



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Białymstoku

LBI.410.018.01.2022

Pan
Wojciech Orłowski
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku
ul. Jana Klemensa Branickiego 9, 15-085 Białystok

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Białymstoku ¹ , ul. Jana Klemensa Branickiego 9, 15-085 Białystok
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Wojciech Orłowski, Dyrektor IAS od 1 marca 2017 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Zarządzanie prowadzeniem przez jednostki podległe kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych.2. Prowadzenie postępowań podatkowych.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Białymstoku
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Tomasz Ambrozik, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LBI/102/2022 z 25 sierpnia 2022 r.,2. Małgorzata Przymierska-Dąbrowska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBI/103/2022 z 25 sierpnia 2022 r. (akta kontroli str.1-4)

¹ Dalej: „Izba” lub „IAS”.

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

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia zarządzanie przez Izbę prowadzeniem przez jednostki podległe kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych, a także prowadzenie przez IAS postępowań podatkowych w II instancji.

Uzasadnienie oceny ogólnej

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli IAS prawidłowo i skutecznie zarządzała prowadzeniem przez jednostki podległe kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych. Prawidłowo i rzetelnie były również prowadzone postępowania podatkowe w II instancji. IAS na koniec lat 2020-2021 i I półrocza 2022 roku osiągnęła 21 z 25 wartości mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Na bieżąco monitorowano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami i wydawano stosowne zalecenia. Jednak wybuch pandemii (COVID-19) spowodował poważne utrudnienia w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych, czy też postępowań egzekucyjnych. Dyrektor IAS prowadził w jednostkach podległych kontrole oraz zadania audytowe, które skutkowały wydaniem stosownych rekomendacji, a realizacja wniosków pokontrolnych podlegała monitorowaniu. W latach 2020-2022 (I półrocze), mimo stanu epidemii i obowiązujących w tym zakresie obostrzeń, uzyskano poprawę jakości decyzji wydanych w II instancji. Na bieżąco monitorowano czas trwania postępowań podatkowych, a w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników podejmowano działania zaradcze.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Zgodnie z zasadami funkcjonowania kontroli zarządczej w IAS i podległych urzędach⁵ Dyrektor IAS sporządzał plany działalności Izby i podległych urzędów. Podstawą sporządzenia tego dokumentu były kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) na rok 2020, 2021 i 2022⁶. W planie działalności Izby oraz podległych urzędów zawarto m. in. kierunki i cele na dany rok, planowane wartości mierników realizacji tych celów oraz najważniejsze ryzyka mające wpływ na osiąganie celów. Prowadzenie kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych w okresie objętym kontrolą odzwierciedlały następujące 22 mierniki:

- a) *kontrole pozytywne*⁷ (miernik monitorowany w 2020 roku),
- b) *liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe i wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych*⁸ (miernik monitorowany w 2020 roku),
- c) *skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)*⁹ (miernik monitorowany w 2020 roku),

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

⁴ 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.

⁵ Zarządzenie Dyrektora IAS nr 24/2018 z 23 czerwca 2018 r., zwane dalej: „zasadami funkcjonowania kontroli zarządczej”.

⁶ Zarządzenia Szefa KAS w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2020, na rok 2021 oraz na rok 2022, odpowiednio nr 73 z 20 grudnia 2019 r., nr 135 z 30 grudnia 2020 r. oraz nr 67 z 29 grudnia 2021 r.

⁷ Miernik stopnia realizacji celu *kontrole pozytywne* ustalany był na podstawie dzielenia liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł przez liczbę zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych.

⁸ Miernik stopnia realizacji celu *liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe i wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych* ustalany był na podstawie liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie cen transferowych.

⁹ Miernik stopnia realizacji celu *skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)* ustalany był na podstawie dzielenia liczby kontroli pozytywnych (z ustaleniami ≥ 100 tys. zł) w zakresie CIT przez ogólną liczbę kontroli w zakresie CIT.

- d) wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych¹⁰ (miernik monitorowany w 2020 roku),
- e) ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych¹¹ (miernik monitorowany w 2020, 2021 i 2022 roku),
- f) realizacja należności publicznoprawnych¹² (miernik monitorowany w 2020, 2021 i 2022 roku),
- g) efektywność egzekucji¹³ (miernik monitorowany w 2020 roku),
- h) skuteczność kontroli dotyczących podatków¹⁴ (miernik monitorowany w 2021 roku),
- i) efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych¹⁵ (miernik monitorowany w 2021 i 2022 roku),
- j) skuteczność kontroli dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)¹⁶ (miernik monitorowany w 2021 roku),
- k) sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych¹⁷ (miernik monitorowany w 2021 roku),
- l) udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych¹⁸ (miernik monitorowany w 2021 roku),
- m) kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym¹⁹ (miernik monitorowany w 2021 roku),
- n) efektywność kontroli podatkowych²⁰ (miernik monitorowany w 2022 roku),
- o) realizacja kontroli dotyczących podatków²¹ (miernik monitorowany w 2022 roku),

¹⁰ Miernik stopnia realizacji celu *skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)* ustalany był na podstawie dzielenia liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych w toku których wystąpiono z żądaniem udostępnienia plików JPK na żądanie przez liczbę zakończonych kontroli celno-skarbowych, których zakres i okres objęty kontrolą uprawniały do żądania przekazania plików JPK.

¹¹ Miernik stopnia realizacji celu *ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych* ustalany był na podstawie dzielenia kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec okresu sprawozdawczego roku bieżącego x 100 przez kwotę zaległości wymagalnych według stanu na koniec analogicznego okresu sprawozdawczego roku poprzedniego.

¹² Miernik stopnia realizacji celu *realizacja należności publicznoprawnych* ustalany był na podstawie kwoty dochodów (wpływy – zwroty) do realizacji dla danego województwa.

¹³ Miernik stopnia realizacji celu *efektywność egzekucji* ustalany na podstawie dzielenia kwoty wyegzekwowanej x 100 przez kwotę objętą tytułami wykonawczymi do załatwienia.

¹⁴ Miernik stopnia realizacji celu *skuteczność kontroli dotyczących podatków* ustalany na podstawie dzielenia liczby zakończonych postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł przez liczbę zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

¹⁵ Miernik stopnia realizacji celu *efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych* ustalany na podstawie liczby przeprowadzonych kontroli cen transferowych narastająco.

¹⁶ Miernik stopnia realizacji celu *skuteczność kontroli dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)* ustalany na podstawie dzielenia liczby zakończonych postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi CIT powyżej 100 tys. zł w kluczowych podmiotach przez liczbę zakończonych postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatku CIT w kluczowych podmiotach.

¹⁷ Miernik stopnia realizacji celu *sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych* ustalany na podstawie dzielenia liczby zakończonych postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. przez liczbę postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., będących w toku wg. stanu na 1 stycznia 2021 r. (wartość stała dla całego 2021 r.), przy czym wartość mianownika jest wartością stałą dla całego roku obliczoną wg. stanu na 1 stycznia 2021 r.

¹⁸ Miernik stopnia realizacji celu *udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych* ustalany na podstawie dzielenia liczby tytułów wykonawczych, które zostały zakończone zapłatą x 100 przez liczbę tytułów wykonawczych zakończonych.

¹⁹ Miernik stopnia realizacji celu *kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym* ustalany był na podstawie kwoty wyegzekwowanych zaległości.

²⁰ Miernik stopnia realizacji celu *efektywność kontroli podatkowych* ustalany był na podstawie dzielenia liczby zakończonych, kontroli celno-skarbowych i liczby zatwierdzonych kontroli podatkowych w okresie sprawozdawczym z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł lub obniżeniem straty podatkowej co najmniej o kwotę 15.000 zł przez liczbę zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

²¹ Miernik realizacji celu *realizacja kontroli dotyczących podatków* ustalany był na podstawie dzielenia liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych przez liczbę zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych w analogicznym okresie sprawozdawczym roku 2021.

- p) realizacja kontroli wobec podmiotów znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²² (miernik monitorowany w 2022 roku),
- q) egzekucja zaległości²³ (miernik monitorowany w 2022 roku). (akta kontroli str. 8-151)

Z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS, Izba przekazywała Szefowi KAS kwartalne raporty zawierające stopień realizacji celów, osiągnięty poziom wartości mierników w danym okresie sprawozdawczym oraz wyniki analizy ryzyka wraz z informacjami o podjętych działaniach zapobiegawczych. W latach 2020-2022 (I półrocze) IAS osiągnęła wartości planowane dla 19 z 22 mierników stopnia realizacji celów (86,4%)²⁴. Z przedłożonych raportów wynikało, że w 2020 roku Izba nie osiągnęła planowanej wartości dwóch mierników, tj. efektywność egzekucji (planowana wartość miernika stopnia realizacji celu na 2020 rok wynosiła >39,5%, a osiągnięta 31,95%) oraz ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych (planowana wartość miernika stopnia realizacji celu na 2020 rok wynosiła ≤105%, a osiągnięta 140,16%). Kierownik Referatu Wsparcia Zarządzania wyjaśnił, że przyczynami niewykonania miernika efektywność egzekucji były m.in.: [1] wybuch pandemii COVID-19, który spowodował niewystawienie przez komórkę wierzycielską tytułów wykonawczych w II kwartale 2020 roku oraz konieczność powstrzymania się od podejmowania czynności egzekucyjnych oraz ograniczenie prowadzenia egzekucji w terenie, braki kadrowe, pogorsząca się sytuacja finansowa zobowiązanych; [2] bezskuteczność egzekucji wobec dłużników przebywających za granicą; [3] wzrost zaległości trudno ściągalnych na skutek braku majątku dłużnika; [4] wpływ tytułów wykonawczych obejmujących duże kwoty w drugiej połowie IV kwartału 2020 roku co uniemożliwiało ich realizację przed końcem roku; [5] prowadzenie egzekucji z nieruchomości, które, ze względu na procedury jest rozciągnięta w czasie; [6] prowadzenie egzekucji z jednego składnika majątku, jakim jest wynagrodzenie lub świadczenie emerytalno-rentowe; [7] zbyt duża ilość tytułów wykonawczych przypadających do załatwienia na jednego pracownika. Nieosiągnięcie poziomu miernika ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych spowodowane było wysokimi kwotami przypisów z decyzji wydanych przez naczelnika US i UCS, których nie dało się wyegzekwować, co skutkowało skokowym wzrostem zaległości oraz pogorszeniem sytuacji finansowej podatnika, zmniejszającym skuteczność egzekucji. W 2021 roku Izba nie osiągnęła zakładanej wartości jednego miernika, tj. sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych (planowana wartość miernika stopnia realizacji celu na 2021 rok wynosiła >90%, a osiągnięta 57,14%). Kierownik Referatu Wsparcia Zarządzania wyjaśnił: realizacja miernika jest niezależna od działań IAS w Białymstoku, ponieważ wszystkie pozostałe niezakończone sprawy (3 z 7 spraw) są przejęte do prowadzenia przez Szefa KAS. Szef Kas do końca 2021 roku nie wydał decyzji w ww. przejętych sprawach. Na koniec II kwartału 2022 roku Izba osiągnęła planowane wartości wyszczególnionych mierników.

