



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Krakowie

LKR.410.018.01.2022

Pani
Bożena Drabik
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej w Krakowie
ul. Wiślna 7
31-007 Kraków

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 Krakowie, ul. Wiślna 7, 31-007 Kraków (dalej: <i>Izba lub IAS</i>)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Bożena Drabik, Dyrektor Izby od 4 października 2021 r. Wcześniej Dyrektorem był: Tadeusz Gibas – od 1 marca 2017 r. do 23 lipca 2021 r. Tomasz Feledyn – od 26 lipca 2021 r. do 3 października 2021 r. (akta kontroli, str. 7-8)
Zakres przedmiotowy kontroli	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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie
Kontrolerzy	1. Anna Stochel-Lukasińska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/126/2022 z 31 sierpnia 2022 r. 2. Maciej Sarliński, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/125/2022 z 26 sierpnia 2022 r. 3. Mariusz Gorczyca doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LKR/113/2022 z 25 lipca 2022 r. (akta kontroli str. 1-6)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623. Dalej: *ustawa o NIK*.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Krakowie w badanym okresie (2020 r. – I półrocze 2022 r.) podejmował systematyczne działania nadzorcze mające na celu poprawę wyników podległych jednostek w zakresie kontroli prawidłowości rozliczeń podatków, postępowań podatkowych i postępowań egzekucyjnych.

Izba, wraz z jednostkami podległymi, osiągnęła planowany poziom wartości większości mierników³ stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Dyrektor IAS rzetelnie monitorował przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym a uzyskanymi wynikami, natomiast w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników podejmował działania zaradcze.

Pomimo podejmowanych przez Dyrektora IAS działań nie we wszystkich badanych obszarach nastąpiła wyraźna poprawa osiąganych wyników, szczególnie w 2020 r., w którym w związku z epidemią COVID-19 wyniki te istotnie obniżyły się. Dotyczyło to w szczególności liczby przeprowadzonych przez urzędy skarbowe kontroli podatkowych, efektywności egzekucji i czasu trwania postępowań podatkowych w II instancji.

Liczba przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych z województwa małopolskiego kontroli podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa zmniejszyła się w 2020 r. i wyniosła 1 213, natomiast w 2019 r. i w 2021 r. wyniosła odpowiednio 1 631 i 1 694, a w I półroczu 2022 r. wyniosła 903. Średni czas trwania kontroli podatkowej uległ skróceniu z 140 dni w 2019 r. do 93 w 2021 r, a w I półroczu 2022 r. wyniósł 105 dni. Poprawiła się skuteczność przeprowadzonych kontroli podatkowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę większą niż 3 tys. zł do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem, która wzrosła z 83,1% w 2019 r. do 90,9% w 2021 r, a w I półroczu 2022 r. wyniosła 93,7%. Skróceniu uległ z 342 dni w 2019 r. do 320 dni w 2021 r. średni czas prowadzenia postępowania podatkowego w I instancji po kontroli podatkowej, a w I półroczu 2022 r. wyniósł on 384 dni. Nie mniej jednak pogorszyła się jakość decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych po kontrolach podatkowych.

W badanym okresie zwiększyła się ze 189 w 2019 r. do 198 w 2020 r. i 195 w 2021 r. liczba kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez Naczelnika Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego⁴ oraz kontroli skarbowych prowadzonych w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁵ (a w I półroczu 2022 r. wyniosła 125). Poprawiła się również ich skuteczność z 81% w 2019 r. do 86,7% w 2021 r. (a w I półroczu 2022 r. wyniosła 95,2%). Natomiast wydłużył się:

- z 361 dni w 2019 r. do 433 dni w 2020 r. i 413 dni w 2021 r. średni czas trwania kontroli celno-skarbowych; przy czym w I półroczu 2022 r. wystąpiła poprawa, gdyż średni czas prowadzenia kontroli obniżył się do 346 dni;
- ze 167 dni w 2019 r. do 188 dni w 2021 r. średni czas trwania postępowania podatkowego w I instancji po kontroli, a w I półroczu 2022 r. wyniósł 208 dni;
- z 90 dni w 2019 r. do 227 dni w 2021 r. średni czas trwania postępowania w II instancji; a w I półroczu 2022 r. wzrósł do 249 dni.

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej. W niniejszym wystąpieniu pokontrolnym zastosowano ocenę opisową.

³ Zrealizowano na zaplanowanym poziomie 20 (z 22) mierników wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków, postępowań egzekucyjnych oraz dwa mierniki z dwóch zaplanowanych dot. postępowań podatkowych.

⁴ Dalej: *MUCS*.

⁵ Dz.U. z 2016 r., poz. 720. Dalej: *ustawa o kontroli skarbowej*.

