkowe w związku z ich roszczeniami odszkodowawczymi z art. 260 ustawy O.p. W 2019 r. wypłacono 250 zł, w 2020 r. – 210,1 tys. zł, a w 2021 r. – 8,1 mln zł. Wypłata w 2021 r. odszkodowania w kwocie 3,1 mln zł oraz odsetek w kwocie 5 mln zł została dokonana związku z nieprawidłowym postępowaniem organów skarbowych w sprawie dotyczącej rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 1994 rok.

(akta kontroli: tom II str. 288-300, 304-306, 308, 309, 312, 315, 488-496)

OCENA CZĄSTKOWA

W Ministerstwie Finansów systematycznie monitorowano jakość orzecznictwa podatkowego w jednostkach KAS oraz przyczyny uchylecia przez sądy administracyjne rozstrzygnięć dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów skarbowych jako organów odwoławczych. Wyniki analiz służyły Szefowi KAS do wydawania zaleceń mających na celu przede wszystkim poprawę jakości rozstrzygnięć administracji skarbowej. Jednak takiej wyraźnej i trwałej poprawy w badanym okresie nie osiągnięto.

Jakość decyzji naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych utrzymywała się na podobnym poziomie. W I półroczu 2022 r. 64,2% rozstrzygnięć organów odwoławczych było zgodnych z rozstrzygnięciami organów podatkowych pierwszej instancji, 64,7% w 2021 r., 65,4% w 2020 r. i 65,5% w 2019 r.

Jakość decyzji organów drugiej instancji również utrzymywała się na podobnym poziomie. Uchylone prawomocnymi orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych decyzje dyrektorów izb administracji skarbowej oraz naczelników

⁷³ Dane według sprawozdania budżetowego Rb-27 za poszczególne lata.

urzędów celno-skarbowych stanowiły: 8% w 2019 r., 7% w 2020 r. i 8% w 2021 r. wszystkich rozstrzygnięć wydanych przez organy odwoławcze. Wskaźnik ten w I półroczu 2022 r. wyniósł 12% i w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. był wyższy o 5 punktów procentowych, co świadczy o tym, że jakość decyzji nie uległa poprawie. Sądy administracyjne wydawały niekorzystne dla organów podatkowych orzeczenia głównie ze względu na błędy proceduralne.

Na bieżąco monitorowano czas trwania postępowań podatkowych w podległych jednostkach. NIK zwraca uwagę, że duża część postępowań podatkowych była prowadzona przez organy podatkowe zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji w czasie dłuższym od wskazanego w ustawie Ordynacja podatkowa (art. 139 ust. 1 i ust. 3). Ponadto prawie co drugie niezakończzone postępowanie podatkowe trwało dłużej niż sześć miesięcy.-Wśród nich były postępowania wszczęte przed 1 marca 2017 r. przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Zdaniem NIK, te niezakończzone postępowania, których według stanu na koniec maja 2022 r. było 213, obarczone są ryzykiem umorzenia ze względu na przedawnienie zobowiązania podatkowego. W okresie od 1 stycznia 2021 r. do 31 maja 2022 r. umorzono po byłych urzędach kontroli skarbowej z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego 41% postępowań rozpatrzonych w tym okresie, w szczególności w związku z uznaniem przez sądy administracyjne, że doszło do instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia terminu przedawnienia bądź doręczenia zawiadomienia o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnikowi, zamiast ustanowionemu w sprawie podatkowej pełnomocnikowi strony.

Szef KAS kierował zalecenia do podległych jednostek, których celem było skrócenie terminów załatwiania spraw oraz niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Administracja skarbowa osiągnęła planowany poziom większości mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do badanego obszaru, wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

OBSZAR

3. Zarządzanie procesem postępowań egzekucyjnych

Opis stanu faktycznego

3.1. W Ministerstwie Finansów na bieżąco monitorowano skuteczność postępowań egzekucyjnych w oparciu o dane raportowane z Hurtowni danych WHTAX, dotyczące w szczególności skuteczności egzekucji podatków oraz stopnia realizacji tytułów wykonawczych. Źródłem danych był system informatyczny EGAPOLTAX⁷⁴ służący do ewidencjonowania w urzędach skarbowych tytułów wykonawczych, czynności i środków egzekucyjnych, sporządzania dokumentów wydawanych przez organ egzekucyjny.

W 2021 r. organy egzekucyjne w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyegzekwowały zaległości podatkowe na kwotę 4426,8 mln zł, tj. o 11,4% (569,9 mln zł) mniej niż w 2019 r., natomiast o 32,4% (1083,5 mln zł) więcej niż w roku poprzednim. W 2020 r., w stosunku do roku poprzedniego, odnotowano zmniejszenie kwoty wyegzekwowanej o 33,1%. W I półroczu 2022 r. organy podatkowe wyegzekwowały 3230,7 mln zł, tj. więcej o 70,8% niż w analogicznym okresie 2021 r.

⁷⁴ EGAPOLTAX to system informatyczny wspomagający pracę działów egzekucyjnych administracji skarbowej, umożliwiający w szczególności rejestrację przekazywanych przez wierzycieli tytułów wykonawczych oraz ewidencjonowanie czynności i środków egzekucyjnych; wykorzystywany w urzędach skarbowych od 2002 r.

W 2021 r. kwota zaległości podatkowych wyegzekwowana średnio przez pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej wyniosła 1119,3 tys. zł, natomiast w 2020 r. – 830 tys. zł oraz 1208,1 tys. zł w 2019 r. W I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 932,4 tys. zł i była o 76% wyższa w porównaniu do I półrocza 2021 r.

Relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do ogólnej kwoty zaległości podatkowych na koniec 2021 r. wyniosła 4,2%, podczas gdy 3,1% na koniec 2020 r. oraz 4,7% na koniec 2019 r.

(akta kontroli: tom IV str. 183-194; tom V str. 140-156, 368)

Kwota wpłaty przez zobowiązanego⁷⁵ na rachunek wierzyciela po wszczęciu egzekucji w 2021 r. wyniosła 777,1 mln zł, tj. więcej niż w 2020 r. (582,2 mln zł) i w 2019 r. (717,5 mln zł). W I półroczu 2022 r. zobowiązani wpłacili po wszczęciu wobec nich egzekucji 427,6 mln zł, a w I półroczu 2021 r. – 309,2 mln zł. Wyższa niż w analogicznym okresie roku poprzedniego była także kwota zaległości wyegzekwowanych w wyniku wpłat zobowiązanych na rachunek organu egzekucyjnego. W I półroczu 2022 r. wyniosła ona 927,3 mln zł i była o 687,1 mln zł wyższa w porównaniu do I półrocza 2021 r. Wpływ na ten wzrost miała kwota wyegzekwowana na podstawie jednego tytułu wykonawczego wystawionego na zaległość z tytułu podatku akcyzowego w wysokości 597,7 mln zł. W 2021 r. wpłaty dłużników wyniosły 565,9 mln zł, w 2020 r. – 421,5 mln zł, a w 2019 r. – 689,3 mln zł.

(akta kontroli: tom IV str. 235, 238; tom V str. 140-156)

Rosła skuteczność egzekucji z rachunku bankowego. Organy egzekucyjne w 2021 r. wyegzekwowały w wyniku zajęcia rachunku bankowego 2491,4 mln zł, natomiast w 2020 r. – 1804,2 mln zł, a w 2019 r. – 2454,5 mln zł. W I półroczu 2022 r. kwota wyegzekwowana w wyniku zajęcia rachunku bankowego wyniosła 1517,3 mln zł i była o 441,9 mln zł wyższa w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. W ocenie Dyrektora Departamentu Poboru Podatków wprowadzenie w grudniu 2020 r. automatycznego poszukiwania majątku i automatycznego zajęcia rachunku bankowego przyniosło oczekiwany rezultat w postaci poprawy efektywności tego środka egzekucyjnego.