(akta kontroli str. 75-151, 153-165)

W okresie objętym kontrolą dochody podatkowe osiągnięte przez IAS sukcesywnie rosły i wynosiły w 2020 roku 4 282,6 mln zł²⁵, w 2021 roku 5 070,2 mln zł²⁶, a na koniec II kwartału 2022 roku 2 410,9 mln zł²⁷. Kierownik Referatu Wsparcia Zarządzania wyjaśnił: najistotniejszym czynnikiem generującym wzrost dochodów podatkowych w IAS w Białymstoku jest to, że od roku 2021 największe podmioty są obsługiwane przez Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie. Odejście podmiotów z województwa podlaskiego

²² Miernik stopnia realizacji celu realizacja kontroli wobec podmiotów znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustalany był na podstawie liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych w zakresie podatku CIT wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które w roku podatkowym poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo osiągnęły udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określony zgodnie z art. 7 ust. 1 tej ustawy, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 1%.

²³ Miernik stopnia realizacji celu egzekucja zaległości ustalany był na podstawie kwoty wyegzekwowanej w okresie sprawozdawczym.

²⁴ Mierniki dotyczące kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych w IAS i jednostkach podległych.

²⁵ Wzrost w stosunku do roku 2019 (4 178,3 mln. zł) o 2,5%.

²⁶ Wzrost w stosunku do roku 2020 o 18,4%.

²⁷ Wzrost w stosunku do analogicznego okresu 2021 roku (2 230,2 mln. zł) o 8,1%.

(głównie z branży mleczarskiej) miało wpływ na wzrost dochodów budżetowych odnotowanych przez IAS w Białymstoku. Podmioty te generowały duże zwroty podatku VAT, co skutkowało obniżeniem dochodów w latach poprzednich.

Głównymi źródłami dochodów podatkowych scentralizowanych i niescentralizowanych były:

- w 2020 roku podatek dochodowy od osób fizycznych 58,8%, podatek od towarów i usług 18,9%, CIT 7,9%;
- w 2021 roku podatek dochodowy od osób fizycznych 55,4%, podatek od towarów i usług 25,1%, CIT 6,7%;
- w I połowie 2022 roku podatek dochodowy od osób fizycznych 50,2%, podatek od towarów i usług 26,5%, CIT 11,1%. (akta kontroli str. 152-165)

Na koniec 2020 roku saldo zaległości podatkowych wzrosło w porównaniu do końca 2019 roku o 40,2%, tj. z 1 106,3 mln zł do 1 550,6 mln zł. Z kolei na koniec 2021 roku stan zaległości wynosił 1 496,2 mln zł (spadek o 3,5%). Na koniec I półrocza 2022 roku saldo zaległości wyniosło 1 533,8 mln zł. Kierownik Referatu Wsparcia Zarządzania wyjaśnił, że *główną przyczyną wzrostu/spadku zaległości podatkowych w latach 2020-2022 było wydawanie decyzji wymiarowych na znaczne kwoty, które były trudne do wyegzekwowania w związku z brakiem majątku zobowiązanych. Zdarzały się sytuacje, gdy postępowanie egzekucyjne było umarzone wobec bezskuteczności egzekucji. Przy stosunkowo niewysokich wpływach podlaskich urzędów skarbowych, wysokie niewyegzekwowane kwoty wynikające z decyzji wymiarowych, miały istotny wpływ na poziom wskaźnika.*

(akta kontroli str. 152-165)

1.2. Zgodnie z zatwierdzonymi planami kontroli, w latach 2020-2022 (do końca II kwartału) IAS przeprowadziła łącznie 15 kontroli wewnętrznych²⁸ w zakresie prawidłowości rozliczania podatków, postępowań podatkowych oraz egzekwowania należności podatkowych. Kontrole przeprowadzono w 11 podległych urzędach skarbowych w Białymstoku²⁹ (cztery kontrole), Kolnie, Siemiatyczach, Augustowie (dwie kontrole), Sokółce, Wysokim Mazowieckiem (dwie kontrole), Zambrowie (dwie kontrole), Hajnówce oraz Łomży. Zagadnienia objęte kontrolą dotyczyły: [1] prawidłowości przebiegu procesu egzekucyjnego oraz rejestrowania zdarzeń w EGAPOLTAX dla tytułów wykonawczych z najstarszą datą wpływu; [2] realizacji zadań urzędu skarbowego w zakresie prawidłowości dokonywania oraz zasadności przedłużania zwrotów podatku od towarów i usług; [3] efektywności typowania i prowadzenia kontroli podatkowych oraz wykorzystania wyników kontroli w prowadzonych postępowaniach z uwzględnieniem terminów przedawnienia; [4] weryfikacji działań podejmowanych przez organ podatkowy w celu wyjaśnienia i likwidacji nadpłat; [5] organizacji zawiadomienia właściwej komórki urzędu o czynach karnych skarbowych z uwzględnieniem zagrożenia przedawnienia należności publiczno-prawnych i karalności czynu; [6] zasadności i prawidłowości umorzeń postępowań egzekucyjnych w IV kwartale 2019 roku i w I półroczu 2020 roku; [7] monitorowania podmiotów rozliczających się z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych z uwzględnieniem prowadzonych analiz, czynności sprawdzających, typowania do kontroli, realizacji kontroli oraz prowadzonych postępowań podatkowych; [8] egzekucji mandatów karnych. W 10 kontrolach wystawiono ocenę pozytywną, a w przypadku pięciu – ocenę pozytywną z uchybieniami, które dotyczyły: [1] przekroczenia 60-cio dniowego terminu na wszczęcie egzekucji administracyjnej; [2] nieskuteczności pod względem finansowym zastosowania pierwszych środków egzekucyjnych; [3] dłuższych niż 180 dni przerw w dokonywaniu kolejnych czynności egzekucyjnych; [4] braku odnotowania w EGAPOLTAX faktu wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego; [5] przewlekłości w przekazywaniu informacji o naruszeniu przepisów prawa podatkowego do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych lub przekazywanie jej w terminach nie pozwalających na przeprowadzenie czynności poprzedzających wszczęcie postępowań karnych skarbowych; [6] niewystarczającego nadzoru kierowników poszczególnych komórek Urzędu nad czynnościami pracowników związanymi z kierowaniem informacją o naruszeniu przepisów prawa podatkowego do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych; [7] niewystarczającego działania monitorującego w celu

²⁸ Pięć w 2020 roku, siedem w 2021 roku i trzy w I półroczu 2022 r.

²⁹ Pierwszy i Drugi Urząd Skarbowy.

uniknięcia przedawnienia karalności czynu; [8] niewydania postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego; [9] podpisania postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego bez upoważnienia; [10] wydania postanowienia w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego po dwóch latach od daty przedawnienia zaległości; [11] niezajęcia rachunku bankowego i wynagrodzenia zobowiązanego, który był zatrudniony i osiągał dochód; [12] nieterminowej rejestracji zdarzeń egzekucyjnych w EGAPOLTAX. Jednostki podległe, które otrzymały zalecenia, w wyznaczonym terminie, poinformowały Dyrektora Izby o sposobie ich realizacji. (akta kontroli str. 166-278)

W 2021 roku Referat Audytu Wewnętrznego IAS przeprowadził dwa zadania audytowe, tj.: czynności doradcze w obszarze zarządzania zaległościami podatkowymi ze szczególnym uwzględnieniem wysokości należności pozostałych do zapłaty i wykonanych dochodów³⁰ oraz zadanie zapewniające na temat prowadzenia postępowań w zakresie przekazania środków zgromadzonych na rachunku VAT na wskazany rachunek rozliczeniowy podatnika³¹. Na podstawie czynności doradczych wydano dwie rekomendacje dotyczące konieczności objęcia kontrolą funkcjonalną procesu przedawnień zobowiązań podatkowych w zakresie dokumentowania działań zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i wymaganych terminach oraz przeprojektowania formuł kart kontrolnych. W przypadku zadania zapewniającego wydano rekomendacje dla Urzędu Skarbowego w Grajewie oraz w Hajnówce. Dotyczyły one m.in.: [1] aktualizacji wewnętrznej procedury postępowania w sprawie obsługi mechanizmu podzielonej płatności z uwzględnieniem obowiązujących przepisów; [2] wdrożenia wzoru karty obiegowej, systematyzującej informacje o podatniku, umożliwiającej odnotowanie informacji w zakresie wyniku weryfikacji potwierdzającej brak zaległości wnioskującego podatnika (we wzorze należy przewidzieć możliwość wskazania źródeł informacji wykorzystanych w ramach analizy pod kątem niewykonania przyszłych zobowiązań); [3] dokonania ostatecznej weryfikacji zaległości; [4] uwzględnienia w wewnętrznej procedurze opisu sposobu dokumentowania wyniku ostatecznej weryfikacji zaległości; [4] objęcia kontrolą funkcjonalną prowadzenia postępowań podatkowych, w zakresie przekazywania środków zgromadzonych na rachunku VAT na wskazany rachunek rozliczeniowy podatnika; [5] określenia zasad nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami podatkowymi w zakresie uwolnienia środków; [6] dokonania aktualizacji „Karty weryfikacji przesłanek do wydania postanowienia POS-RV”, w zakresie uwzględniania wszystkich wymaganych podatków i należności przy dokonywaniu ostatecznej weryfikacji przed wydaniem postanowienia; [7] aktualizacji regulaminu organizacyjnego, poprzez dopisanie zadania dotyczącego orzekania w zakresie zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT dla Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej.