Główną przyczyną wydłużenia czasu trwania kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych było zawieszenie biegu postępowań w związku z epidemią COVID-19.

Poprawiła się natomiast jakość decyzji wydanych w latach 2019-2021 przez Naczelnika MUCS po kontrolach celno-skarbowych, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych/częściowo uchylonych przez organ II instancji do liczby decyzji wydanych przez organ I instancji oraz relacją decyzji uchylonych/częściowo uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika MUCS w II instancji.

Najniższa kwota zaległości podatkowych została wyegzekwowana przez naczelników urzędów skarbowych z województwa małopolskiego w postępowaniach egzekucyjnych w 2020 r. i stanowiła ona 26,3% kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia. W 2019 r. i 2021 r. skuteczność egzekucji była na wyższym poziomie, tj. kwota wyegzekwowana stanowiła odpowiednio 39,8% i 38,2% kwoty objętej tytułami wykonawczymi. W I półroczu 2022 r. wyegzekwowano kwotę zbliżoną do osiągniętej w analogicznym okresie roku poprzedniego.

Z powodu bezskutecznej egzekucji największą liczbę postępowań egzekucyjnych umorzono w 2020 r., tj., 7 961, w 2021 r. – 4 596 i w I połowie 2022 r. – 3 674. Natomiast najwyższa wartość umorzonych postępowań miała miejsce w 2019 r.

Egzekwowanie zaległości podatkowych, w tym zapobieganie przedawnieniom zobowiązań podatkowych oraz realizacja przez jednostki podległe kontroli prawidłowości rozliczania przez podatników zobowiązań podatkowych i postępowań podatkowych była przedmiotem kontroli wewnętrznych, a wykonanie wniosków pokontrolnych podlegało monitorowaniu.

Dyrektor IAS prowadził działania nakierowane na poprawę jakości orzecznictwa podatkowego oraz systematycznie monitorował czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Jednak spośród prawomocnych orzeczeń Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie⁶, w kontrolowanym okresie wzrósł odsetek decyzji Dyrektora IAS uchylonych lub częściowo uchylonych z 15,5% w 2019 r. do 41,7% w 2021 r. – w przypadku decyzji wydanych po kontrolach podatkowych, z 9,5% w 2019 r. do 20% w 2021 r. – w przypadku ogólnej liczby decyzji oraz z 15% w 2019 r. do 16,7% w 2020 r. – w przypadku decyzji wydanych po kontrolach w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

Średni czas postępowań prowadzonych w II instancji przez Dyrektora IAS był najdłuższy ze względu na epidemię COVID-19 w 2020 r. (po postępowaniach podatkowych realizowanych przez urzędy skarbowe oraz po kontrolach w trybie ustawy o kontroli skarbowej) oraz w 2021 r. (po kontrolach podatkowych). Czas ten uległ skróceniu odpowiednio w 2021 r. i I połowie 2022 r.

W zbadanej próbie 13 postępowań podatkowych przeprowadzonych przez organ odwoławczy w 12 przypadkach nie stwierdzono nieprawidłowości. Natomiast w jednym przypadku doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, na skutek wydania przez WSA wadliwego wyroku, dokonania przez IAS błędnej interpretacji orzeczenia, co z kolei miało wpływ na niezłożenie skargi kasacyjnej. Wszystkie skontrolowane postępowania prowadzone przez organ odwoławczy były prowadzone co do zasady zgodnie z obowiązującymi przepisami. Pomimo przedłużeń w rozpatrywaniu spraw odwoławczych w 12 postępowaniach z 13 skontrolowanych⁷, nie stwierdzono, aby były one bezzasadne. Przedłużenia były związane z czynnikami obiektywnymi i nie wynikały z braku staranności pracowników IAS.

⁶ Dalej WSA.

⁷ W jednym przypadku postępowanie zostało zakończone w pierwotnie wyznaczonym terminie.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Dochody podatkowe wyniosły w 2019 r. – 36 187,4 mln zł (w tym: z VAT⁹ – 13 357,2 mln zł i z CIT¹⁰ – 2 692,7 mln zł), w 2020 r. 36 390,2 mln zł (w tym z VAT – 13 469,8 mln zł i z CIT – 2 943,4 mln zł, w 2021 r. 31 438,8 mln zł (w tym z VAT – 8 734,7 mln zł i z CIT – 2 040,3 mln zł) i w I półroczu 2022 r. – 17 008,7 mln zł (w tym z VAT – 5 436,1 mln zł i z CIT – 1 323,1 mln zł).