(akta kontroli: tom IV str. 198, 238, 243; tom V str. 140-156)

Kwota wyegzekwowana w 2020 r. w wyniku egzekucji z pieniędzy (pobranie należności u zobowiązanego i w urzędzie) w zakresie tytułów wykonawczych wystawionych na należności budżetu państwa była o 339,9 mln zł mniejsza w porównaniu do 2019 r. i wyniosła 188,4 mln zł. W 2021 r. kwota ta wzrosła do 199,1 mln zł, a w I półroczu 2022 r. wyniosła 99,1 mln zł (w I półroczu 2021 r. – 92,4 mln zł).

(akta kontroli: tom II str. 324-333)

Na wysokość kwot wyegzekwowanych w 2020 r. miały wpływ ograniczenia wprowadzone w związku ze stanem epidemii COVID-19. Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Dyrektor Departamentu Poboru Podatków kierowali do podległych jednostek wytyczne dotyczące postępowania organów egzekucyjnych w związku z epidemią COVID-19⁷⁶. Zalecenia dotyczyły m.in.: ograniczenia do niezbędnego minimum wykonywania przez pracowników organów egzekucyjnych czynności w terenie, przy jednoczesnym zachowaniu odpowiednich środków bezpieczeństwa, zachęcanie zobowiązanych do kontaktu z organami egzekucyjnymi

⁷⁵ Kwota obejmuje zaległości podatkowe i celne.

⁷⁶ Do jednostek KAS w związku z nadzwyczajną sytuacją szerzenia się koronawirusa przekazano 17 marca 2020 r. zalecenia dotyczące prowadzenia postępowań egzekucyjnych, a kolejne wytyczne – 23 marca 2020 r., w tym decyzję kierownictwa KAS o czasowym ograniczeniu dostępu do urzędów skarbowych. Informację, że wcześniejsze zalecenia dotyczące powstrzymywania się od podejmowania czynności egzekucyjnych w związku z wprowadzeniem stanu epidemii przestają obowiązywać – przekazano pismem z 27 maja 2020 r.

poprzez e-PUAP oraz telefonicznie, rekomendowania zobowiązanym korzystania z elektronicznych form płatności, odwołania zaplanowanych na marzec 2020 r. licytacji publicznych bądź przetargów ofert, skupienia się na dokonywaniu czynności egzekucyjnych, które nie wymagają bezpośredniego fizycznego kontaktu z zobowiązanym lub osobami trzecimi. Wskazane zostało również, aby nie podejmować czynności egzekucyjnych do rachunków bankowych, na które są przekazywane należności z tytułu udzielenia świadczenia opieki zdrowotnej, wykonywane przez podmioty wykonujące określoną działalność leczniczą w związku z przeciwdziałaniem COVID-19. Na pogorszenie się wskaźników mierzących realizację i efektywność postępowań egzekucyjnych wpłynęło zamknięcie w związku z epidemią wielu branż gospodarki, co miało również negatywny wpływ na sytuację majątkową podatników prowadzących działalność gospodarczą objętą tymi ograniczeniami.

3.2. W 2021 r. wskaźnik skuteczności egzekucji, mierzony relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, nieznacznie wzrósł (z 33,7% w 2020 r. do 34,7%). Przy czym nadal pozostawał istotnie niższy od osiągniętego w latach 2018-2019 – 41,9% i 43,8%. Na koniec 2021 r. kwota objęta tytułami wykonawczymi wyniosła 12 754,3 mln zł i była o 28,8% (o 2848,3 mln zł) wyższa niż na koniec 2020 r. W I półroczu 2022 r. wskaźnik skuteczności egzekucji wyniósł 23% i w odniesieniu do osiągniętego w I półroczu 2021 r. wzrósł o 5 punktów procentowych. Kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi na koniec I półrocza 2022 r. wyniosła 14 021 mln zł i wzrosła o 33,4% w porównaniu do I półrocza 2021 r.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wskazał, że skuteczność egzekucji należności pieniężnych nie zależy wyłącznie od samego postępowania egzekucyjnego. Na to, czy zaległość zostanie wyegzekwowana ma wpływ również, jak długo trwało postępowanie administracyjne i ewentualnie odwoławcze oraz po jakim czasie tytuł wykonawczy został przekazany do organu egzekucyjnego. Im czas ten jest dłuższy, tym prawdopodobieństwo zaspokojenia jest mniejsze. Ponadto nie każda zaległość jest możliwa do wyegzekwowania. Wzrost w I półroczu 2022 r. kwoty zaległości w porównaniu z analogicznym okresem ubiegłego roku spowodowany jest m.in. wpływem 30 tytułów wykonawczych wystawionych na jednego zobowiązanego na łączną kwotę ponad 1,4 mld zł. Zobowiązany jest spółką w likwidacji, wobec której prowadzone wcześniej postępowanie egzekucyjne zakończyło się umorzeniem postępowania z uwagi na jego bezskuteczność. Zgodnie z postanowieniem Naczelnika Urzędu Skarbowego z września 2017 r. w toku prowadzonego postępowania nie udało się wyegzekwować żadnej kwoty. W sprawie prowadzone było na szeroką skalę poszukiwanie majątku zobowiązanej spółki. Nie przyniosły efektu także działania organu egzekucyjnego w zakresie egzekucji z wszelkiego rodzaju wierzytelności pieniężnych czy też praw majątkowych. Natomiast egzekucję z jedyne ujawnionego składnika majątkowego przejął sądowy organ egzekucyjny.

(akta kontroli: tom IV str. 183, 198; tom V str. 140-156)

3.3. W 2021 r. wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych zrealizowanych w okresie sprawozdawczym do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w okresie sprawozdawczym, wyniósł 49,2% i był zbliżony do osiągniętego w roku poprzednim (w 2020 r. – 48,6%), natomiast nadal pozostawał na poziomie niższym niż w 2019 r. (54,6%). W I półroczu 2022 r. wskaźnik ten wyniósł 34,2% i w odniesieniu do I półrocza 2021 r. był o 3,5 punktu procentowego wyższy.

Liczba tytułów wykonawczych podatkowych w egzekucji obniżyła się z 2140,7 tys. w 2019 r. do 1825,5 tys. w 2020 r. W 2021 r. wzrosła ona do 1895,8 tys., a w I półroczu 2022 r. wyniosła 1502,5 tys.

W 2021 r. liczba tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe zrealizowanych średnio przez jednego pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej wyniosła 236 (w 2020 r. – 220, w 2019 r. – 265). W I półroczu 2022 r. liczba ta wyniosła 148 i w porównaniu do I półroczu 2021 r. wzrosła o 19,6% (124).

Jak wyjaśnił m.in. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, wpływ na mniejszą liczbę załatwionych tytułów wykonawczych w 2020 r. i częściowo w 2021 r. miała trwająca epidemia wirusa SARS-CoV-2. Działania egzekucyjne były znacznie ograniczone – prowadzone głównie „zza biurka”, z ograniczonym kontaktem osobistym, co miało bezpośredni wpływ na ich efektywność. Stąd też trudno jest porównywać rok 2019 z latami, kiedy obowiązywały ograniczenia związane z COVID-19. Ponadto w okresie epidemii prowadzono w kraju zakrojoną na szeroką skalę akcję informacyjną o przysługujących ułatwieniach i ulgach w spłacie podatków dla podmiotów znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej. Przyznanie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w trybie przepisów ustawy O.p. spowodowało, że sprawa nie trafiała do egzekucji.

(akta kontroli: tom II str. 324; tom IV str. 183-194; tom V str. 140-156)

3.4. W celu poprawy skuteczności organów egzekucyjnych w okresie objętym kontrolą w Ministerstwie Finansów prowadzono prace w ramach uruchomionego 17 grudnia 2018 r. projektu *Reforma Egzekucji Administracyjnej Legislacja Informatyzacja Transformacja (REALIT'y)*. Od 21 grudnia 2020 r. zautomatyzowano proces poszukiwania rachunków bankowych za pośrednictwem systemu OGNIVO⁷⁷ i ich zajęcie⁷⁸ oraz wdrożono 1 lipca 2021 r. system teleinformatyczny *Elektroniczny Tytuł Wykonawczy (eTW)*.