W 2022 roku przeprowadzono czynności monitoringu realizacji rekomendacji, które potwierdziły realizację zaleceń audytu wydanych w wyniku czynności doradczych oraz zadania zapewniającego. (akta kontroli str. 279-283)

1.3. W latach 2020-2021 nastąpił spadek liczby kontroli zakończonych, w stosunku do roku 2019 (705 kontroli), odpowiednio o 34,6% (do 461 kontroli) i 30,9% (do 487 kontroli). Liczba zakończonych kontroli podatkowych w 2021 roku, w stosunku do 2020 roku wzrosła o 5,6% (o 26 kontroli). Na koniec I półrocza 2022 roku, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego, liczba zakończonych kontroli wzrosła o 6,4%, tj. z 219 do 233 kontroli. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS *spadek liczby kontroli podatkowych i celno-skarbowych nastąpił w pierwszej połowie 2020 roku i był związany w znacznym stopniu z ograniczeniami związanymi z pandemią SARS-CoV-2 (zamknięcie US/UCS, praca zdalna), które wpłynęły również na wzrost średniego czasu trwania kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych. Mniejsza liczba kontroli podatkowych i celno-skarbowych była pochodną wzrostu średniego czasu trwania kontroli. (...) Spadek liczby kontroli został zauważony w analizach kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych w zakresie podatków (...). Jednak z uwagi na wprowadzone w 2020 roku ograniczenia związane z pandemią SARS-CoV-2 spadek*

³⁰ Objęto nim cztery jednostki tj.: IAS, Urząd Skarbowy w Kolnie, Urząd Skarbowy w Wysokiem Mazowieckiem i Pierwszy Urząd Skarbowy w Białymstoku.

³¹ Objęto nim IAS i Urzędy Skarbowe w Zambrowie, Grajewie i Hajnówce.

liczby kontroli nie był przedmiotem bezpośrednich działań nadzorczych, natomiast monitoringiem objęto czas trwania kontroli, który ma bezpośredni wpływ na ich finalną liczbę.
(akta kontroli str. 284-285, 307-380)

W latach 2020-2022 (do końca I półrocza), pomimo spadku liczby kontroli, ich skuteczność mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych stale rosła i wynosiła 92,2% w 2020 roku, 93,2% w 2021 roku oraz 96,1% na koniec I półrocza 2022 roku. (akta kontroli. 284-285)

Liczba kontrolerów w podległych urządzeniach skarbowych w latach 2019-2021 systematycznie rosła i wynosiła kolejno 77, 80 i 83³². W 2019 roku zatrudniono czterech kontrolerów, a w 2020 i 2021 roku po siedmiu kontrolerów. (akta kontroli. 286)

1.4. W latach 2020-2021 w podległym urzędzie celno-skarbowym nastąpił spadek liczby zakończonych kontroli w stosunku do 2019 roku (118 kontroli), odpowiednio o 11% (do 105 kontroli) i 9,3% (do 107 kontroli). Porównując jednak 2021 rok do 2020 roku, liczba zakończonych kontroli przeprowadzonych przez podległy urząd celno-skarbowy wzrosła o 1,9%, tj. o dwie kontrole. Na koniec I półrocza 2022 roku, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego, liczba zakończonych kontroli wzrosła o 26,6%, tj. z 64 do 81 kontroli. Wyjaśnienia Dyrektora IAS zostały przedstawione w pkt. 1.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego. Przy spadku w latach 2020-2021 liczby zakończonych kontroli ich skuteczność (mierzona relacją liczby kontroli w których stwierdzono nieprawidłowości do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli) wynosiła kolejno 89,5% i 88,8% i wzrosła w porównaniu do 2019 roku (4,8 i 4,1 punktu procentowego). Tendencja wzrostowa zachowana była również na koniec I półrocza 2022 roku w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego³³ i wynosiła 88,9%. (akta kontroli str. 287, 307-380)

Liczba kontrolerów w podległym urzędzie celno-skarbowym w latach 2019-2021 wynosiła kolejno 107, 84, 87. (akta kontroli str. 288)

1.5. W 2020 roku, w porównaniu do 2019 roku, zmniejszyła się z 16,7% do 25,6% jakość decyzji naczelników podległych Izbie urzędów skarbowych wydanych w I instancji po kontrolach podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa i mierzona relacją decyzji uchylonych przez dyrektora IAS do liczby rozstrzygnięć w II instancji. Natomiast w 2021 roku jakość ta w stosunku do 2020 roku poprawiła się i wynosiła 21%. Na koniec I półrocza 2022 roku, w porównaniu do analogicznego okresu 2021 roku (27,3%), jakość rozstrzygnięć pogorszyła się i wynosiła 37,5%.

W latach 2020-2021 wartość wskaźnika mierzonego relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji wynosiła średnio 8,5 %, gdy w 2019 roku relacja ta była korzystniejsza i wynosiła 4,4%. Zmniejszeniu ulegała również liczba decyzji wydawanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych (z 238 w 2019 roku do 162 w 2021 roku). Liczba wniesionych od nich odwołań do Dyrektora IAS w latach 2019-2021 wynosiła kolejno 63, 80, 56. (akta kontroli str. 289)

Zmniejszeniu ulegała również liczba decyzji wydawanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych ogółem (z 2555 w 2019 roku do 2301 w 2021 roku) oraz liczba wniesionych od nich odwołań do Dyrektora IAS (z 189 do 125). W latach 2020-2021, w porównaniu do 2019 roku, pogorszyła się jakość decyzji ogółem naczelników urzędów skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, mierzona relacją decyzji uchylonych przez dyrektora IAS do liczby rozstrzygnięć w II instancji i wynosiła kolejno 17% i 26,8% przy 10,8% w 2019 roku. Na koniec I półrocza 2022 roku, w stosunku do analogicznego okresu 2021 roku, jakość rozstrzygnięć poprawiła się i wynosiła 27,3% przy 33,3% w I półroczu 2021 roku. W latach 2019-2021 wartość wskaźnika jakości decyzji ogółem naczelników urzędów skarbowych mierzonego relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji była na zbliżonym poziomie. Uchylono lub częściowo uchylono 1% decyzji wydanych. W związku z pogorszeniem się jakości decyzji, Dyrektor IAS podejmował działania zaradcze. Jak wyjaśnił *pion orzecznictwa organizuje spotkania z pracownikami komórek postępowania podatkowych, na których omawiane są*

³² Stan na 31 grudnia danego roku.

³³ Skuteczność kontroli w I półroczu 2021 roku wynosiła 87,5%.

zagadnienia związane ze stosowaniem przepisów prawa materialnego i procesowego. Celem tych spotkań jest zapoznanie pracowników z nowym orzecznictwem, dyskusja na tematy związane z orzecznictwem WSA w sprawach tut. IAS, przedstawienie stanowiska w zakresie ewentualnie przedstawionych przez I instancję zagadnień problematycznych, rekomendacje w zakresie przyjęcia jednolitego stanowiska w sprawach skomplikowanych, w których istnieją wątpliwości co do zastosowania określonych przepisów prawa podatkowego. Organizowane są również szkolenia na których rozwiązywane są bieżące problemy związane ze stosowaniem przepisów PIT, CIT, VAT, cła, akcyzy, podatku od gier z lat ubiegłych i bieżących okresów. Omawiane są stwierdzone nieprawidłowości w prowadzonych postępowaniach oraz przyczyn uchyień decyzji do ponownego rozpatrzenia. Na bieżąco przesyłane są do US i UCS wiadomości, istotne orzeczenia sądów administracyjnych oraz interpretacje dotyczące stosowania prawa wpływające z MF. W związku z koniecznością sprawowania przez DIAS w zakresie rozwiązań efektywnego nadzoru merytorycznego nad PUCS decyzją nr 62/2019 DIAS powołany został Zespół ds. wsparcia merytorycznego Naczelnika Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku oraz opracowywania opinii w skomplikowanych sprawach podatkowych i celnych. Celem zespołu jest wsparcie merytoryczne UCS w podejmowaniu decyzji dotyczących trudnych zagadnień. W ramach zespołu organizowane były spotkania, na których prowadzono dyskusję z pracownikami UCS na temat zagadnień będących przedmiotem kontroli celno-skarbowej, ich złożoności oraz trudności związanych z odpowiednim stosowaniem obowiązujących przepisów podatkowych do ustalonych stanów faktycznych. (akta kontroli str. 290, 307-380)

Jakość rozstrzygnięć naczelników podległych urzędów skarbowych (w tym wydanych po kontrolach podatkowych) monitorowana była przez pion Orzecznictwa IAS. Jak wyjaśnił Dyrektor Izby w okresach półrocznych gromadzone są dane i informacje z podległych US i USC w zakresie wydawanych rozstrzygnięć, w tym po kontrolach podatkowych. Dane te poddawane są analizie pod kątem terminowości i poprawności merytorycznej załatwianych spraw przez podległe jednostki. Analizie poddawane są również prawomocne wyroki WSA i wyroki NSA uchylające decyzje organów odwoławczych. Wyniki przeprowadzonej analizy prezentowane są w dokumencie „Sprawozdanie z monitorowania orzecznictwa Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku, naczelników urzędów skarbowych oraz naczelnika podlaskiego urzędu celno-skarbowego”. Kolejnym sporządzanym w okresach półrocznych dokumentem jest „Raport zbiorczy ze zrealizowanego nadzoru nad zadaniami wykonywanymi przez naczelników urzędów skarbowych województwa podlaskiego oraz naczelnika PUCS w Białymstoku”. Merytoryczna poprawność orzeczeń pierwszej instancji jest jednym z monitorowanych obszarów. W przypadku zaobserwowania niepokojących trendów do NUS lub NPUCS kierowane są pisma z prośbą o dokonanie analizy przyczyn i zidentyfikowanie czynników, które mają wpływ na konieczność wydawania przez organ odwoławczy decyzji kasacyjnych. (akta kontroli str. 307-380)

Do głównych przyczyn uchylania decyzji wydanych w I instancji, w tym po kontrolach podatkowych, które przedstawił Dyrektor IAS, należały przede wszystkim: [1] odmienna wykładnia przez sądy administracyjne przepisów prawa materialnego; [2] orzecznictwo TSUE oraz Trybunału Konstytucyjnego; [3] popełniane przez organ I instancji błędy proceduralne. (akta kontroli str. 307-380)

1.6. W latach 2020-2021, w porównaniu do 2019 roku, poprawiła się jakość rozstrzygnięć naczelnika podległego urzędu celno-skarbowego wydawanych po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, dla których organem II instancji jest Naczelnik Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego (PUCS), mierzona relacją decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika PUCS w II instancji. Relacja ta w latach 2019-2021 wynosiła kolejno 40%, 31,9% oraz 33,3%. Na koniec I półrocza 2022 roku, w stosunku do analogicznego okresu 2021 roku, jakość rozstrzygnięć uległa poprawie i wynosiła 50% przy 54,5% w I półroczu 2021 roku.