(akta kontroli, str. 9-40, DVD pliki 7,8)

Spadek dochodów wykonanych w 2021 r., jak wyjaśniła Dyrektor IAS, spowodowany był w głównej mierze wynikiem wejścia w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania były wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo¹¹. W związku z powyższymi przepisami, z dniem 1 stycznia 2021 r. Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie stał się wyspecjalizowanym urzędem skarbowym o zasięgu ogólnokrajowym w stosunku do podmiotów posiadających największy potencjał gospodarczy. Z analiz własnych wynikało, iż z terenu województw małopolskiego do ww. Urzędu Skarbowego przeszły 274 podmioty, których wykonanie w podatku VAT za I-XII 2020 r. wyniosło 4 803,8 mln zł (kwota główna bez odsetek). Dla pozostałych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, tj. CIT, PIT¹² łączna kwota wpływów od tych podmiotów wyniosła 2 622,7 mln zł (kwota główna bez odsetek, w tym CIT: 1 478,2 mln zł oraz PIT: 1 144,5 mln zł). Powyższe potwierdza, utracone wpływy dla IAS w 2021 r., od tych podmiotów, ogółem na poziomie 7 426,5 mln zł. Poza tym, na spadek dochodów wykonanych z tytułu należności podatkowych w 2021 r. wpływ miała również ogólna sytuacja w kraju w związku z epidemią COVID-19.

(akta kontroli, str. 245-329)

Zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia wyniosły w 2020 r. 655,7 mln zł, tj. o 154 mln zł więcej niż w 2019 r. i o 137,5 mln zł więcej niż w 2021 r. Natomiast w I połowie 2022 r. wyniosły one 319,3 mln zł.

(akta kontroli, str. 3-40, DVD pliki 7,8)

Jak podała Dyrektor IAS przedawnienie zobowiązania podatkowego jest konsekwencją upływu terminu, przy braku wystąpienia przesłanek, które przerywają lub zawieszają jego bieg. Dlatego zmiana wysokości dokonanych odpisów w poszczególnych latach, wynikała z jednoczesnego nagromadzenia należności przedawnionych w danym roku (upływu terminów przedawnienia w tym samym roku). W 2020 r. z powodu przedawnienia Izba odpisała zaległości podatkowe w łącznej kwocie 655,7 mln zł, w tym z tytułu VAT – 549,1 mln zł, co stanowiło 83,7% ogółu odpisanych przedawnionych zaległości. Z łącznej kwoty odpisanych przedawnionych

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.

⁹ Użyty w dalszej części wystąpienia pokontrolnego skrót VAT odnosi się do podatku od towarów i usług.

¹⁰ Użyty w dalszej części wystąpienia pokontrolnego skrót CIT odnosi się do podatku dochodowego od osób prawnych.

¹¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 2456.

¹² Użyty w dalszej części wystąpienia pokontrolnego skrót PIT odnosi się do podatku dochodowego od osób fizycznych.

zaległości z tytułu VAT 458,9 mln zł, to zaległości wynikające z decyzji określających kwotę podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku o towarów i usług¹³. Porównując kwoty odpisanych przedawnionych zaległości podatkowych z decyzji określających kwotę podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy o VAT (w 2019 r. w wysokości 224,2 mln zł, w 2020 r. w wysokości 458,9 mln zł), widać wzrost rok do roku o 234,7 mln zł, tj. o 104,7%. Zaległości podatkowe wynikające z decyzji określających kwotę podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy o VAT dotyczą często podmiotów nieprowadzących faktycznej działalności gospodarczej, biorących udział w procederze wystawiania tzw. „pustych” faktur oraz w obrocie karuzelowym dostaw, co powoduje, że egzekucja tych zobowiązań jest utrudniona lub niemożliwa. Z analizy odpisanych w 2020 r. należności scentralizowanych zarejestrowanych dla województwa małopolskiego wynika duży wzrost kwot zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w podatku akcyzowym, dokonanych przez Centrum Organu Wierzyciela w Trzecim Urzędzie Skarbowym w Szczecinie (kwota odpisanych należności przedawnionych w porównaniu z rokiem 2019 wzrosła o 60,7 mln zł – z 8 mln zł w 2019 roku do 68,7 mln zł w 2020 roku), co znalazło odzwierciedlenie w ewidencji Zintegrowanego Systemu Poboru Należności i Rozrachunków z UE i Budżetem ZEFIR2. Z wyjaśnień otrzymanych od Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Szczecinie wynikało, że w zbiorze odpisanych należności, istotną rolę odegrało przedawnienie należności dwóch podmiotów o dużych kwotach: 23,5 mln zł i 13,8 mln zł. Odpisanie przedawnionych należności tych dwóch podmiotów (37,3 mln zł) stanowiło ponad połowę kwoty odpisanych w 2020 roku zaległości i zdecydowanie przewyższało wartość wszystkich odpisanych należności w 2019 roku dla województwa małopolskiego. Przedawnienie tych należności nastąpiło z powodu braku majątku zobowiązanych, do których możliwe było skierowanie skutecznej egzekucji. Podejmowane próby ustalenia majątku, dokonywane także po działaniach podejmowanych przez organy egzekucyjne, nie przyniosło rezultatu.