W celu automatyzacji procesu poszukiwania rachunków bankowych wdrożono w grudniu 2020 r. usługę opatrywania dokumentów kierowanych do OGNIVO elektroniczną pieczęcią. Pieczęć elektroniczna została również wykorzystana do nadawania klauzuli wykonalności tytułowi wykonawczemu.

Przepisy nakładające na wierzycieli obowiązek przekazywania wniosków egzekucyjnych i tytułów wykonawczych do organu egzekucyjnego drogą elektroniczną, przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej, wprowadzono 30 lipca 2020 r.⁷⁹ Przez 11 miesięcy, tj. od 30 lipca 2020 r. do 30 czerwca 2021 r., wierzyciele przekazywali do organu egzekucyjnego dokumenty, w tym wnioski egzekucyjne, tytuły wykonawcze czy zarządzenia zabezpieczenia w postaci papierowej albo przez elektroniczną skrzynkę podawczą wierzyciela i organu egzekucyjnego, a w przypadku gdy wierzycielem był naczelnik urzędu skarbowego – przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego używanego do obsługi Centralnego Rejestru Danych Podatkowych (na podstawie art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw).

⁷⁷ System służący do elektronicznej wymiany informacji z bankami na temat rachunków bankowych dłużników.

⁷⁸ Automatyczne zajęcie rachunku bankowego to funkcjonalność realizowana za pomocą systemu EGAPOLTAX oraz uruchamianej z tego systemu aplikacji e-Dokumenty. Realizacja elektronicznych zajęć wierzytelności z rachunków bankowych oraz obsługa dokumentów elektronicznych związanych z realizacją tego środka jest możliwa bez konieczności logowania się na stronę webową systemu OGNIVO. Aplikacja e-Dokumenty odbiera także z systemu OGNIVO komunikaty przychodzące – odpowiedzi na zajęcia i inne informacje przekazywane przez banki i co do zasady wiąże pobrane komunikaty z czynnościami, których dotyczą.

⁷⁹ Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2070, ze zm.).

Zastępca Dyrektora Departamentu Poboru Podatków poinformowała, że faktyczne prace nad systemem można było rozpocząć dopiero po uchwaleniu ustawy tak, by ograniczyć do minimum potrzebę korygowania wymagań biznesowych. Dodatkowo należało zapewnić wierzycielom czas niezbędny na dokonanie zmian we własnych systemach informatycznych. W związku z powyższym ustawodawca w art. 28 ust. 3 ustawy zmieniającej powiązał obowiązek przekazywania elektronicznie tytułów wykonawczych z obwieszczeniem ministra właściwego do spraw finansów publicznych o dacie uruchomienia systemu. Takie rozwiązanie gwarantuje, że wierzyciel nie zostaje pozbawiony możliwości złożenia wniosku egzekucyjnego.

Wprowadzenie elektronicznej formy przekazywania wniosków egzekucyjnych i tytułów wykonawczych zostało ocenione przez NIK w 2022 r. w kontroli P/22/062 *Elektroniczne wnioski i tytuły wykonawcze w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*.

W II półroczu 2022 r. prowadzono prace nad integracją EGAPOLTAX z pocztą hybrydową⁸⁰ w celu wdrożenia funkcjonalności automatycznego zajęcia wierzytelności do tytułów wykonawczych o niskich wartościach, do 500 zł. System teleinformatyczny organu egzekucyjnego po zarejestrowaniu tytułu wykonawczego wygeneruje automatycznie zapytania do banków i dokona ich wysyłki. W przypadku gdy ujawniony zostanie rachunek bankowy zobowiązanego, a zaległość główna nie przekroczy 500 zł, system automatycznie dokona zajęcia wierzytelności. System wygeneruje zajęcie, podpisze poprawnie plik pieczęcią elektroniczną i wyśle komunikat do banku poprzez system OGNIVO⁸¹. Natomiast do zobowiązanego zajęcie zostanie wysłane za pośrednictwem poczty hybrydowej. Wdrożenie usługi automatycznego zajęcia wierzytelności do tytułów o niskich wartościach – do 500 zł – planowane jest na I kwartał 2023 r.

W dalszej kolejności rozbudowana zostanie funkcjonalność automatycznego poszukiwania majątku w wyniku połączenia z systemami, takimi jak: WRO-SYSTEM⁸² (wierzytelności, rachunki bankowe i salda na tych rachunkach), CEPIK (pojazdy), Poltax Plus (nadpłaty, zwroty VAT), EKW (nieruchomości), CZM (informacje o nabytych/sprzedanych prawach, ruchomościach, nieruchomościach), ZUS (pracodawca, zleceniodawca) czy WAIPB⁸³ (dochody zagraniczne). Wdrożenie tej usługi zaplanowano w maju 2023 r.

Prace nad budową zintegrowanego systemu informatycznego wspomagającego pracę egzekucji *System Zarządzania Obsługą Postępowań Egzekucyjnych Należności (SZOPEN)*, który miałby zastąpić obecnie używany system informatyczny EGAPOLTAX, zostaną rozpoczęte po uzyskaniu środków finansowych na ten cel. Utworzenie wojewódzkich urzędów egzekucji administracyjnej, w których

⁸⁰ Usługa polegająca na przekazaniu przez organy egzekucyjne korespondencji w formie elektronicznej do Poczty Polskiej S.A., jej automatycznym wydrukowaniu i zakopertowaniu i doręczeniu przez Poczta Polska S.A. w formie papierowej do adresata.

⁸¹ Różnica odnośnie rozwiązania wprowadzonego w grudniu 2020 r. polega na tym, że w przypadku automatycznego zajęcia to pracownik decyduje czy, a jeśli tak – to do którego banku należy dokonać zajęcia, a w projektowanym rozwiązaniu, gdy ujawniony zostanie rachunek bankowy zobowiązanego, system automatycznie dokona zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego.

⁸² WRO-SYSTEM to system informatyczny zapewniający pracownikom KAS między innymi dostęp do danych gromadzonych przez Ministerstwo Finansów z przekazywanych przez podatników JPK_VAT oraz uzyskiwanych w ramach systemu STIR.

⁸³ Wymiana Automatyczna Informacji o Podatkach Bezpośrednich dokonywana na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626, ze zm.). Lista państw i terytoriów objętych obowiązkiem raportowania za rok 2021 r. podana została w Obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 29 marca 2022 r. (MP z 2022 r. poz. 376).

dokonywana ma być kompleksowa obsługa spraw prowadzonych przez organ egzekucyjny, będzie możliwe po wdrożeniu systemu informatycznego SZOPEN.

(akta kontroli tom II str.268-280, str. 322, 323, 327-331, 343-444;
tom IV str. 198-206)

3.5. Od 1 stycznia 2022 r. wprowadzono instytucję tymczasowego (do 96 godz.) zajęcia w toku kontroli celno-skarbowej ruchomości zobowiązanego, np. towarów lub środków transportu, na poczet jego zaległości podatkowych⁸⁴. W wyniku zastosowania instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości zobowiązani wpłacili 9,1 mln zł (należność główna). W pierwszym półroczu 2022 r. funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej przekazali do organów egzekucyjnych 144 protokoły tymczasowego zajęcia ruchomości. Organy egzekucyjne wydały: 76 postanowień o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości w całości, dziewięć postanowień o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości w części, 41 postanowień o odmowie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości. W pozostałych 18 przypadkach organy egzekucyjne nie wydały w ciągu 96 godzin postanowienia w sprawie tymczasowego zajęcia ruchomości.

Jak wskazał Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, najczęstszą przyczyną wydawania postanowień o odmowie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości były braki formalne protokołów. Przesyłane do organów egzekucyjnych protokoły tymczasowego zajęcia ruchomości nie spełniały wymogów formalnych określonych w art. 94zb ust. 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Zdarzyły się również sytuacje, w których odmówiono zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości ze względu na fakt, że rozłożono na raty spłatę należności bądź uregulowano zaległości objęte tytułem wykonawczym po dokonaniu tymczasowego zajęcia ruchomości.