W latach 2019-2022 (I półrocze) udział liczby rozstrzygnięć w II instancji (odpowiednio 40, 47, 30, 14) do liczby decyzji, na które wniesiono odwołania do Naczelnika PUCS (40, 47, 30, 44) wynosił kolejno 100%, 100%, 83,3% i 31,8%.

W latach 2019-2021 wskaźnik jakości mierzony relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych w I instancji wynosił odpowiednio: 27,6%, 17,9%, 19,4%³⁴.
(akta kontroli str. 291-292)

W latach 2019-2022 (do 30 czerwca) Naczelnik PUCS wydał 6351 decyzji dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego związanego z obrotem towarowym z państwami trzecimi (importu towarów), dla których organem II instancji jest Dyrektor IAS. Na 346 decyzji wniesiono odwołanie do Dyrektora IAS. W II instancji uchylono w całości lub częściowo 30 decyzji. Dyrektor IAS monitorował na bieżąco jakości decyzji oraz podejmował działania zaradcze o czym szerzej napisano w pkt. 1.5. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.
(akta kontroli str. 293, 307-380)

Powodami uchylania decyzji wydanych przez Naczelnika PUCS w I instancji, które wskazał Dyrektor IAS, były *potrzeba ponownego przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części przez organ I instancji, co wynika z art. 233 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa stanowi obligatoryjną przesłankę do uchylenia decyzji, stwierdzenia błędów rachunkowych, a co za tym idzie konieczność uchylenia decyzji, dokonanie ponownego przeliczenia i orzeczenia w sprawie, odmienna ocena materiału dowodowego, co w konsekwencji przekładało się na konieczność dokonania ponownych przeliczeń, zmiana linii orzeczniczej. Należy podkreślić, iż sprawy będące przedmiotem rozstrzygnięć UCS charakteryzuje duży stopień skomplikowania zagadnień w nich występujących. Stronę postępowania stanowią z reguły duże przedmioty gospodarcze, a co za tym idzie, w sprawie gromadzony jest obszerny materiał dowodowy.*
(akta kontroli str. 307-380)

W latach 2019-2022 (I półrocze) Naczelnik PUCS w II instancji po kontrolach celno-skarbowych wydał 145 decyzji, z których zaskarżono 93 (64,1%). WSA prawomocnie uchylił (w całości lub częściowo) 12 decyzji. Wartość wskaźnika jakości, mierzonego relacją liczby decyzji Naczelnika PUCS uchylonych przez WSA (odpowiednio trzy, sześć i trzy) do liczby prawomocnych rozstrzygnięć WSA w latach 2019-2021 (odpowiednio 14, 10 i 15) wynosiła kolejno 21,4%, 60% i 20%. W I półroczu 2021 roku wartość tego wskaźnika wyniosła 23,1% (dotyczyła trzech z 13 prawomocnych rozstrzygnięć). W I półroczu 2022 roku WSA nie wydał rozstrzygnięcia, które byłoby prawomocne.
(akta kontroli str. 294)

Dyrektor IAS wskazał następujące przyczyny uchylania decyzji wydanych przez Naczelnika PUCS w II instancji:

1. *W ramach postępowania odwoławczego zostały wydane rozstrzygnięcia dotyczące tzw. „optymalizacji podatkowej”. Orzecznictwo sądowo administracyjne stanęło na stanowisku, iż niedopuszczalne jest negowanie działań podatnika, które zmierzały do obejścia prawa, a miały miejsce przed wejściem w życie klauzuli dotyczącej agresywnej optymalizacji (art. 119a i następne PIT). Co prawda sądy podzieliły stanowisko organu, iż przedmiotowe działania zmierzały wyłącznie do uniknięcia zapłaty podatku i nie wynikały z działań o charakterze gospodarczym tylko były sztucznie kreowane, niemniej uznały, iż w świetle obowiązujących wówczas przepisów nie znalazł zastosowania art. 199a Ordynacji podatkowej, który był podstawą prawną wydanych decyzji.*
2. *Po wydaniu decyzji przez organ podatkowy, które opierały się na dotychczasowym dorobku orzecznictwa sądowo administracyjnego, podjęte zostały:*
 - *uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24.05.2021 r. sygn. akt I FPS 1/2 w sprawie wykładni przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa dotyczącego zawieszenia biegu terminu przedawnienia w zw. z wszczęciem postępowania karnego skarbowego,*
 - *wyroki NSA z 22.07.2021 r. sygn., akt FSK 2416/20 i sygn. akt II FSK 2417/20 dotyczące możliwości obejmowania udziałów przez spółkę z o.o. w organizacji, które to rozstrzygnięcia odwróciły dotychczasowy kierunek orzecznictwa branego przez organ II instancji przy wydawaniu przedmiotowych decyzji.*

³⁴ Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 83,3% rozstrzygnięć dotyczących decyzji z 2021 roku (tj. na podstawie 30 rozstrzygnięć spośród 36 zaskarżonych decyzji naczelnika).

3. *Odmienne ocena stanów faktycznych bądź prawnych dokonywana przez sądy:*

- *w ocenie WSA zmiana podstawy prawnej decyzji dokonana przez organ II instancji stanowi naruszenie prawa podatnika, w zakresie dwukrotnego rozpoznania sprawy przez organy (I i II instancji),*
- *w ocenie WSA, fakt nabycia przez Stronę roszczenia o odszkodowanie w formie cesji wierzytelności nie pozbawia jej prawa do zwolnienia od podatku dochodowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych,*
- *co stanowiło podstawę uchylecia decyzji wydanych przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego w II instancji.* (akta kontroli str. 307-380)

1.7. W badanym okresie średni czas trwania kontroli podatkowej w podległych US, wydłużył się, w stosunku do 2019 roku (68 dni) i wynosił w 2020 roku – 76 dni (wydłużenie o 11,8%) i w 2021 roku – 87 dni (wydłużenie o 27,9%). W 2021 roku, w porównaniu do roku 2020, nastąpiło wydłużenie średniego czasu trwania kontroli podatkowej o 14,5% (87 dni). Na koniec I półrocza 2022 roku, w stosunku do analogicznego okresu roku 2021 (89 dni) średni czas trwania kontroli skrócił się o 4,5% i wynosił 85 dni. (akta kontroli str. 295-296)

W 2022 roku Referat Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad czynnościami sprawdzającymi dokonał analizy kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe województwa podlaskiego w latach 2020-2021, w której zidentyfikował przyczyny długiego czasu trwania kontroli podatkowych. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS *Wśród zgłoszonych przez urzędy skarbowe czynniki mające wpływ na wydłużenie czasu trwania kontroli należy wymienić:*

- *obostrzenia i ograniczenia związane z pandemią COVID-19 (zwłaszcza na początku 2020 roku zamknięcie US i praca zdalna),*
- *trudności w gromadzeniu materiału dowodowego z uwagi na brak współpracy ze strony kontrolowanego,*
- *oczekiwanie na realizację działań innych organów w ramach pomocy prawnej.* (akta kontroli str. 381-601)

Na podstawie przeprowadzonej analizy Dyrektor IAS wystosował do naczelników urzędów skarbowych województwa podlaskiego pismo³⁵, w którym ocenił negatywnie m.in. wzrost średniego czasu trwania kontroli i zobowiązał naczelników do przeanalizowania zaistniałej sytuacji i podjęcia działań pozwalających na poprawę tego stanu. (akta kontroli str. 381-601)

Oprócz analizy przeprowadzonej w 2022 roku, jak wskazał Dyrektor IAS, *w 2021 roku wprowadzono cykliczny monitoring kontroli trwającej powyżej roku (...) Monitoring jest kontynuowany w 2022 roku (sprawa 2001-ICK.4022.1.2022), zawiera raporty urzędów dot. długotrwałych kontroli. Kontrole te omawiane są także na cyklicznych (miesięcznych) spotkaniach Zespołu ds. kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.* (akta kontroli str. 381-601)

W przypadku postępowań podatkowych, średni czas ich trwania od momentu wszczęcia postępowania do doręczenia decyzji wydanej w I instancji, w stosunku do roku 2019 (166 dni) wydłużył się o 18,1% w 2020 roku (do 196 dni) oraz skrócił o 13,9% w 2021 roku (do 143 dni). W 2021 roku, w odniesieniu do 2020 roku, nastąpiło skrócenie czasu trwania postępowań podatkowych o 27% (do 143 dni). Na koniec I półrocza 2022 roku, w stosunku do analogicznego okresu 2021 roku (234 dni), średni czas trwania postępowania podatkowego skrócił się o 58,5% (do 97 dni). (akta kontroli str. 295-296)

Jak wskazał Dyrektor IAS najczęstsze przyczyny wpływające na długość prowadzonych postępowań podatkowych to: [1] brak współpracy strony postępowania z organem podatkowym; [2] długi czas oczekiwania na przekazanie informacji przez inne organy (np. prokuraturę), organy podatkowe oraz w ramach współpracy międzynarodowej; [3] działania pełnomocnika strony, zmierzające do celowego wydłużania postępowania, np.: poprzez niepodpisywanie składanych pism, odbieranie korespondencji po upływie czternastego dnia od pierwszego awizowania; [4] wnoszenie wielu wniosków dowodowych

³⁵ Nr 2001-ICK.4022.77.2022 z 7 czerwca 2022 r.

oraz wniosków wymagających załatwienia w drodze postanowienia (każdy kolejny wniosek był składany po załatwieniu poprzedniego); [5] oczekiwanie na dokumenty ze śledztwa prowadzonego pod nadzorem prokuratury, które znajdowało się we wczesnej fazie postępowania; [6] długotrwały proces gromadzenia materiału dowodowego w sprawach dotyczących oszustw podatkowych typu karuzela podatkowa; [7] skomplikowany charakter spraw i rozległość materiału dowodowego; [8] anonimizacja obszernych akt sprawy, w celu udostępnienia podatnikowi (np. w związku z zleceniami sądu); [9] sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia po wyrokach NSA. Kolejną istotną okolicznością, która wpłynęła na długość trwania postępowań podatkowych w 2020 roku, było ogłoszenie stanu epidemii, które ograniczyło w okresie od 31 marca 2020 r. do 24 maja 2020 r., możliwość prowadzenia postępowań podatkowych i wydawania decyzji. (akta kontroli str. 381-601)