(akta kontroli, str. 245-329)

W latach 2019-2021 zaległości podatkowe uległy obniżeniu z 5 096,8 mln zł według stanu na 31 grudnia 2019 r. do 4 929,7 mln zł na 31 grudnia 2020 r. i 4 791,8 mln zł na 31 grudnia 2021 r. Według stanu na 30 czerwca 2022 r. zaległości podatkowe wyniosły 4 899,2 mln zł.

(akta kontroli, str. 9-40)

Prowadzenie przez organy Krajowej Administracji Skarbowej województwa małopolskiego kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych było monitorowane przez Dyrektora IAS w Krakowie za pomocą wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej¹⁴ mierników, wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS. W skali całego województwa nie osiągnięto założonej wartości dwóch spośród 22 analizowanych mierników¹⁵, tj.:

- 1) W 2020 r. miernika „Efektywność egzekucji”. Wartość miernika na koniec roku zaplanowano na poziomie więcej niż 39,5%. Osiągnięto wartość 26,29%. Z raportu z realizacji kierunków działań i rozwoju KAS w IAS w Krakowie za 2020 r. wynikało, iż przyczynami nieosiągnięcia celu/poziomu miernika był: znaczący spadek wyegzekwowanych kwot (o 37,3% względem roku 2019) będący długofalowym skutkiem ograniczeń, nakazów, zakazów wynikających z ogłoszenia stanu epidemii w związku z zakażeniami wirusem Sars-Cov-2 oraz działania podejmowane w ramach tzw. miękkiej egzekucji skutkujące wystawieniem

¹³ Dz. U. z 2022 r., poz. 931. Dalej: *ustawa o VAT*.

¹⁴ Dalej: *KAS*.

¹⁵ Było to siedem mierników przyjętych przez Szefa KAS na 2020 r., osiem na 2021 r. oraz siedem na 2022 r.

- mniejszej liczby tytułów wykonawczych (wpływ podatkowych tytułów wykonawczych SM w 2020 r. był o 33,7% niższy w porównaniu z rokiem 2019);
- 2) W 2021 r. miernika „Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1.03.2017 r.¹⁶, kontroli celno-skarbowych i podatkowych” zaplanowano na poziomie 95%, osiągnięto poziom 80%. Z raportu realizacji kierunków działania i rozwoju KAS w IAS w Krakowie za 2021 r. wynikało, iż przyczynami nieosiągnięcia celu/poziomu miernika były niezakończone trzy kontrole (w tym: jedna kontrola celno-skarbowa – zakończenie kontroli uzależnione jest od wydania decyzji ostatecznej przez Szefa KAS, dwa postępowania kontrolne – na zakończenie postępowań wpływ mają następujące fakty: podmiot uczestniczy w mechanizmie „karuzeli podatkowej”, obszerność kontroli, konieczność zgromadzenia materiału dowodowego m.in. z postępowań prowadzonych przez inne organy oraz równoległe prowadzenie śledztwa przez prokuraturę, w którym podmiot uzyskał statut podejrzanego).

Zrealizowane zostały następujące mierniki:

- w 2020 r. „Kontrole pozytywne” zaplanowano na poziomie $\geq 78\%$, zrealizowano na poziomie 85%, „Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych” zaplanowano na poziomie ≥ 25 szt., zrealizowano 28 szt., „Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych u kluczowych podmiotów przez UCS oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych CIT” zaplanowano na poziomie $> 80\%$, zrealizowano 84%, „Wykorzystanie plików JPK w kontroli” zaplanowano na poziomie $> 60\%$, zrealizowano 82%, „Ograniczenie przyrostu zaległości” zaplanowano na poziomie $\leq 105\%$, zrealizowano na poziomie 98%, „Realizacja należności publiczno-prawnych” zaplanowano na poziomie 29 629 860 tys. zł, osiągnięto 31 213 513 tys. zł;
- w 2021 r. „Skuteczność kontroli dotyczących podatków” zaplanowano na poziomie $> 83\%$, zrealizowano na poziomie 90%, „Efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych” zaplanowano na poziomie ≥ 25 szt., zrealizowano 29 szt., „Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych u kluczowych podmiotów przez UCS oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych CIT” zaplanowano na poziomie $> 80\%$, zrealizowano na poziomie 83%, „Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych” zaplanowano na poziomie $\leq 105\%$, osiągnięto 97%, „Realizacja należności publiczno-prawnych” zaplanowano na poziomie 26 439 663 tys. zł, zrealizowano na poziomie 26 482 941 tys. zł, „Udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych” zaplanowano na poziomie $> 60,15\%$, zrealizowano na poziomie 69,06%, „Kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym zaplanowano na poziomie $\geq 339 898$ tys. zł, zrealizowano na poziomie 406 412 tys. zł;
- w 2022 r. „Efektywność kontroli podatków” zaplanowano na koniec II kw. na poziomie $\geq 84\%$, według stanu na 30 czerwca 2022 r. osiągnięto 94%, „Realizacja kontroli dotyczących podatków zaplanowano na koniec II kw. na poziomie 880 szt., w tym: w US – 735 szt., według stanu na 30 czerwca 2022 r. osiągnięto 903 szt., „Realizacja kontroli wobec podmiotów znajdujących się