Wpłaty uzyskane w pierwszych sześciu miesiącach obowiązywania nowego środka egzekucyjnego (9,1 mln zł) stanowiły 0,3% kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych przez organy egzekucyjne w tym okresie (3230,7 mln zł). Efekty stosowania instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości nie wskazują na istotną skuteczność tego środka i będą podlegały dalszemu monitorowaniu przez NIK.

(akta kontroli: tom II str. 315-319; tom IV str. 209)

3.6. Dochody podatkowe w I półroczu 2022 r. wyniosły 232 054,5 mln zł i były wyższe o 30 958 mln zł, tj. o 15,4%, w odniesieniu do zrealizowanych w analogicznym okresie 2021 r.

Dochody podatkowe w 2021 r. wyniosły 432 170,4 mln zł i były o 61 908,6 mln zł (o 16,7%) wyższe od wykonanych w 2020 r., natomiast w odniesieniu do 2019 r. (367 290,7 mln zł) były wyższe o 17,7%.

Należności podatkowe na koniec czerwca 2022 r. wyniosły 122 427,2 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. były wyższe o 6387,7 mln zł, tj. o 5,5%. Zaległości podatkowe na koniec czerwca 2022 r. wyniosły 107 393,3 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. wzrosły o 1038,9 mln zł, tj. o 1%. Najbardziej w I półroczu 2022 r. wzrosły, tj. o 1219 mln zł (o 17,7%), zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wzrost należności pozostałych do zapłaty oraz zaległości w podatku PIT wynikał głównie ze wzrostu niezapłaconych zobowiązań wynikających ze złożonych przez podatników deklaracji. W ocenie Dyrektora Departamentu Poboru Podatków, wzrost

⁸⁴ Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, ze zm.).

kwoty niezapłaconych zobowiązań zadeklarowanych przez podatników może być związany z gorszą sytuacją finansową osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, jak i gospodarstw domowych, w wyniku wzrostu inflacji czy cen nośników energii.

(akta kontroli: tom IV str. 198, 368-379; tom V str. 140-156)

W strukturze zaległości podatkowych według stanu na koniec I półrocza 2022 r. największy udział, wynoszący 80,3%, miały zaległości z VAT. Ich udział w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. (81,3%) obniżył się o 1 punkt procentowy. Zaległości netto w VAT na koniec I półrocza 2022 r. wyniosły 86 241,7 mln zł i były niższe w porównaniu do stanu na koniec 2021 r. o 235,2 mln zł, tj. o 0,3%. Zaległości w PIT stanowiły 7,6% zaległości podatkowych na koniec I półrocza 2022 r., podczas gdy na koniec 2021 r. – 6,5%. Nieznacznie zwiększył się udział zaległości w podatku akcyzowym (z 9,4% na koniec 2021 r. do 9,6% na koniec I półrocza 2022 r.), a zmniejszył się udział zaległości z CIT (z 2,7% na koniec 2021 r. do 2,5% na koniec I półrocza 2022 r.). W porównaniu do stanu na koniec 2019 r. udział zaległości z VAT w strukturze zaległości zmniejszył się o blisko 2 punkty procentowe, a zaległości z CIT z 3,1% do 2,5%. Wzrósł udział zaległości w akcyzie z 8,3% do 9,6% oraz PIT z 6,4% do 7,6%.

Należności podatkowe na koniec 2021 r. wyniosły 116 039,5 mln zł i były niższe niż na koniec 2020 r. o 3024,8 mln zł, tj. 2,5%, a w odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. utrzymały się na zbliżonym poziomie (116 720,3 mln zł). Zaległości podatkowe na koniec 2021 r. wyniosły 106 354,3 mln zł i były niższe niż na koniec 2020 r. o 2,5%, a w odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. wzrosły o 1%.

W 2021 r. wskaźnik realizacji podatków liczony jako relacja wpływów bieżących pomniejszonych o nadpłaty wymagalne do należności powstałych w okresie bieżącym ewidencjonowanych w urzędach skarbowych wyniósł 97,9% i był podobny do osiągniętego w roku poprzednim (97,6%), jak i w 2019 r. (97,7%). W I półroczu 2022 r. wskaźnik ten wyniósł 96,3%, gdy 95,8% w analogicznym okresie 2021 r.

Zaległości podatkowe bieżące (powstałe w trakcie roku sprawozdawczego) na koniec 2021 r. wyniosły 13 362,3 mln zł i były o 2,9% wyższe niż na koniec 2020 r. oraz o 4,5% wyższe niż na koniec 2019 r. Na koniec I półrocza 2022 r. zaległości te wyniosły 10 338,2 mln zł.

Na koniec 2021 r. zaległości podatkowe z lat ubiegłych wyniosły 92 884,2 mln zł i były niższe niż na koniec 2020 r. o 3,2%. W odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. były na zbliżonym poziomie. Na koniec I półrocza 2022 r. zaległości te wyniosły 103 575,4 mln zł.

(akta kontroli: tom IV str. 177-184; tom V str. 140-156)

Kwota zaległości podatkowych, wynikająca z ustaleń kontroli prawidłowości rozliczania podatków, na koniec 2021 r. wyniosła 65 830,3 mln zł (w tym bieżących 4245,9 mln zł). Złożyły się na nią zaległości z decyzji pokontrolnych wydanych przez urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy celno-skarbowe – 50 010 mln zł (w tym bieżące 1936,6 mln zł) oraz zaległości z decyzji pokontrolnych wydanych przez urzędy skarbowe 15 820,4 mln zł (w tym bieżące 2309,3 mln zł). W porównaniu do stanu na koniec 2020 r. kwota zaległości ogółem wynikająca z decyzji pokontrolnych zmniejszyła się o 5,8%, a w odniesieniu do stanu na koniec 2019 r. o 10,5%, natomiast zaległości bieżące zmniejszyły się o 4,4% w porównaniu ze stanem na koniec 2020 r. oraz o 39,3% w porównaniu z końcem 2019 r.

(akta kontroli: tom II str. 302; tom IV str. 180; tom V str. 369)

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wskazał, że wysokość zaległości podatkowych wynikających z ustaleń kontroli rozliczeń podatków uzależniona jest

w głównej mierze od liczby stwierdzonych w trakcie kontroli nieprawidłowości oraz wysokości wykrytych uszczupleń. Na spadek kwoty omawianych zaległości mogła mieć wpływ kwota odpisanych zaległości z powodu przedawnienia. Jednak z danych zawartych w Hurtowni WHTAX brak jest możliwości wyodrębnienia kwot odpisanych z powodu przedawnienia w zakresie zaległości wynikających z decyzji pokontrolnych.
(akta kontroli: tom IV str. 242)

Na koniec I półrocza 2022 r. kwota zaległości podatkowych wynikająca z ustaleń kontroli prawidłowości rozliczania podatków wyniosła 63 817,7 mln zł (w tym bieżących – 1838,9 mln zł) i w odniesieniu do stanu na koniec I półrocza 2021 r. zmniejszyła się o 4,6% (bieżących o 2,7%).

Wskaźnik realizacji zaległości z lat ubiegłych⁸⁵, mierzony relacją wpływów z tytułu zaległości z lat ubiegłych do sumy zaległości z lat ubiegłych, w 2021 r. wyniósł 4,4% i w porównaniu do 2020 r. poprawił się o 1,3 punktu procentowego oraz o 0,7 punktu procentowego w porównaniu do osiągniętego w 2019 r. W I półroczu 2022 r. wyniósł⁸⁶ 3,6% i w odniesieniu do I półrocza 2021 r. wzrósł o 0,4 punktu procentowego.