Pion Orzecznictwa IAS na bieżąco monitorował czas trwania postępowań podatkowych w I instancji. W okresach półrocznych pobierane i analizowane były informacje na temat postępowań podatkowych wszczętych w zakresie określenia/ustalenia zobowiązania podatkowego w zakresie PIT, CIT i VAT z czasem trwania powyżej 181 dni. Wyniki analizy prezentowane były w *Raporcie zbiorczym ze zrealizowanego nadzoru nad zadaniami wykonywanymi przez naczelników urzędów skarbowych województwa podlaskiego oraz naczelnika PUCS w Białymstoku*. W przypadku postępowań podatkowych dłuższych niż 181 dni do właściwego naczelnika urzędu skarbowego (US) kierowane były pisma z prośbą o wskazanie przyczyn, które miały wpływ na czas trwania postępowań podatkowych oraz wskazanie przewidywanych terminów ich zakończenia. (akta kontroli str.381-601)

W latach 2019-2021 liczba osób prowadzących postępowania podatkowe po kontrolach w podległych US sukcesywnie rosła i wynosiła kolejno 44, 55, 57. Według stanu na 30 czerwca 2022 r. liczba pracowników w US prowadzących ww. postępowania wzrosła do 60. Wśród tych osób zwiększał się odsetek posiadających co najmniej dwuletnie doświadczenie³⁶. (akta kontroli str. 297)

W porównaniu do 2019 roku, w 2020 roku zwiększyła się z ośmiu do 10 liczba postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem, natomiast w 2021 roku liczba tego rodzaju spraw spadła do 4 postępowań. Na koniec I półrocza 2021 roku, jak i w analogicznym okresie roku 2022 nie było postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS *zagadnienie umarzania postępowań podatkowych przez podległe US jest przedmiotem monitorowania. Informacje o liczbie postępowań podatkowych i celnych umarzanych przez Naczelników Urzędów Skarbowych i Naczelnika Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego oraz przyczynach ich umarzania zbierane są w okresach półrocznych i stanowią jeden z obszarów poddanych analizie*. (akta kontroli str. 298, 381-601)

W okresie objętym kontrolą w podległych US w 2021 roku umorzono z powodu przedawnienia jedno postępowanie podatkowe zmierzające do określenia zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług na kwotę 6,4 tys. zł, a wynikające z art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁷. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS *powodem umorzenia był utrudniony kontakt z podatnikiem, który przebywał w areszcie śledczym w innej miejscowości, przy czym czas zapoznania podatnika z aktami przypadał na okres świąteczny, w którym utrudnione są wizyty urzędowe z uwagi na dyżury świąteczne i szczególny porządek wewnętrzny aresztu. Samo postępowanie podatkowe od dnia doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania do dnia doręczenia decyzji trwało 78 dni, co nie jest przewlekłym okresem*. (akta kontroli str. 298, 381-601)

W latach 2020-2022 (I półrocze) średni czas trwania kontroli celno-skarbowych wydłużył się w stosunku do 2019 roku (400 dni) i wynosił w 2020 roku – 490 dni (wydłużenie o 22,5%) i w 2021 roku – 501 dni (wydłużenie o 25,3%). W 2021 roku, w porównaniu do roku 2020, nastąpiło wydłużenie średniego czasu trwania kontroli podatkowej o 2,2%. W I półroczu 2022 roku, w stosunku do analogicznego okresu 2021 roku średni czas trwania kontroli uległ wydłużeniu o 21,2%, tj. z 496 do 601 dni. (akta kontroli str. 299)

³⁶ Na 31 grudnia 2021 r. wynosił 93%.

³⁷ Dz. U. 2022 r. poz. 931, ze zm.

Dyrektor IAS w Białymstoku monitorował przyczyny wydłużenia się czasu trwania kontroli celno-skarbowych i występował do Naczelnika PUCS o wskazanie przyczyn występowania tego zjawiska. Jak wyjaśnił dodatkowe przyczyny długotrwałości kontroli celno-skarbowych związane były z pandemią i dotyczyły: [1] utrudnienie i wydłużenie, a w niektórych przypadkach wręcz brak możliwości pozyskania materiału dowodowego (m.in. brak możliwości przesłuchań w kraju, a w niektórych okresach całkowity brak możliwości przeprowadzania przesłuchań, wykorzystywanie przez znaczną część podmiotów kontrolowanych sytuacji epidemicznej do nieprzedkładania dokumentów i wyjaśnień, bądź znacznego i wielokrotnego wydłużania terminów ich przedłożenia); [2] znacznie zwiększona absencja pracowników; [3] w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii z powodu COVID-19 uległy zawieszeniu terminy procesowe (okres 13.03-24.05.2020 r.). Skutkiem tego był formalny i praktyczny brak możliwości doręczenia podatnikom wezwań, wyników i decyzji. (akta kontroli str. 381-601)

W celu eliminacji zjawiska wydłużania się czasu trwania kontroli celno-skarbowych Dyrektor IAS podejmował działania nadzorcze. Wyjaśnił, że *przeprowadzono analizy akt wybranych kontroli celno-skarbowych. W 2020 roku analizą objęto akta 3 kontroli celno-skarbowych trwających ponad rok (...). W 2021 roku (...) poproszono PUCS o przesłanie kopii wniosków o przejęcie kontroli przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i spisów wybranych kontroli celno-skarbowych oraz przedstawienie wyjaśnień w zakresie planowanych dalszych czynności (...). Natomiast w 2022 roku analizą objęto akta kolejnych 3 kontroli celno-skarbowych (...). W obu przypadkach PUCS otrzymał wskazówki dotyczące ograniczenia czasu trwania kontroli celno-skarbowych (...). Długotrwałe kontrole celno-skarbowe omawiane są także na cyklicznych (miesięcznych) spotkaniach Zespołu ds. kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.* (akta kontroli str. 381-601)

W 2020 roku średni czas trwania w I instancji postępowania podatkowego po kontroli celno-skarbowej liczony od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do wydania decyzji wyniósł 189 dni i wydłużył się o 57 dni w porównaniu do 2019 roku, a liczony od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do dnia doręczenia decyzji wyniósł 198 dni i wydłużył się o 53 dni w odniesieniu do 2019 roku. W 2021 roku czas prowadzenia postępowań w I instancji kształtował się na poziomie zbliżonym do 2020 roku i wynosił 186 dni³⁸. Średni czas trwania postępowania podatkowego po kontroli celno-skarbowej w II instancji liczony od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do wydania decyzji w 2021 roku w porównaniu do 2019 roku i 2020 roku wydłużył się odpowiednio o 39 dni i siedem dni, tj. do 117 dni. Według danych za I półrocze 2022 roku w I instancji³⁹ skrócił się średni czas prowadzenia postępowania podatkowego po kontrolach celno-skarbowych, a w II instancji⁴⁰ wydłużył w odniesieniu do analogicznego okresu w 2021 roku. Średni czas prowadzenia postępowań w I i II instancji wyniósł odpowiednio 171 i 127 dni. (akta kontroli str. 299)

W latach 2019-2021 liczba osób prowadzących postępowania podatkowe po kontrolach celno-skarbowych w PUCS wynosiła kolejno 107, 84, 87. Według stanu na 30 czerwca 2022 r. liczba tych pracowników pozostawała na niezmiennym poziomie. (akta kontroli str. 300)

W badanym okresie, pomimo wydłużenia się czasu trwania kontroli celno-skarbowych nie wystąpiły postępowania podatkowe zagrożone przedawnieniem. Nie umorzono również żadnego zobowiązania podatkowego z powodu jego przedawnienia. (akta kontroli str. 301)

1.8. W okresie objętym kontrolą koszty wadliwych decyzji (organów I i II instancji) dotyczące podatków spadły w stosunku do 2019 roku (5 767,2 tys. zł) i wynosiły w 2020 roku 127,7 tys. zł (spadek o 97,8%) i w 2021 roku 800,8 tys. zł (spadek o 86,1%). W 2021 roku, w porównaniu do roku 2020, nastąpił wzrost kosztów wadliwych decyzji o 527,1%. Na koniec I półrocza 2022 roku, w stosunku do analogicznego okresu roku 2021⁴¹ koszty wadliwych decyzji wzrosły o 659,1% i wynosiły 2 982,4 tys. zł. Koszty sądowe dotyczyły decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora IAS (16,3%) w zakresie zobowiązań w podatku od

³⁸ Liczony od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do dnia wydania decyzji.

³⁹ O 11 dni licząc od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do wydania decyzji oraz o osiem dni licząc od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do doręczenia decyzji.

⁴⁰ O siedem dni licząc od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do wydania decyzji.