¹⁶ Miernik swoim zakresem obejmował postępowania kontrolne (UKS) wszczęte w trybie ustawy o kontroli skarbowej, w związku z utworzeniem KAS i zniesieniem kontroli skarbowej tj. wszczęte przed 1 marca 2017 r. (zakończone w okresie sprawozdawczym oraz będące w toku na dzień 1.01.2021 r.: kontrole celno-skarbowe (UCS) – trwające dłużej niż 3 lata czyli wszczęte przed 1.01.2018 r. (zakończone w okresie sprawozdawczym oraz będące w toku na dzień 1.01.2021 r. oraz kontrole podatkowe (US) – trwające dłużej niż 3 lata czyli wszczęte przed 1.01.2018 r. (zakończone w okresie sprawozdawczym oraz będące w toku na dzień 1.01.2021 r.

na liście o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych” zaplanowano w II kw. na poziomie ≥ 4 szt., zrealizowano według stanu na 30 czerwca 2022 r. – 4 szt., „Efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych zaplanowano w II kw. na poziomie ≥ 12 szt. i według stanu na 30 czerwca 2022 r. osiągnięto 12 szt., „Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych” zaplanowano na poziomie w II kw. $\leq 105\%$, według stanu na 30 czerwca 2022 r. zrealizowano na poziomie 100%, „Realizacja należności publiczno-prawnych” zaplanowano w II kw. na poziomie $\geq 13\,384\,234$ tys. zł, według stanu na 30 czerwca 2022 r. zrealizowano na poziomie 15 006 471 tys. zł, „Egzekucja zaległości” w II kw. zaplanowano na poziomie – 159 200 tys. zł, według stanu na 30 czerwca 2022 r. osiągnięto zaplanowane 159 200 tys. zł.

(akta kontroli, str. 9-39, 80-244)

W kwestii niezrealizowania w kontrolowanym okresie dwóch mierników Dyrektor IAS wyjaśniła, iż:

- na niepełną realizację miernika „Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych” złożyło się niezakończenie przez Naczelnika MUCS dwóch postępowań kontrolnych oraz jednej kontroli celno-skarbowej, wszczętych przed 1.01.2018 r. W przypadku kontroli celno-skarbowej wystąpiły przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i w konsekwencji kontrola ta została przejęta w dniu 20.02.2020 r. przez organ właściwy do jej prowadzenia, tj. Szefa KAS, a na poziomie Naczelnika MUCS nastąpiło zawieszenie, z uwagi na wszczęcie w przejętym zakresie postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 119k § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁷, wydanie decyzji ostatecznej przez Szefa KAS z zastosowaniem art. 119a O.p. stanowi w przejętym zakresie zakończenie kontroli celno-skarbowej. Na dzień 31.10.2022 r. Szef KAS prowadził postępowanie odwoławcze w związku z czym kontrola celno-skarbowa pozostawała nadal zawieszona z przyczyn niezależnych od Naczelnika MUCS. Konstrukcja miernika nie pozwalała na wyłączenie z mianownika miernika kontroli celno-skarbowych czy postępowań kontrolnych, które zostały przejęte do załatwienia przez Szefa KAS. Przez co, niezakończona kontrola celno-skarbowa, mimo iż pozostawała zupełnie poza decyzyjnością Naczelnika MUCS i nadzorem Dyrektora IAS wpłynęła na wartość tego miernika w 2021 r. W przypadku postępowań kontrolnych przyczyną ich niezakończenia do końca 2021 r. były przyczyny proceduralne, w tym:
 - skala i stopień złożoności mechanizmu „karuzeli podatkowej”,
 - konieczność współpracy z administracjami podatkowymi innych państw (Czechy, Słowacja, Niemcy),
 - opracowanie obszernej dokumentacji w sprawie (akta każdej ze spraw liczą ok. 10 tys. kart), w tym weryfikacja czy podatnik świadomie uczestniczył w transakcjach karuzelowych na podstawie przedłożonej przez podatnika korespondencji e-mail zawierającej ok. 35 000 plików,
 - brak kontaktu z większością bezpośrednich kontrahentów,
 - konieczność pozyskiwania dowodów z kontroli przeprowadzonych wobec takich podmiotów przez inne organy podatkowe,
 - trudności w pozyskaniu materiałów z prokuratur prowadzących śledztwa na terenie całego kraju, wynikające m. in. z przenoszenia śledztw do innych prokuratur, łączenia lub wydzielenia wątków ze śledztw, co wymagało wielokrotnego występowania, a także monitowania o wnioskowane dokumenty.Postępowania kontrolne zostały ostatecznie zakończone w I kwartale 2022 r.