(akta kontroli: tom IV str. 180; tom V str. 140-156)

3.7. W 2021 r. z powodu bezskuteczności egzekucji organy egzekucyjne umorzyły postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości podatkowych i celnych na kwotę 5888,8 mln zł. W 2020 r. kwota umorzonych zaległości podatkowych i celnych wyniosła 6726,7 mln zł i w porównaniu do 2019 r. (9942,6 mln zł) zmniejszyła się, w szczególności w rezultacie obniżenia się kwot zaległości bieżących kierowanych do egzekucji. W I półroczu 2022 r. z powodu bezskuteczności organy egzekucyjne umorzyły prowadzone postępowania egzekucyjne w stosunku do zaległości na kwotę 2643,3 mln zł, tj. o 30,7% więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Kwota zaległości podatkowych i celnych wynikająca z umorzonych postępowań egzekucyjnych stanowiła 18,9% kwoty zaległości podatkowych objętej tytułami wykonawczymi według stanu na 30 czerwca 2022 r., gdy analogicznie kwota ta stanowiła 19,2% kwoty zaległości podatkowych i celnych objętej tytułami wykonawczymi według stanu I półrocza 2021 r. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił m.in., że było to wynikiem wzrostu liczby tytułów wykonawczych, w przypadku których dalsze prowadzenie egzekucji nie doprowadziłoby do wyegzekwowania zaległości. W I półroczu 2022 r. prowadzone postępowanie egzekucyjne zostało umorzone z powodu bezskuteczności egzekucji na podstawie 56 330 tytułów wykonawczych. Było to o 28 902 tytułów więcej niż w I półroczu 2021 r.
(akta kontroli: tom IV str. 183-194; tom V str. 140-156)

Jak wskazał Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, pomimo podejmowanych czynności i zastosowanych środków nie w każdym przypadku postępowanie egzekucyjne kończy się wyegzekwowaniem zaległości. Zgodnie z art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁸⁷ postępowanie egzekucyjne może być umorzone, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Należy wskazać, że dłużnicy z największymi zaległościami często nie posiadają majątku ruchomego ani nieruchomości, nie mają środków na rachunkach bankowych lub ich umowy o prowadzenie rachunku bankowego zostały rozwiązane, a jeśli są osobami fizycznymi i są zatrudnione to pobierają wynagrodzenie w wysokości wolnej

⁸⁵ Wskaźnik liczony dla tytułów wykonawczych obejmujących zaległości w VAT, CIT, PIT i podatku akcyzowym.

⁸⁶ Wskaźnik liczony dla wszystkich tytułów podatkowych.

⁸⁷ Dalej także: u.p.e.a.

od potrąceń egzekucyjnych. Dodatkowo zaległości wobec Skarbu Państwa nie są jedynymi zaległościami, jakie posiadają.

W ocenie Dyrektora Departamentu Poboru Podatków na wzrost kwoty zaległości umorzonych w trybie art. 59 § 2 u.p.e.a. w postępowaniach egzekucyjnych mogła mieć wpływ również nowelizacja tego przepisu. Do 20 lutego 2021 r. przedmiotowy przepis uzależniał możliwość umorzenia postępowania egzekucyjnego w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Po zmianie postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne (...). Uznano, że nieuzasadnione jest kontynuowanie postępowań egzekucyjnych, w których nie wyegzekwuje się środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne i wobec tego nie wykona się choćby w niewielkiej części obowiązku poddanego tej egzekucji. Celem egzekucji administracyjnej jest przymusowa realizacja obowiązku, a nie generowanie kolejnych należności podlegających egzekwowaniu (kosztów egzekucyjnych). Umorzenie administracyjnego postępowania egzekucyjnego kończy postępowanie egzekucyjne bez osiągnięcia podstawowego celu, który spowodował jego wszczęcie, tj. bez doprowadzenia do przymusowego wykonania obowiązku podlegającego egzekucji. Zastosowanie art. 59 § 2 u.p.e.a. wymaga jednak stwierdzenia przez organ egzekucyjny, że zobowiązany nie posiada środków przewyższających koszty egzekucyjne oraz że stan ten ma charakter definitywny, (...) tj. powinno być każdorazowo poprzedzone przeprowadzeniem kalkulacji stanowiącej podstawę stwierdzenia, iż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne, która następnie powinna być załączona do akt postępowania. Umorzenie postępowania egzekucyjnego z uwagi na jego bezskuteczność nie uniemożliwia przy tym ponownego wszczęcia postępowania egzekucyjnego. (...)

(akta kontroli: tom IV str. 198)

W I półroczu 2022 r. kwota należności (podatkowych) odpisanych z powodu przedawnienia wyniosła 4352,7 mln zł i w odniesieniu do analogicznego okresu 2021 r. spadła o 27,9%. W 2021 r. kwota ta w porównaniu do 2020 r. (8766,4 mln zł) wzrosła o 26,9% i wyniosła 11 123,1 mln zł. W 2019 r. z powodu przedawnienia odpisano należności w kwocie 6953,1 mln zł.

(akta kontroli: tom II str. 327; tom IV str. 183-194; tom V str. 140-156)

Jak wskazał m.in. Dyrektor Departamentu Poboru, w zakresie narzędzi umożliwiających monitorowanie zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem wskazać należy na funkcjonujący w systemie Poltax2B Plus raport nr WB.R.4.83 o nazwie *Raport przedawnień*. Dla celów monitorowania zaległości przedawnionych oraz zagrożonych przedawnieniem stworzonym zostało szereg raportów w skoroszytcie „40 – Zestawienie zaległości przedawnionych” Hurtowni WHTAX, które pozwalają na monitorowanie zaległości, wobec których zachodzi podejrzenie, że już uległy przedawnieniu oraz zaległości, dla których zbliża się okres przedawnienia. Zasilanie Hurtowni WHTAX odbywa się bez zakłóceń, zgodnie z harmonogramem pobrań przyjętym na dany rok. Wszelkie zgłoszenia do raportu WB.R.4.83 są analizowane na bieżąco, natomiast realizacja modyfikacji raportu oraz naprawa zgłoszonych błędów odbywa się w ramach dostępnych zasobów z uwzględnieniem wszelkich zadań priorytetowych, wynikających ze zmian przepisów prawa. Należy również wspomnieć, że zostały opracowane wymagania biznesowe mające na celu wdrożenie w systemie Poltax2B Plus zmiany algorytmu obliczania terminu przedawnienia, która to zmiana spowoduje zwiększenie funkcjonalności systemu oraz dostosowanie do wymogów prawa w zakresie prezentowania terminu

przedawnienia zobowiązania. Termin realizacji wspomnianych wymagań biznesowych nie jest obecnie znany i jest uzależniony od szeroko rozumianych zasobów z uwzględnieniem zadań priorytetowych. Obecnie trwają prace nad opracowaniem wymagań biznesowych mających na celu wdrożenie zmiany w Poltax2B Plus, związanej z realizacją funkcjonalności Karta Przedawnień. Aktualnie nie są znane terminy zakończenia prac nad ww. dokumentem oraz termin wdrożenia produkcyjnego funkcjonalności. Niezależnie od powyższego, w związku z tworzeniem nowej hurtowni danych CHD, raporty w zakresie przedawnień istniejące obecnie w Hurtowni WHTAX zostaną zaimplementowane w nowej hurtowni.

(akta kontroli: tom IV str. 362-364)

NIK zwraca uwagę, że mimo upływu ponad dwóch lat od uruchomienia (30 września 2020 r.) w systemie Poltax2B Plus raportu (WB.R.4.83) zawierającego dane o zdarzeniach mających wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia, nie spełnia on oczekiwań użytkowników.

3.8. W okresie 2021-2022⁸⁸ nie został uchwalony projekt ustawy zmieniającej ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw, wpisany 30 października 2020 r. do *Wykazu Prac Legislacyjnych i Programowych Rady Ministrów* pod numerem UD143. Prace nad projektem rozpoczęto w Ministerstwie Finansów w I półroczu 2020 r.