⁴¹ Koszty wadliwych decyzji na koniec I półrocza 2021 roku wynosiły 392,9 tys. zł.

towarów i usług oraz przez Naczelnika PUCS (83,7%) w zakresie podatku od towarów i usług i podatku dochodowego od osób fizycznych i wyniosły łącznie 560 tys. zł, tj. 18,8% kosztów wadliwych decyzji. Natomiast wypłacone odsetki (2 422,4 tys. zł) dotyczyły głównie jednego podatnika, w związku z nadpłatą podatku VAT, która podlegała zwrotowi wraz z odsetkami (2 407,0 tys. zł).
(akta kontroli str. 302-303 i 713-718)

W badanym okresie nie wystąpiły roszczenia odszkodowawcze, nie wypłacono również podatnikom żadnych kwot w związku z roszczeniami odszkodowawczymi na podstawie art. 260 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴². (akta kontroli str. 302-303)

W okresie objętym kontrolą nie wystąpiły przypadki, w których po ogłoszeniu upadłości przez podatników, sądy administracyjne uchyliły decyzje podatkowe wydane przez Dyrektora IAS.
(akta kontroli str. 661-664)

W okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r. IAS nie składała wniosków o przeprowadzenie postępowań wyjaśniających w trybie art. 7 ust. 1 ustawy z 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa⁴³.
(akta kontroli str. 661-664)

1.9. W 2020 roku kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi obniżyła się w stosunku do 2019 roku (172,5 mln zł) i wynosiła 145,9 mln zł (spadek o 15,4%). Natomiast w 2021 roku wzrosła w porównaniu do 2019 roku do 175,8 mln. zł (wzrost o 1,9%). W 2021 roku, w porównaniu do roku 2020 wzrost kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi wyniósł 20,5%. Na koniec I półrocza 2022 roku w stosunku do analogicznego okresu 2021 roku⁴⁴ kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi wzrosła o 18,9% i wynosiła 163,7 mln zł.
(akta kontroli str. 304)

W latach 2020-2021 kwota podatków wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych spadła w porównaniu do 2019 roku (76,3 mln zł) i wynosiła kolejno 47,3 mln zł (spadek o 38,0%) oraz 61,5 mln zł (spadek o 19,4%). W 2021 roku w stosunku do roku poprzedniego wzrost kwoty wyegzekwowanych podatków wyniósł 30%. Na koniec I półrocza 2022 roku w stosunku do analogicznego okresu 2021 roku⁴⁵, kwota ta wzrosła o 18,9% i wynosiła 32,1 mln zł.
(akta kontroli str. 304)

Jak wyjaśnił Dyrektor IAS przyczynami obniżenia kwoty podatków wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych w latach 2020-2021 były: [1] niewystawianie przez komórkę wierzycielską tytułów wykonawczych w II kwartale 2020 roku w związku z wprowadzeniem stanu zagrożenia epidemią koronawirusa COVID-19; [2] obowiązek powstrzymywania się w ww. okresie ze względu na epidemię koronawirusa COVID-19, od podejmowania czynności egzekucyjnych, jak też ograniczenia w prowadzeniu egzekucji w terenie; [3] braki kadrowe związane m.in. z przebywaniem pracowników w izolacji, na kwarantannach, zwolnieniach lekarskich oraz pracach zdalnych; [4] pogarszająca się, w związku z panującą pandemią, sytuacja finansowa zobowiązanych; [5] zmniejszony wpływ do komórki egzekucyjnej nowych tytułów wykonawczych na podstawie których można skutecznie egzekwować należności, związany m.in. ze zwiększeniem działań komórek wierzycielskich w zakresie egzekucji miękkiej, czy stosowaniem ulg w spłacie zobowiązań (rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności); [6] utrudnienia w egzekucji w związku ze stanem nadzwyczajnym przy wschodniej granicy; [7] bezskuteczność egzekucji wobec podatników, którzy pomimo zameldowania nie przebywają pod wskazanym adresem, a najczęściej przebywają za granicą; [8] wzrost zaległości „trudno ściągalnych” na skutek braku majątku, nieujawnienia adresów pobytu, nieprowadzenia działalności pod wskazanym adresem; [9] prowadzenie egzekucji z nieruchomości, która z uwagi na szczegółowe procedury jest w znacznym stopniu rozciągnięta w czasie, co tym samym uniemożliwia szybkie jej zakończenie; [10] prowadzenie egzekucji z jednego składnika majątku jakim jest wynagrodzenie lub świadczenie rentowo-emerytalne; [11] zbyt duża ilość tytułów wykonawczych przypadająca do załatwienia na jednego pracownika; zmniejszenie

⁴² Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Ustawa zwana dalej „Ordynacja podatkowa”.

⁴³ Dz. U. z 2016 r. poz. 1169.

⁴⁴ Kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi na koniec I półrocza 2021 roku wynosił 137,7 mln. zł.

⁴⁵ Kwota wyegzekwowanych podatków na koniec I półrocza 2021 roku wynosiła 27,0 mln. zł.

zatrudnienia w komórkach egzekucji; [12] częste problemy z pracą systemów obsługujących egzekucję (EGAPOLTAX). (akta kontroli str. 381-601)

W latach 2020-2021 spadała liczba oraz kwota postępowań egzekucyjnych umorzonych z powodu bezskuteczności egzekucji na podstawie art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴⁶ i wynosiła odpowiednio 1632 (132,9 mln zł) i 988 (13,3 mln zł). Na koniec I półrocza 2022 roku liczba ta wynosiła 449 postępowań, na kwotę 10,5 mln zł. (akta kontroli str. 305)

1.10. W latach 2020-2021 kwota odpisanych z powodu przedawnienia zaległości podatkowych z tytułu podatków wzrosła w stosunku do 2019 roku (34,5 mln zł) odpowiednio o 59,7% (do 55,1 mln zł) i o 148,4% (do 85,7 mln zł). W 2021 roku w stosunku do roku poprzedniego kwota odpisanych z powodu przedawnienia zaległości podatkowych wzrosła o 55,5%. W I półroczu 2022 roku w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego⁴⁷, nastąpił spadek o 64,8% wartości odpisanych zaległości podatkowych i wynosiła 18,8 mln zł. W latach 2020-2022 (I półrocze) udział przedawnionych zaległości podatkowych z tytułu VAT w kwotach przedawnionych zaległości podatkowych ogółem stanowił kolejno 91,5%, 80,6% i 70,7%, natomiast udział zaległości podatkowych z art. 108 ustawy o VAT wynosił 0,5%, 13,5%, 28,2%. (akta kontroli str. 306)

Z wyjaśnień Dyrektora IAS wynika, że przyczynami wzrostu odpisanych zaległości podatkowych były m.in.:

- brak majątku zobowiązanych (osób trzecich, członków zarządu) pozwalającego na ponowne przeprowadzenie efektywnej egzekucji,
- brak możliwości ustalenia miejsca zamieszkania dłużnika (brak aktualnego adresu),
- brak możliwości zastosowania środka egzekucyjnego, o którym mowa w art. 1a pkt 12 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- brak możliwości zabezpieczenia zaległości hipoteką przymusową bądź zastawem skarbowym, gdyż dłużnicy nie posiadali ruchomości ani nieruchomości,
- brak przesłanek przerywających bieg terminu przedawnienia oraz zawieszających bieg terminu przedawnienia wymienionych w art. 70 § 2, 3, 4 i 6 oraz art.70a Ordynacji podatkowej,
- sprzedaż nieruchomości zabezpieczonej wpisem do hipoteki przymusowej bez zaspokojenia wierzyciela,
- znaczne obniżenie wartości nieruchomości, która zabezpiecza zaległości podatkowe, brak pojazdu oraz ubezpieczenia pojazdu – wykreślenie zastawu skarbowego i odpisanie zaległości z tytułu przedawnienia,
- pozostawanie zobowiązanych w tzw. „szarej strefie”, czy ukrywanie majątku,
- przebywanie zobowiązanych w zakładach karnych,
- korzystanie przez dłużników ze świadczeń niepodlegających egzekucji,
- zgon podatnika i brak spadkobierców. (akta kontroli str.269-294)

Analizy zaległości przedawnionych i zaległości zagrożonych przedawnieniem dokonywano w kwartalnych raportach w zakresie zaległości województwa podlaskiego. Raporty przekazywano naczelnikom US wraz z zaleceniami. Sposób postępowania z zaległościami podatkowymi regulowały zarządzenia wewnętrzne Dyrektora IAS w sprawie wprowadzenia „Wytycznych do zarządzania zaległościami podatkowymi województwa podlaskiego”⁴⁸. (akta kontroli str. 381-601)

W celu ograniczenia wielkości przedawnionych zaległości podatkowych w IAS podejmowano następujące działania zaradcze:

- opracowano „Standardy postępowania wierzyciela w celu zmniejszenia zaległości podatkowych w urzędach skarbowych województwa podlaskiego obejmujących min. przedawnienie zobowiązań podatkowych,
- wysyłano informacje do US o tytułach wykonawczych podatkowych, które ulegną przedawnieniu;

⁴⁶ Dz. U. z 2022 r. poz. 479.

⁴⁷ Na koniec I półrocza 2021 roku kwota odpisanych z powodu przedawnienia należności podatkowych wynosiła 53,4 mln zł.

⁴⁸ Zarządzenie nr 70/2018 z 29 października 2018 roku i nr 58/2021/C.14 z 13 lipca 2021 roku.

- zalecono urzędom skarbowym m.in.: bieżące księgowanie kwot do wyjaśnienia, monitorowanie regularności i terminowości dokonywania przez podatników i płatników wpłat podatku, analizowanie zaległości podatkowych na kontach szczegółowych podatników i płatników celem podjęcia stosownych działań windykacyjnych (upomnienia, tytuł wykonawczy), prowadzenie intensywnych działań w zakresie egzekucji miękkiej, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych poprzez ustanowienie zastawu skarbowego bądź wpisu hipoteki przymusowej,
- zobowiązano podległy urzędy skarbowe m.in. do: monitorowania zaległości i zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem, podejmowanie działań w celu ustalenia majątku i egzekucji zobowiązania, a także działań zapobiegawczych, które przerwałyby lub zawieszałyby bieg terminu przedawnienia. (akta kontroli str. 381-601)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie zarządzanie prowadzeniem przez jednostki podległe kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych. IAS w Białymstoku na koniec 2020 roku, 2021 roku i I półrocza 2022 roku osiągnęła 19 z 22 wartości zbadanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS. Na bieżąco monitorowano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami i wydawano stosowne zalecenia. Jednak wybuch pandemii COVID – 19 spowodował poważne utrudnienia w prowadzeniu kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych. Dyrektor IAS prowadził w jednostkach podległych kontrole oraz zadania audytowe, a realizacja wydanych w ich toku zaleceń i rekomendacji podlegała monitorowaniu.

OBSZAR

2. Prowadzenie postępowań podatkowych

Opis stanu
faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą Izba osiągnęła dwa z trzech planowanych wartości mierników stopnia ich realizacji, dotyczące postępowań podatkowych. I tak:

- na 2021 rok planowana wartość miernika *Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku* wynosiła $\leq 18\%$; osiągnięty przez Izbę miernik wynosił 0,54%,
- planowana wartość miernika na 2022 rok *Czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego* wynosiła ≤ 140 dni; w Izbie, za drugi kwartał 2022 roku, miernik ten wynosił 74 dni.