(akta kontroli. str. 245-329)

¹⁷ Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, ze zm. Dalej: O.p.

- przyczyną nieosiągnięcia zaplanowanych wartości miernika „Efektywność egzekucji” był znaczny spadek wpływu do komórek egzekucyjnych tytułów wykonawczych oraz spadek kwot objętych tymi tytułami, co miało bezpośrednie przełożenie na ukształtowanie się miernika. Przyczyną było także zawieszenie prowadzonych efektywnych postępowań egzekucyjnych w związku z dużą liczbą wydanych w okresie pandemii decyzji przyznających ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Do spadku wartości miernika przyczyniły się przede wszystkim okoliczności związane z ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego z powodu COVID-19, tj. np. ograniczenia czynności egzekucji w terenie do niezbędnego minimum, wstrzymanie się z przeprowadzaniem licytacji publicznych oraz kontroli dłużników zajętych wierzytelności, duża liczba wydanych decyzji o odroczeniu terminu wykonania obowiązku, absencja pracowników, konieczność realizacji zadań priorytetowych, tj. m.in. rozpatrywanie wniosków zobowiązanych o ograniczenia, zwolnienia środków spod zajęcia z uwagi na trudną sytuację finansową. Dyrektor IAS na bieżąco monitorował wykonanie miernika przy wykorzystaniu danych z hurtowni WHTAX. W ramach monitoringu stopnia wykonania miernika analizowano zaistniałą sytuację i kierowano do organów egzekucyjnych zalecenia i wytyczne w celu zapewnienia jego realizacji:
 - pismem z 4 czerwca 2020 r. Dyrektor IAS po przeanalizowaniu wyników w zakresie realizacji miernika zobowiązał organy egzekucyjne do podjęcia wszelkich wysiłków w celu realizacji zadań objętych wskaźnikiem efektywności egzekucji,
 - pismem z 3 września 2020 r. Dyrektor IAS polecił, by pilnie poddać szczegółowej analizie postępowania egzekucyjne prowadzone wobec zobowiązanych, którzy posiadają największe zaległości (powyżej 100 000 zł) i podjąć wszelkie możliwe działania w kierunku przyspieszenia ściągnięcia dochodzonych należności,
 - pismami z 22 września 2020 r. i 24 listopada 2020 r. Dyrektor IAS po przeanalizowaniu wyników w zakresie realizacji miernika zobowiązał organy egzekucyjne do podjęcia wszelkich wysiłków w celu realizacji zadań objętych wskaźnikiem efektywności egzekucji.

(akta kontroli, str. 245-329)

1.2. W okresie objętym kontrolą (2020-I półrocze 2022) Dział Kontroli Wewnętrznej IAS przeprowadził łącznie 16 kontroli w zakresie prawidłowości, skuteczności postępowań kontrolowanych, podatkowych i egzekucyjnych. Skontrolowanych zostało Małopolski Urząd Skarbowy, Małopolski Urząd Celno-Skarbowy i 14 urzędów skarbowych. Kontrole dotyczyły przede wszystkim:

- prawidłowości i terminowości prowadzenia postępowań podatkowych;
- czynności podejmowanych na etapie kontroli podatkowych, postępowań podatkowych, w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązań;
- prawidłowości i terminowości wszczęcia egzekucji administracyjnej na podstawie podatkowych tytułów wykonawczych;
- wykorzystywanie JPK i STIR w postępowaniach egzekucyjnych;
- umarzania postępowań egzekucyjnych z uwagi na bezskuteczność egzekucji oraz dalsze czynności w komórkach wierzytelności.

W 15 przypadkach w wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowości lub/i uchybienia, w tylko jednym przydadku kontrola nie wykazała ani nieprawidłowości, ani uchybień. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in.:

- bezczynności organów w trakcie prowadzenia postępowań podatkowych, prowadzenie spraw w sposób przewlekły, niemający uzasadnienia w stopniu jej skomplikowania;

- wszczynania postępowań podatkowych na granicy 6-my (180 dni) od zakończenia kontroli podatkowej, jak również niewszczyniania postępowań, mimo takiego obowiązku;
- niezakończanie postępowań podatkowym w terminach określonych w art. 68 ust. 4a O.p.;
- niepodejmowanie działań w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia z odpowiednim wyprzedzeniem czasowym;
- niewykonywania w sposób należyty wszystkich czynności przy wszczynaniu egzekucji administracyjnej na podstawie podatkowych tytułów wykonawczych, jak również niewykorzystywanie wszystkich dostępnych narzędzi np. JPK, STIR;
- braku analizy aktualnego stanu majątkowego zobowiązanego po umorzeniu postępowań egzekucyjnych;
- niewprowadzania wszystkich wymaganych danych do systemu POLTAX, POLTAXPLUS, Egapoltax.