W projekcie ustawy (UD143) zawarto zmiany, które zakładały dodanie do katalogu dokumentów stanowiących podstawę egzekucji administracyjnej deklaracji złożonej w państwie innym niż Polska, umożliwienie wszczęcia egzekucji administracyjnej mimo braku na deklaracji pouczenia, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, wyłączenie obowiązku doręczenia, w tym przypadku zobowiązanemu, upomnienia oraz uregulowanie sposobu przeliczenia podatku VAT zadeklarowanego w obcej walucie na walutę polską.

W trakcie kontroli P/20/010 *Egzekwowanie zaległości podatkowych*⁸⁹ ówczesny Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego, do zadań którego należało w szczególności przygotowywanie rozwiązań legislacyjnych w zakresie prowadzenia postępowania egzekucyjnego⁹⁰, podał, że zmiany ujęte w ustawie zmieniającej ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji były pilne ze względu na regulacje dotyczące przymusowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest inne państwo niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja.

W aktualnym stanie prawnym brak jest możliwości przymusowego dochodzenia podatku od towarów i usług rozliczonego w procedurze szczególnej, w przypadku gdy miejscem transakcji jest Polska, zaś miejscem zamieszkania lub siedziby podatnika oraz państwem jego identyfikacji jest inne państwo i w tym państwie identyfikacji została złożona deklaracja. NIK po kontroli R/18/001 *Wykonywanie zadań związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) rozliczanym w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS)*, w czerwcu 2019 r., wnioskuje o sfinalizowanie rozpoczętych analiz i podjęcie kolejnych działań zmierzających do opracowania projektów odpowiednich zmian w przepisach prawa, dotyczących stosownego uwzględnienia specyfiki dochodzenia od podatników podatku rozliczanego w MOSS i konkretyzacji obowiązków wynikających z art. 63a akapit trzeci rozporządzenia

⁸⁸ Do zakończenia kontroli.

⁸⁹ Pismo z 25 września 2020 r., znak: SP6.0811.1.2020

⁹⁰ Zadania Departamentu Systemu Podatkowego w tym zakresie przeszły od 1 lutego 2022 r. do Departamentu Polityki Podatkowej.

wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁹¹.

Według informacji przekazanych 22 sierpnia 2022 r. przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Polityki Podatkowej, w latach 2021-2022 przedawnieniu uległy należności w kwocie 753,1 tys. zł, wynikające z 1313 deklaracji dotyczących kwot podatku VAT rozliczanego w procedurze szczególnej od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby było inne państwo niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków dodał, że z dniem 31 grudnia 2022 r. przedawnieniu mogą ulec należności podatników rozliczających się w ramach procedury szczególnej VAT-OSS w kwocie 344,1 tys. zł⁹².

Dyrektor Departamentu Polityki Podatkowej poinformował, że w toku procesu legislacyjnego projektu ustawy UD143 rozważano możliwość wyodrębnienia z projektu regulacji dotyczącej procedury szczególnej VAT-MOSS⁹³, następnie VAT-OSS⁹⁴ i dołączenia tych regulacji do innego projektu ustawy. Nie podjęto takiej decyzji, ponieważ wiązałyby się to ze zmianą wpisu do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów* projektu ustawy, do którego regulacja zostałaby włączona, co niewątpliwie wpływałoby na wydłużenie procesu legislacyjnego takiego projektu. W latach 2020-2022 w Ministerstwie Finansów nie prowadzono innych nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, do których regulacja mogłaby zostać przeniesiona.

Od 1 lipca 2021 r. przepisy dyrektywy VAT w zakresie MOSS uległy istotnym zmianom⁹⁵, w związku z rozszerzeniem tej procedury do tzw. One Stop Shop (OSS). Dodana została również nowa procedura związana z importem, tzw. Import One Stop Shop (IOSS)⁹⁶.

Wpłynęło to na wzrost liczby transakcji objętych procedurami szczególnymi (podmioty zarejestrowane do procedur szczególnych za I półrocze 2021 r. złożyły 9,4 tys. deklaracji, zaś 58,4 tys. za I półrocze 2022 r.). Kwota należności niezapłaconych (bez

⁹¹ Dz. U. UE L nr 77 z 23 marca 2011 r. s. 1, ze zm.

⁹² Według stanu na dzień 28 listopada 2022 r.

⁹³ Mini – One Stop Shop – MOSS - mechanizm szczególny rozliczania VAT od usług elektronicznych w tzw. małym punkcie kompleksowej obsługi, MOSS umożliwiał zadeklarowanie i rozliczenie VAT z tytułu świadczenia ww. usług w państwie członkowskim siedziby (identyfikacji) usługodawcy zamiast w państwie usługobiorcy (państwo członkowskie konsumpcji). Państwo identyfikacji przekazywało należny VAT do różnych państw konsumpcji. Wyróżnia się procedurę unijną oraz procedurę nieunijną. Procedura unijna dotyczy podatników świadczących usługi telekomunikacyjne, nadawcze lub elektroniczne i posiadających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE, lecz nie w państwie członkowskim konsumpcji, a procedura nieunijna dotyczyła podmiotów, które nie posiadają siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE.

⁹⁴ System OSS – One-Stop-Shop – także sprzedaż wysyłkowa do osób prywatnych po przekroczeniu przez sprzedawcę ustawowego progu w wysokości 10 tys. euro. Od 1 lipca 2021 r. system umożliwia zgłaszanie wszystkich transakcji wysyłkowych, dokonanych w Europie w ramach jednej, skonsolidowanej deklaracji VAT, składanej w kraju, w którym sprzedawca posiada siedzibę.

⁹⁵ Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz. Urz. UE L nr 348 z 29.12.2017, str. 7) oraz Dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z dnia 21 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych krajowych dostaw towarów (Dz. Urz. UE L nr 310 z 2.12.2019, str. 1).

⁹⁶ System IOSS – Import One-Stop-Shop – procedura szczególna, która pozwala na rozliczenie VAT należnego z tytułu SOTI (sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich do państwa członkowskiego, umieszczonych w przesyłce o wartości rzeczywistej do 150 euro) państwu członkowskiemu konsumpcji, za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji.

płatnika) wzrosła z 3 mln zł na koniec 2020 r. i 79,6 mln zł na koniec 2021 r. do 799,6 mln zł na koniec czerwca 2022 r.⁹⁷

NIK zwraca uwagę, że chociaż minęły ponad trzy lata od skierowania przez NIK po kontroli R/18/001 wniosku do Ministra Finansów, a ponad dwa lata od zidentyfikowania w Ministerstwie Finansów pilnej potrzeby uregulowania przymusowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych, to prace legislacyjne w tym zakresie nie zakończyły się.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Podatkowej wyjaśniła, że na tempo prac legislacyjnych nad projektem ustawy wpływała wielość interesariuszy, dla których działania projekt ustawy ma istotne znaczenie. Projektowane rozwiązania oddziałują bowiem m.in. na wierzycieli należności publicznoprawnych, podlegających egzekucji administracyjnej, administracyjne organy egzekucyjne, sądowe organy egzekucyjne oraz na dłużników zajętej wierzytelności. Interesariusze ci podlegali różnym resortom bądź byli podmiotami niebędącymi organami administracji publicznej (np. Poczta Polska S.A. działająca jako wierzyciel opłat abonamentowych, banki, Krajowa Izba Rozliczeniowa S.A.). Opracowanie rozwiązań, które zapewnią pogodzenie interesów wszystkich podmiotów i pozwolą na sprawne wdrożenie tych rozwiązań, powodowała konieczność prowadzenia czasochłonnych uzgodnień.