Izba nie osiągnęła miernika stopnia realizacji celu na 2020 rok. Planowany miernik *Decyzje Dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA* wynosił $<18\%$. Natomiast w Izbie miernik ten wynosił 20,5%. W wyjaśnieniu zastępca Dyrektora Izby odpowiedzialny za pion orzecznictwa stwierdził, że *Wpływ na nieosiągnięcie założonego miernika miała przede wszystkim zmiana linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach VAT dotyczących dotacji rolno-środowiskowych i prawa do odliczenia podatku naliczonego. Orzeczenia NSA początkowo były korzystne dla organów podatkowych (zob. np. wyrok NSA z 17 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 329/16 oraz z 10 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 313/14). Następnie, bez znanej tu. organowi przyczyny Naczelny Sąd Administracyjny w tożsamych stanach faktycznych inaczej zinterpretował obowiązujące przepisy i stwierdził w związku z tym konieczność uzupełnienia materiału dowodowego (zob. np. wyrok NSA z 5 września 2018 r., sygn. akt I FSK 1326/16). Powyższa zmiana linii orzeczniczej była przyczyną uchylania wielu spraw przez sądy administracyjne obu instancji. Ponadto, w jednej sprawie sądy administracyjne obu instancji nie zgodziły się z tu. Izbą i stwierdziły, że będąca przedmiotem sprawy nadpłata w podatku VAT powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, w związku z czym Gminie przysługuje oprocentowanie nadpłaty. W kolejnej sprawie dotyczącej określenia odsetek za zwłokę od zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych NSA stwierdził, iż skuteczne poinformowanie podatnika o przerwaniu okresu przedawnienia nastąpiło już po upływie tego*

okresu. W dacie orzekania przez organ nie była jeszcze ukształtowana jednolita linia orzecznicza, natomiast w dacie orzekania przez sądy administracyjne zapadło orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. sygn. P 30/11. (akta kontroli str. 8-151)

2.2. W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) Dział Kontroli Wewnętrznej przeprowadził w dwóch podległych US oraz w PUCS kontrole, których przedmiotem była prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czas ich trwania. Działalność urzędów skarbowych została oceniona pozytywnie, natomiast PUCS pozytywnie z uchybieniami. Stwierdzone uchybienia w 10 z 15 losowo wybranych spraw polegały na sporządzeniu metryki sprawy według innego wzoru niż określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 marca 2012 r. w sprawie wzoru i sposobu prowadzenia metryki sprawy oraz na niewpisaniu wymaganych danych w metryce. Pismem z dnia 23 września 2021 r. Naczelnik PUCS poinformował Dyrektora Izby o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych. (akta kontroli str. 166-278)

Referat Audytu Wewnętrznego nie przeprowadzał audytu dotyczącego prowadzenia przez IAS postępowań podatkowych. Natomiast w okresie objętym kontrolą Referat przeprowadził dwa zadania audytowe, co zostało szerzej omówione w pkt 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego. (akta kontroli str. 279-283)

2.3.1. W przypadku rozstrzygnięć w II instancji po kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, jakoś wydanych przez Dyrektora IAS rozstrzygnięć mierzona relacją liczby decyzji Dyrektora IAS uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA kształtowała się na podobnym poziomie, tj. 22,2% w 2020 roku i 20% w 2021 roku. Natomiast w 2019 roku oraz I półroczu 2022 roku WSA w Białymstoku nie uchylił decyzji wydanych przez Dyrektora IAS. W okresie objętym kontrolą, w wyniku rozpatrzenia skargi kasacyjnej, NSA wydał dwa niekorzystne dla Izby orzeczenia. (akta kontroli str. 665)

Zastępca Dyrektora IAS jako główne przyczyny uchylania przez WSA decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora Izby, wskazał:

- uwzględnianie w sprawach sądowych orzeczeń TSUE i uchwał NSA zapadłych już po wydaniu rozstrzygnięć przez tut. Izbę,
- zmiana linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach VAT dotyczących dotacji rolno-środowiskowych i prawa do odliczenia podatku naliczonego,
- odmienna ocena zebranego materiału dowodowego przez sąd administracyjny.

(akta kontroli str. 672-678)

2.3.2. W przypadku rozstrzygnięć Dyrektora IAS w II instancji po postępowaniach podatkowych ogółem przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych, jakoś wydanych przez Dyrektora IAS rozstrzygnięć mierzona relacją liczby decyzji Dyrektora IAS uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA kształtowała się na poziomie 21,1% w 2020 roku i 12,9% w 2021 roku, tj. poprawiła się. Natomiast w 2019 roku, jak i w I półroczu 2022 roku WSA w Białymstoku nie uchylił decyzji wydanych przez Dyrektora IAS. W okresie objętym kontrolą, w wyniku rozpatrzenia skargi kasacyjnej, NSA wydał dwa niekorzystne dla Izby orzeczenia. (akta kontroli str. 666)

2.3.3. W latach 2020-2021 jakoś wydanych przez Dyrektora IAS rozstrzygnięć po kontrolach przeprowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej, mierzona relacją liczby decyzji Dyrektora IAS uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA, kształtowała się na poziomie 66,7% i 100%. W I półroczu 2022 roku WSA w Białymstoku nie uchylił decyzji wydanych przez Dyrektora IAS. W wyniku rozpatrzenia skargi kasacyjnej, NSA nie wydał niekorzystnych dla Izby orzeczeń. (akta kontroli str. 667)

2.3.4. W przypadku decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora IAS dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi zaskarżonych i rozstrzygniętych przez WSA w Białymstoku ustalono, że wymienione decyzje nie zostały uchylone przez sąd administracyjny. W tych sprawach, wyniku rozpatrzenia skargi kasacyjnej, NSA nie wydał niekorzystnych dla Izby orzeczeń. (akta kontroli str. 668-669)

W sprawach dotyczących monitorowania jakości rozstrzygnięć wydanych w latach 2020-2022 (I półrocze) oraz podejmowanych działań zaradczych w przypadku pogorszenia się jakości decyzji wydanych w II instancji Zastępca Dyrektora Izby stwierdził, że *Pion Orzecznictwa na bieżąco monitoruje jakość orzecznictwa II instancji oraz sposoby rozstrzygania spraw przez sądy administracyjne. Przyjęty sposób akceptacji przygotowywanych rozstrzygnięć jest kilkustopniowy. Projekt rozstrzygnięcia przygotowany przez pracownika przedkładany jest do akceptacji dla bezpośredniego przełożonego, a następnie dla zastępcy Dyrektora do spraw orzecznictwa do ostatecznej akceptacji. Ponadto, pracownicy komórek orzeczniczych na podstawie upoważnienia DIAS uczestniczą w rozprawach sądowych przed WSA w sprawach, które rozpatrywali w II instancji. Celem jest wzmocnienie przed sądem argumentacji przedstawionej w wydanej decyzji oraz skutecznej obrony stanowiska organu. Po rozprawie kierownictwo pionu orzecznictwa jest informowane o przebiegu rozprawy i jej wyniku. W przypadku niekorzystnych rozstrzygnięć rozważana jest zasadność składania wniosku o skargę kasacyjną oraz analizowany wpływ na inne sprawy. W okresach półrocznych gromadzone są dane w zakresie wydanych rozstrzygnięć przez komórki pionu orzecznictwa. Dane te poddawane są analizie pod kątem m.in. poprawności merytorycznej załatwianych spraw. Analizie poddawane są również prawomocne wyroki WSA i wyroki NSA uchylające decyzje organów odwoławczych. Wyniki przeprowadzonej analizy prezentowane są w dokumencie Sprawozdanie z monitorowania orzecznictwa Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku, naczelników urzędów skarbowych oraz naczelnika podlaskiego urzędu celno-skarbowego. Każdorazowo analizowane są wyroki sądów administracyjnych uchylające decyzje II instancji pod kątem przyczyn uchylecia.* (akta kontroli str.672-678)

2.4. W latach 2020-2022 (I półrocze) średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji⁴⁹ wynosił kolejno:

- po postępowaniu podatkowym naczelnika urzędu skarbowego 73, 78 i 64 dni,
- po kontroli podatkowej urzędu skarbowego 87, 85 i 91 dni,
- po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej 132, 145 i 48 dni.
- po postępowaniu podatkowym urzędu celno-skarbowego w sprawie VAT lub akcyzy od importu towarów 83; 126 i 61 dni.

W latach 2020-2021, w porównaniu do 2019 roku, średni czas postępowania w II instancji:

- po postępowaniu podatkowym naczelnika urzędu skarbowego zmniejszył się odpowiednio o 14 (16%) i dziewięć (10%) dni, a w 2021 roku w porównaniu do 2020 roku ten czas zwiększył się o pięć (6,8%) dni; w I półroczu 2022 roku w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego ten czas zmniejszył się o dziewięć (12%) dni,
- po kontroli podatkowej urzędu skarbowego zwiększył się odpowiednio o osiem (10%) i sześć (7,6%) dni, a w 2021 roku w porównaniu do 2020 roku ten czas zmniejszył się o dwa (2,3%) dni; w I półroczu 2022 roku w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego ten czas zwiększył się o trzy (0,4%) dni,
- po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej zwiększył się odpowiednio o 44 (50%) i 56 (63,6%) dni, a w 2021 roku w porównaniu do 2020 roku ten czas zwiększył się o 12 (9,1%) dni; W I półroczu 2022 roku w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego ten czas zmniejszył się o 43 (o 47,2%) dni,
- po postępowaniu podatkowym urzędu celno-skarbowego w sprawie VAT lub akcyzy od importu towarów zwiększył się odpowiednio o 26 (45,6%) i 69 (121%) dni, a w 2021 roku w porównaniu do 2020 roku ten czas zwiększył się o 43 (o 51,8%) dni; w I półroczu 2022 roku w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego ten czas zmniejszył się o 81 (o 57%) dni. (akta kontroli str. 670)

⁴⁹ Licząc od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji.

W wyjaśnieniu zastępca Dyrektora Izby odpowiedzialny za pion orzecznictwa stwierdził, że do głównych przyczyn wpływających na długość prowadzonych postępowań w II instancji należą:

- konieczność uzupełniania materiału dowodowego,
- działania pełnomocnika strony, zmierzające do celowego wydłużenia postępowania, np. poprzez niepodpisywanie składanych pism, odbieranie korespondencji po upływie czternastego dnia od pierwszego awizowania,
- wnoszenie wielu wniosków dowodowych oraz wniosków wymagających załatwienia w drodze postanowienia (każdy kolejny wniosek jest składany po załatwieniu poprzedniego),
- skomplikowany i wielowątkowy charakter spraw (np. karuzele w podatku VAT, mafie paliwowe itp.).