W związku ze stwierdzonymi uchybieniami i nieprawidłowościami sformułowane zostały m.in. następujące zalecenia pokontrolne:

- nie dopuszczać do wystąpienia przypadków przedawnienia zobowiązań podatkowych w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych;
- wszczynać postępowania podatkowe po zakończonej kontroli podatkowej bez zbędnej zwłoki;
- podejmować działania w celu poprawy terminowości załatwiania spraw, m.in. w celu zapobieżenia przedawnieniom prawa do wydania decyzji podatkowej;
- bezzwłocznie wykorzystywać posiadane i uzyskane informacje o rachunkach bankowych i wierzytelnościach zobowiązanego, a w przypadku braku skutecznej egzekucji w oparciu o posiadane informacje, przydzielać tytuły wykonawcze do służby;
- w szerszym zakresie wykorzystywać dostępne systemy informatyczne w celu poszukiwania majątku zobowiązanego, zarówno w trakcie prowadzonego postępowania, jak i po jego umorzeniu;
- sporządzać protokoły o stanie majątkowym zobowiązanego i relacje o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych w sposób rzetelny, wskazując w nich źródła pozyskanych informacji, a także żądać od zobowiązanych okazywania i dostarczania dowodów potwierdzających zbierane informacje;
- dokonywać powtórnej analizy umorzonych ze względu na bezskuteczność postępowań, po kątem ewentualnego ponownego wszczęcia postępowania egzekucyjnego;
- nadzór nad pracownikami poprzez częste i regularne kontrolowanie wykonywanych przez nich zadań. O stwierdzonych nieprawidłowościach niezwłocznie informować pracowników, nakazując im natychmiastową ich eliminację;
- przeprowadzać kontrole funkcjonalne.

Naczelnicy urzędów do których skierowane zostały zalecenia pokontrolne, poinformowali Dyrektora IAS o podjęciu działań, mających na celu realizację ww. zaleceń. Wskazano m.in., że:

- w celu zapobieżenia przedawnieniu się zobowiązań podatkowych na bieżąco monitorowany był status wydawanych decyzji oraz przekazywane były informacje do komórki właściwej w sprawach wierzycielskich o decyzjach wydanych w sprawach zagrożonych przedawnieniem;
- w celu ograniczenia wszczynania postępowań podatkowych z opóźnieniem oraz poprawy terminowości załatwiania spraw prowadzony był na bieżąco monitoring spraw zagrożonych przedawnieniem, wprowadzono obowiązek sporządzania analizy zasadności przedłużenia terminu załatwienia sprawy;

- kierujący komórkach organizacyjnymi zobowiązani zostali do stałego monitoringu realizacji zaleceń, w tym w formie kontroli funkcjonalnych, zgodnie z obowiązującymi standardami kontroli;
- stosowano narzędzia ułatwiające poszukiwanie majątku zobowiązanego, a uzyskane informacje podlegały systematycznej analizie;
- polecono pracownikom szersze wykorzystanie danych z dostępnych systemów informatycznych;
- zwrócono uwagę pracownikom na konieczność prawidłowego i wnikliwego sporządzania protokołów o stanie majątkowym zobowiązanych, raportów o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych, konieczności sporządzania dokumentacji fotograficznej, pozyskiwania kopii umów, wykazu środków trwałych, stanów magazynowych, materiałów, produktów i innych dokumentów, mających wpływ na ocenę sytuacji majątkowej zobowiązanych;
- kierownicy komórek organizacyjnych zobowiązani zostali do prowadzenia na bieżąco analizy i kontroli wykonania zadań podległych pracownikom;
- kierownicy komórek organizacyjnych polecili pracownikom bezzwłocznie wprowadzać dane do właściwych systemów informatycznych i aplikacji.

(akta kontroli, str. 9-39, 337-345)

W okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r. Wieloosobowe Stanowisko Audytu Wewnętrznego nie realizowało zadań audytowych w zakresie prowadzenia kontroli dotyczących podatków, postępowań podatkowych oraz egzekwowania zaległości podatkowych.