Po uzyskaniu 30 października 2020 r. informacji o włączeniu projektu do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów* projekt ustawy UD143 podlegał uzgodnieniom, konsultacjom publicznym i opiniowaniu. Liczne uwagi były analizowane. Czasochłonne okazały się uzgodnienia w zakresie ujęcia w projekcie ustawy UD143 zmiany sposobu obliczania opłaty egzekucyjnej. Część uwag została uwzględniono, przez co wystąpiła konieczność przygotowania zmienionego projektu ustawy UD143, uzasadnienia i Oceny Skutków Regulacji⁹⁸. Zmieniony projekt ustawy był dodatkowo konsultowany z niektórymi departamentami Ministerstwa Finansów, np. z Departamentem Cei, Departamentem Poboru Podatków. W związku ze zmianą zakresu przedmiotowego projektu ustawy Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej skierował 29 czerwca 2021 r. wniosek do Przewodniczącego Zespołu do Spraw Programowania Prac Rządu o aktualizację wpisu w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów (została opracowana kolejna wersja projektu ustawy UD143, zmienione uzasadnienie i OSR). Ministerstwo Finansów 22 lipca 2021 r. otrzymało informację o aktualizacji wpisu projektu ustawy UD143.

Do lipca 2022 r. trwały prace związane z przygotowaniem nowego projektu ustawy, uzasadnienia i OSR do rozpatrzenia 18 sierpnia 2022 r. przez Stały Komitet Rady Ministrów, jak również prace nad projektami dziesięciu aktów wykonawczych wraz z uzasadnieniami i OSR.

W wyniku skierowania 4 sierpnia 2021 r. projektu ustawy UD143 (wersja z 23 lipca 2021 r.) do ponownych uzgodnień, konsultacji publicznych i opiniowania, wpływały uwagi wymagające analizy. Rządowe Centrum Legislacji 15 września 2022 r. skierowało projekt ustawy (wersja z 25 sierpnia 2022 r.) do Komisji Prawniczej.

(akta kontroli str. tom II str.328-331, 418-444; tom III str. 80-241, 342-345, 405-572; tom V str. 365-367)

⁹⁷ Według informacji Departamentu Polityki Podatkowej z dnia 18 listopada 2022 r., podane kwoty mogą różnić się od zaległości faktycznych ze względu na błędy w otrzymywanych od Państw Członkowskich danych, jak również ze względu na niestabilność techniczną systemu do obsługi procedury OSS i IOSS w całej Unii Europejskiej.

⁹⁸ Dalej: OSR.

3.9. Szef KAS monitorował skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych, wykorzystując mierniki określone w *Kierunkach działania i rozwoju KAS*. W okresie 2020-2022 (I półrocze) administracja skarbową osiągnęła cel *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* określony w *Kierunkach działania i rozwoju KAS* na poszczególne lata 2020-2022. Planowaną wartość osiągnięto dla dwóch z trzech badanych mierników w 2020 r. oraz wszystkie w pozostałych latach.

Wartość miernika *Realizacja należności publicznoprawnych* planowana w 2020 r. w kwocie wyższej niż 354 420 mln zł wyniosła 374 588,4 mln zł i została osiągnięta w planowanej kwocie w 15 izbach administracji skarbowej (nie została zrealizowana w IAS w Gdańsku). W 2021 r. planowano, że administracja skarbową zrealizuje wskaźnik w kwocie wyższej niż w 2020 r., tj. należności publicznoprawne wyniosą ponad 427 939 mln zł. Wartość zrealizowana wyniosła 435 779,5 mln zł i została osiągnięta na poziomie oczekiwanym we wszystkich izbach administracji skarbowej.

Według stanu na 30 czerwca 2022 r. należności publicznoprawne wyniosły 236 771,8 mln zł, tj. administracja skarbową osiągnęła oczekiwaną wartość miernika (powyżej 215 682,7 mln zł). Oczekiwaną wartość osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej.

Administracja skarbową w latach 2020-2021 i w I półroczu 2022 r. osiągnęła oczekiwaną wartość (niższą lub równą 105%) miernika *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych*, stanowiącego relację kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec okresu sprawozdawczego roku bieżącego do kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec analogicznego okresu sprawozdawczego roku poprzedniego. W 2020 r. miernik wyniósł 103,5%, w 2021 r. – 96,3%, w I półroczu 2022 r. – 98,01%. W 2020 r. oczekiwaną wartość osiągnęło 13 izb administracji skarbowej (z wyjątkiem Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku, Katowicach i Poznaniu), a w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. – wszystkie izby.

(akta kontroli: tom IV str. 381-382)

W 2021 r. do pomiaru realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*, Szef KAS w *Kierunkach działania i rozwoju KAS* na ten rok określił dodatkowo dwa inne mierniki (osiągnięte przez administrację skarbową). Miernik *Udział liczby tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych* wyniósł 64,8%, a oczekiwano ponad 60,15%. Oczekiwaną wartość osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej, z wyjątkiem Izby Skarbowej w Warszawie. Wartość drugiego miernika *Kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym* wyniosła 4590,7 mln zł i była wyższa od oczekiwanej wartości (4091,8 mln zł). Wszystkie izby administracji skarbowej osiągnęły oczekiwaną wartość.

W I półroczu 2022 r. administracja skarbową osiągnęła miernik *Egzekucja zaległości*⁹⁹. W I półroczu 2022 r. wyegzekwowano kwotę 3310 mln zł, tj. wyższą od planowanej (co najmniej 1998 mln zł). Oczekiwaną wartość osiągnęły wszystkie izby administracji skarbowej.

Administracja skarbową w 2020 r. nie osiągnęła celu *Zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych*. Miernik realizacji tego celu *Efektywność egzekucji*, stanowiący relację kwoty wyegzekwowanej w 2020 r. do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia, w tym okresie wyniósł 32,5%, podczas gdy oczekiwano ponad 39,5%. Oczekiwaną wartość osiągnęły trzy izby administracji skarbowej. W *Raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju Krajowej*

⁹⁹ Kwota wyegzekwowana w okresie sprawozdawczym.

Administracji Skarbowej na 2020 r. Szef KAS wskazał, że niezrealizowanie miernika było związane z dużym, o 1 682 538 tys. zł (o 33%), spadkiem kwoty wyegzekwowanych zaległości, na co wpływ miała sytuacja związana z epidemią COVID-19, jak również brak wypłacalności dłużników w wyniku utraty pracy i trudnej sytuacji finansowej przedsiębiorców, w szczególności z branż objętych ograniczeniami w prowadzeniu działalności gospodarczej, obniżeniem stanu osobowego w organach egzekucyjnych w związku z ograniczeniami sanitarnymi oraz w wyniku zwiększonej liczby zachorowań, ograniczoną możliwością przeprowadzenia egzekucji w terenie ze względu na epidemię COVID-19 i związane z nią ograniczenia sanitarne.

(akta kontroli: tom II str. 497; tom IV str. 381-382)

3.10. Ministerstwo Finansów w okresie objętym kontrolą przeprowadziło i zakończyło wystąpieniami pokontrolnymi w jednostkach KAS 20 kontroli z obszaru kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych i egzekucyjnych, w tym:

- 19 kontroli w urzędach skarbowych, z czego jeden urząd oceniono pozytywnie, cztery negatywnie, a 14 oceniono pozytywnie z uchybieniami lub nieprawidłowościami;
- jedną kontrolę w izbie administracji skarbowej w 2021 r., którą oceniono negatywnie.

Ponadto w trakcie realizacji były dwie kontrole, rozpoczęte w 2022 r.

Zakresem kontroli objęte zostały m.in. prawidłowość prowadzenia kontroli podatkowych, działania podejmowane wobec niektórych podatników podatku VAT, CIT i PIT, zasadność i terminowość dokonywanych zwrotów podatku od towarów i usług, zagadnienia rejestracyjne i obsługa raportów z weryfikacji właściwości miejscowej i czynności sprawdzających oraz wybrane zagadnienia z zakresu egzekucji administracyjnej.