Zastępca Dyrektora Izby dodał: W 2020 roku odnotowano wydłużenie czasu rozpatrywania odwołań w odniesieniu do roku 2019. Jednakże, Izba Administracji Skarbowej w Białymstoku w porównaniu do innych izb miała wysoki wskaźnik terminowości załatwiania spraw (WS.TPO). Na wydłużenie czasu rozpatrywania odwołań wpływ miały okoliczności związane z COVID-19., tj. ustawą 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), wprowadzone zostały zmiany do ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374 i 567). Zgodnie z art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. do ustawy z dnia 2 marca 2020 r. wprowadzono m. in. art. 15zżs ust. 1 pkt 7, regulujący zawieszenie biegu terminów w postępowaniach prowadzonych na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.). Na mocy tego przepisu w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg terminów procesowych i sądowych w postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres. Zgodnie natomiast z art. 15zżs ust. 9 w okresie pandemii organ lub podmiot może z urzędu wydać odpowiednio decyzję w całości uwzględniającą żądanie strony lub uczestnika postępowania, zaświadczenie o braku podstaw do wniesienia sprzeciwu, wyrazić stanowisko albo wydać interpretację indywidualną. W brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. poz. 695) katalog ten został poszerzony o decyzje z zakresu prawa farmaceutycznego i przepisów o przeciwdziałaniu narkomanii. Ponadto z przedmiotowej regulacji wykreślono zapis ograniczający jej zastosowanie do decyzji wydawanych „z urzędu”. Zgodnie z art. 46 pkt 20 ustawy z 14.05.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. poz. 875), z dniem 16.05.2020 r. uchylony został art. 15zżs ustawy z 2.03.2020 r. Jednocześnie w art. 68 ust. 6 i 7 ustawy zmieniającej wprowadzono siedmiodniowy termin, po którym terminy wstrzymane rozpoczynają swój bieg, zaś zawieszony – biegną dalej. W konsekwencji, rozpoczęcie biegu terminów, które zostały wstrzymane i kontynuowanie biegu terminów, które zostały zawieszony na podstawie art. 15zżs ustawy zmienianej, nastąpiło od dnia 24.05.2020 r. Wpływ powyższych uregulowań na realizację zadań przez organy podatkowe był taki, że w okresie od 31.03.2020 r. do 24.05.2020 r. ograniczona została możliwość prowadzenia postępowań podatkowych i wydawania decyzji. Okres ten stanowi prawie 1/3 półrocza co przełożyło się na terminowość w całym roku 2020. Zastępca Dyrektora wyjaśnił również, że Pion orzecznictwa monitoruje terminowość rozpatrywania odwołań. Przyczyny czasu trwania postępowań odwoławczych miały charakter obiektywny. Odbywają się wewnętrzne spotkania z pracownikami komórek, na których poruszane są trudne zagadnienia orzecznicze, w tym konieczność efektywnego prowadzenia postępowań. Ponadto pracownicy informowani są o bieżących problemach i istotnych orzeczeniach sądów administracyjnych, które wykorzystywane mogą być w postępowaniach odwoławczych. Na bieżąco przesyłane

są stanowiska MF w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, które ułatwiają wykładnię przepisów podatkowych. (akta kontroli str. 672-678)

W okresie objętym kontrolą Dyrektor Izby monitorował czas rozpatrywania odwołań przez pion orzecznictwa. Pracownik, który prowadził dane postępowanie w drugiej instancji, uzupełniał (nie później niż w ciągu 10 dni od dnia otrzymania akt) listę kontrolną, która stanowi załącznik nr 2 do *Rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*. Zdaniem zastępcy Dyrektora Izby Sprawy, w których zbliża się termin przedawnienia zobowiązania traktowane są priorytetowo i odwołania rozpatrywane są w pierwszej kolejności. Sprawy zagrożone przedawnieniem są identyfikowane niezwłocznie po wpływie do komórki orzeczniczej przez kierowników komórek orzeczniczych. Po zidentyfikowaniu takiej sprawy analizowane są okoliczności przerywające bądź zawieszające bieg terminu przedawnienia i podejmowane czynności organizacyjne i procesowe, które mają zapobiec przedawnieniu zobowiązania. Sprawom takim nadawany jest absolutny priorytet w załatwianiu i przeprowadzaniu czynności. Wszelkie działania podejmowane są w konsultacji i za moją wiedzą. W dalszej części wyjaśnienia zastępca Dyrektora Izby stwierdził, że w okresach półrocznych sporządzane jest „Sprawozdanie z monitorowania orzecznictwa Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku, naczelników urzędów skarbowych oraz naczelnika podlaskiego urzędu celno-skarbowego”. Sprawozdanie przedstawia m.in. terminowość rozpatrywania odwołań przez poszczególne komórki w pionie orzecznictwa Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku oraz Referatu Postępowania Podatkowego Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku w odniesieniu do postępowań odwoławczych prowadzonych przez tą komórkę /od I półrocza 2022/. Przedmiotowa analiza jest sporządzona w oparciu o miernik centralny z realizacji zadań, pobrany w tym obszarze oraz na podstawie danych z prowadzonych rejestrów (...). Dodatkowo terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego monitorowana jest przez Ministerstwo Finansów. Komórkom orzeczniczym w latach 2019, 2020 i 2022 na poziomie centralnym przypisano miernik: czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego liczony jako mediana liczby dni od daty wpływu odwołania do NUS lub NUCS do dnia wydania decyzji odwoławczej – WS-TPO/ „Szczegółowy opis konstrukcji mierników” na poszczególne lata/. Celem pomiaru jest zapewnienie terminowości rozpatrywanych odwołań. Źródło danych w zakresie mierników centralnych stanowi CKZD Portal Sprawozdawczy (mierniki obszarowe IAS). (akta kontroli str. 672-678)

W IAS postępowania podatkowe w II instancji były prowadzone przez 20 pracowników w 2020 roku, 21 w 2021 roku⁵⁰ i 22 pracowników w 2022 roku (stan na 30 czerwca).

(akta kontroli str. 671)

2.5. Szczegółowa analiza 13 postępowań podatkowych organu odwoławczego na łącznie 1 883,3 tys. zł wykazała, że:

- a) 11 z 13 postępowań podatkowych zostało rozstrzygniętych w terminie określonym w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej,
- b) główną przyczyną przedłużenia dwóch postępowań (jedno z postępowań trwało 87 dni, a drugie 115 dni) było nieotrzymanie pisma ze stanowiskiem organu pierwszej instancji dotyczącego okoliczności sprawy mającej wpływ na przedawnienie, a także złożony charakter rozpatrywanych spraw (postępowania były również prowadzone w sądach administracyjnych),
- c) nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań,
- d) w dwóch sprawach (opisanych pod lit. b) o przyczynach niedotrzymania terminu i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy rzetelnie poinformowano podatników, zgodnie z przepisem art. 140 Ordynacji podatkowej,
- e) najkrótsze postępowanie trwało 48 dni, a najdłuższe 115 dni,
- f) w trzech z 13 spraw umorzono postępowania podatkowe w przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia, a zasadniczymi przyczynami umorzenia tych postępowań były:

⁵⁰ Według stanu na 31 grudnia.

- w przypadku firmy „C” nieskuteczność zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c Ordynacji podatkowej; Podlaski Urząd Skarbowy zawiadomił podatnika, a nie pełnomocnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i w konsekwencji w sprawie nie doszło do ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, tj. zawieszenia biegu terminu przedawnienia,
 - w przypadku podatnika „Ł” przewlekłość prowadzenia postępowania przez organ I instancji (Naczelnika Urzędu Skarbowego w Hajnówce); w efekcie decyzja organu I instancji z 14 grudnia 2020 r. została doręczona podatnikowi 23 grudnia 2020 r., a termin przedawnienia zobowiązania upłynął 31 grudnia 2020 r.,
 - w sprawie podatnika „Ł” późne przeprowadzenie czynności sprawdzających przez organ I instancji, a w konsekwencji późne wszczęcie postępowania podatkowego, tj. 5 sierpnia 2020 r. (należy jednak zauważyć, że czynności sprawdzające i postępowania podatkowe były prowadzone łącznie za lata 2014-2017, gdyż sprzedaż działek przez stronę była rozłożona w czasie na 4 lata i na podstawie ustaleń dotyczących 4 lat stwierdzono, że strona sprzedawała działki w ramach działalności gospodarczej),
- g) w czterech z 13 spraw przyczyny uchylecia przez Dyrektora IAS decyzji organu I instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia były następujące:
- w sprawie dotyczącej podatnika „L” braki w zgromadzonym materiale dowodowym, tj. brak oceny pod kątem wadliwości i nierzetelności ksiąg podatkowych w pełnym zakresie objętym decyzją,
 - w przypadku stacji paliw naruszenie obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, błędna ocena materiału dowodowego (art. 187 Ordynacji podatkowej), a tym samym niewłaściwe określenie podstawy opodatkowania,
 - w przypadku podatnika „A” niedostateczne wyjaśnienie i udokumentowanie stanu faktycznego (art. 122 Ordynacji podatkowej) oraz naruszenie obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 187 Ordynacji podatkowej),
 - w sprawie dotyczącej podatnika „M” braki w zgromadzonym materiale dowodowym,
- h) nie wystąpiły przypadki, w których na długotrwałość postępowań wpłynęła jakość prawa (niestabilne prawo, nieprecyzyjne przepisy, zmiana linii orzeczniczej).
- i) nie wystąpiły przypadki, w których długotrwałe postępowanie było wynikiem braku należytej staranności pracowników IAS. (akta kontroli str. 679-712)

Stwierdzone
nieprawidłowości
OCENA CZĄSTKOWA

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

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie prowadzenie w IAS postępowań podatkowych. W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) uzyskano poprawę jakości decyzji wydanych w II instancji. Także na bieżąco monitorowano czas trwania postępowań podatkowych, a w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników podejmowano na bieżąco działania zaradcze. Ponadto, osiągnięto dwa z trzech badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS oraz rzetelnie monitorowano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami. Prawidłowo i rzetelnie były prowadzone postępowania podatkowe w II instancji, co stwierdzono na podstawie analizy 13 takich postępowań.

IV. Uwagi i wnioski

Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, nie formułuje uwag i wniosków pokontrolnych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

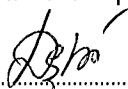
Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Białystok, 25 listopada 2022 r.

Kontroler
Małgorzata Przymierska-Dąbrowska
specjalista kontroli państwowej



.....
podpis

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



.....
podpis