W urzędach skarbowych ocenionych negatywnie stwierdzone nieprawidłowości i zalecenia dotyczyły m.in.:

- *czynności sprawdzających i kontroli podatkowej* podejmowanych wobec wybranych podatników podatku VAT, CIT i PIT, nadzoru w zakresie dokonywania zwrotów podatku VAT, prawidłowego i kompletnego gromadzenia materiału dowodowego na etapie prowadzonych kontroli (w szczególności przy weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT), rzetelności i staranności sporządzania protokołów z kontroli, działań w przypadkach pozyskania informacji zewnętrznych dotyczących podejrzeń w zakresie rzetelności przeprowadzonych przez podatnika transakcji zakupu, które miały bezpośredni wpływ na kwotę dokonanego zwrotu podatku VAT;
- *zagadnień rejestracyjnych podatników i płatników*, ze szczególnym uwzględnieniem procedur prowadzenia rejestru podatników VAT, terminowości załatwiania spraw, w tym terminów dokonywania rejestracji do VAT oraz informowania podatnika o niezłatwieniu sprawy w terminie i o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy, otwierania i zamykania obowiązków podatkowych, wykreślenia podatników z rejestrów, niezwłocznego podejmowania czynności sprawdzających w zakresie uwiarygodnienia miejsca/adresu i rodzaju prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej oraz wizji lokalnej miejsc działalności gospodarczej przed dokonaniem rejestracji podatnika jako czynnego w podatku VAT;
- *prawidłowości prowadzonego postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego* wobec wybranych podmiotów w obszarze doręczeń tytułów wykonawczych, wskazywania w protokole zajęcia zabezpieczającego/

egzekucyjnego opisu ruchomości oraz niezwłocznego zawiadomienia właściwego organu prowadzącego rejestrację o dokonany zajęciu środka transportu podlegającego rejestracji, doręczania zobowiązanemu odpisu protokołu zajęcia, przestrzegania terminu na rozpoznanie żądania wyłączenia spod egzekucji rzeczy lub prawa majątkowego, wykorzystywania w postępowaniu egzekucyjnym wszelkich informacji o składnikach majątku zobowiązanego, sprawowania właściwego dozoru nad zajęтыми ruchomościami, wydawania postanowienia w sprawie zawieszenia postępowania egzekucyjnego, działań mających na celu dokonanie wpisu hipoteki przymusowej na nieruchomości.

W jedynej skontrolowanej i ocenionej negatywnie izbie administracji skarbowej stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia oraz sformułowano zalecenia m.in. w zakresie: orzekania w sprawach dotyczących egzekucji administracyjnej, wstrzymywania z urzędu, na czas określony, czynności egzekucyjnych lub postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez nadzorowany organ, opracowania i wdrożenia zasad sprawnej komunikacji, w tym poprawy przepływu informacji pomiędzy pracownikami komórek organizacyjnych izby i urzędów skarbowych oraz stosowania wytycznych, w szczególności w zakresie sprawowania skutecznego nadzoru nad pracownikami izby i urzędów skarbowych.

W skontrolowanych jednostkach ocenionych negatywnie lub pozytywnie z uchybieniami/ nieprawidłowościami kontrolujący wydawali zalecenie analizy stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w celu zapobiegania ich powstawaniu w bieżącej pracy urzędu.

W grudniu 2020 r. Departament Organizacji i Współpracy Międzynarodowej Krajowej Administracji Skarbowej wystąpił do dyrektorów izb administracji skarbowej o uwzględnienie w planach działalności kontrolnej na 2021 r. tematu *Prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czas ich trwania* wraz z zobowiązaniem do przesłania, po zakończeniu kontroli, informacji o ich wynikach, a w grudniu 2021 r. o uwzględnienie w planach na 2022 r. tematu *Egzekucja mandatów karnych* wraz z zobowiązaniem do przesłania w określonym terminie wystąpień pokontrolnych.

Informacje dostarczane w wyniku kontroli były podstawą skorygowania bądź usprawnienia funkcjonowania jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej. Kierownicy jednostek kontrolowanych informowali w wyznaczonym terminie o sposobie wykonania zaleceń, a także o podjętych działaniach.

Materiały z przeprowadzonych kontroli były przekazywane do wykorzystania w ramach sprawowanego nadzoru do departamentów merytorycznych Ministerstwa Finansów. Wyniki kontroli stanowiły podstawę do przekazania dyrektorom izb administracji skarbowej zaleceń.

(akta kontroli: tom V str. 2-44)

OCENA CZĄSTKOWA

Szef KAS na bieżąco monitorował skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych, wykorzystując mierniki określone w *Kierunkach działania i rozwoju KAS*. Administracja skarbowa osiągnęła planowany poziom większości (9 z 10) mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do badanego obszaru.

W 2021 r. organy egzekucyjne w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyegzekwowały zaległości podatkowe na kwotę 4426,8 mln zł, tj. o 11,4% mniej niż w 2019 r. natomiast o 32,4% więcej niż w roku poprzednim. W I półroczu 2022 r. wyegzekwowano 3230,7 mln zł, tj. o 70,8% więcej niż w analogicznym okresie 2021 r. W 2020 r. w stosunku do roku poprzedniego odnotowano zmniejszenie kwoty wyegzekwowanej o 33,1%. Było to spowodowane

ograniczeniami wynikającymi z sytuacji epidemicznej w kraju oraz błędami w początkowym okresie funkcjonowania systemu ewidencyjno-księgowego Poltax2B Plus (wdrożonego w styczniu 2020 r.), które uniemożliwiły lub utrudniły realizację zadań związanych z zarządzaniem zaległościami.

Nieznacznie poprawiła się ściągalność zaległości podatkowych z lat ubiegłych, chociaż była nadal niska. Wskaźnik realizacji zaległości z lat ubiegłych, mierzony relacją wpływów z tytułu zaległości z lat ubiegłych do sumy zaległości z lat ubiegłych, wyniósł 4,4% w 2021 r. i w porównaniu do 2020 r. poprawił się o 1,3 punktu procentowego oraz o 0,7 punktu procentowego w porównaniu do osiągniętego w 2019 r. W I półroczu 2022 r. wyniósł on 3,6% i w odniesieniu do I półrocza 2021 r. wzrósł o 0,4 punktu procentowego.

Minister Finansów podejmował działania mające na celu usprawnienie zarządzania zaległościami podatkowymi i poprawę skuteczności egzekucji administracyjnej. W grudniu 2020 r. wdrożono funkcjonalność mającą na celu efektywniejsze poszukiwanie rachunków bankowych za pośrednictwem systemu OGNIVO. Od 1 lipca 2021 r. wierzyciele przesyłają do organu egzekucyjnego tytuły wykonawcze i wnioski egzekucyjne za pomocą systemu teleinformatycznego *Elektroniczny Tytuł Wykonawczy (eTW)*. Od 1 stycznia 2022 r. wprowadzono instytucję tymczasowego zajęcia ruchomości zobowiązanego, na poczet jego zaległości podatkowych, w toku kontroli celno-skarbowej.

NIK zwraca uwagę, że nie zakończyły się, rozpoczęte w I półroczu 2020 r., prace legislacyjne nad projektem ustawy zmieniającej ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w którym zawarto regulacje dotyczące przymusowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest inne państwo niż Polska, a deklaracja została złożona zagranicą. Wniosek NIK skierowany ponad trzy lata temu w tej sprawie nie został zrealizowany.

IV. Uwagi i wnioski

Uwagi

NIK zwraca uwagę, że nie zostały wprowadzone istotne regulacje dotyczące przymusowego dochodzenia należności z tytułu podatku VAT rozliczanego w procedurach szczególnych od podatnika, którego miejscem zamieszkania lub siedziby jest inne państwo niż Polska i w tym państwie została złożona deklaracja¹⁰⁰.

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 Prezesa NIK. 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.

¹⁰⁰ Sprawa ta była przedmiotem wniosku NIK sformułowanego w czerwcu 2019 r. po kontroli R/18/001 *Wykonywanie zadań związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) rozliczanym w małym punkcie kompleksowej obsługi (MOSS)*.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwagi

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

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

Warszawa, 22 grudnia 2022 r.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
Marian Banaś

./.

.....
podpis

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonał:

Dyrektor
Departamentu Budżetu i Finansów
Stanisław Jarosz