(akta kontroli, str. 9-39)

1.3. W badanym okresie zakończone zostały odpowiednio: 1 631, 1 213, 1 694 i 903 kontrole podatkowe. Zwiększyła się skuteczność kontroli podatkowych, tj. zwiększyła się liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł: w 2019 r. – 1 355 kontroli (83,1%)¹⁸, w 2020 r. – 971 kontroli (80%)¹⁹, w 2021 r. 1 539 kontroli (90,9%)²⁰, w I półroczu 2022 r. – 846 kontroli (93,7%)²¹.

(akta kontroli, str. 9-39,44,DVD pliki 15)

W kwestii zmniejszenia w 2020 r. liczby kontroli podatkowych prowadzonych przez podległe Dyrektorowi IAS urzędy skarbowe Dyrektor IAS podała m.in., iż zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów i Szefa KAS z 2018 r. należało zoptymalizować stosowane mechanizmy oceny ryzyka, aby prowadzić kontrole jedynie w przypadkach, gdy mniej uciążliwe dla podatnika metody weryfikacji jego rozliczeń okażą się nieskuteczne oraz wówczas, gdy skala (waga) ryzyka nieprawidłowości zobowiązywały organ do podjęcia kontroli. W efekcie pozwoliło to uniknąć uruchamiania kontroli tam, gdzie można było ją zastąpić innymi działaniami. W celu zwiększenia trafności analizy i przyspieszenia procesu gromadzenia informacji, organy podatkowe zostały wyposażone w nowe narzędzie jakim jest Jednolity Plik Kontrolny (dalej: *JPK*). Automatyzacja weryfikacji danych podatkowych przyczyniła się zatem do zmniejszenia ilości kontroli podatkowych wobec podmiotów obarczonych niskim poziomem ryzyka, a stwierdzane nieprawidłowości były korygowane na bieżąco podczas czynności sprawdzających. Dyrektor IAS

¹⁸ w tym nieprawidłowości stwierdzono w: 567 kontrolach dot. VAT (co stanowiło 81,2% wszystkich kontroli dot. VAT) i 134 kontrolach dot. CIT (co stanowiło 65% wszystkich kontroli dot. CIT);

¹⁹ w tym nieprawidłowości stwierdzono w: 542 kontrolach dot. VAT (co stanowiło 85,2% wszystkich kontroli dot. VAT) i 103 kontrolach dot. CIT (co stanowiło 80,5% wszystkich kontroli dot. CIT);

²⁰ w tym nieprawidłowości stwierdzono w: 651 kontrolach dot. VAT (co stanowiło 90% wszystkich kontroli dot. VAT) i 115 kontrolach dot. CIT (co stanowiło 83,9% wszystkich kontroli dot. CIT);

²¹ w tym nieprawidłowości stwierdzono w: 449 kontrolach dot. VAT (co stanowiło 94,5% wszystkich kontroli dot. VAT) i 57 kontrolach dot. CIT (co stanowiło 89,1% wszystkich kontroli dot. CIT).

po dokonaniu analizy ryzyka w obszarach kontrolnych, w planach działalności Izby wprowadził oprócz funkcjonujących i zdefiniowanych na poziomie centralnym mierników centralnych także mierniki regionalne, czyli tzw. mierniki wspomagające, a dotyczące obszaru kontroli i obowiązujące na terenie województwa małopolskiego. Od dnia 1 stycznia 2018 r. wprowadzono dwa mierniki regionalne, tj.: w zakresie kontroli CIT oraz w zakresie kontroli podatku akcyzowego. Wprowadzenie i nadzorowanie miernika regionalnego kontrole w podatku CIT przyniosło efekt w postaci zwiększenia liczby kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Począwszy od 2020 r., celem dalszej poprawy efektywności działań zarówno w obszarze kontroli CIT, jak i w obszarze podatku akcyzowego wprowadzono zmianę w sposobie liczenia jego wartości, aby położyć nacisk na efektywność tych kontroli. I tak do pomiaru wskaźnika w 2020 r. były brane pod uwagę jedynie kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości.

Istotny wpływ na zmniejszenie ilości kontroli podatkowych w 2020 r. miało także ogłoszenie w dniu 13 marca 2020 r. na obszarze RP stanu zagrożenia epidemiologicznego, a od 20 marca 2020 r. stanu epidemii Sars-Cov-2.

Wobec stwierdzenia zmniejszenia się ogólnej liczby kontroli podatkowych w 2020 r. w stosunku do lat poprzednich Dyrektor tut. Izby w 2021 r. wprowadził do realizacji nowy miernik regionalny wspomagający monitorowanie Planu działalności Izby Administracji Skarbowej „Liczba przeprowadzonych kontroli”. Studium wykonalności miernika zakładało realizację liczby kontroli na poziomie nie niższym niż w 2019 r.

(akta kontroli, str. 245-329)

Według stanu na 31 grudnia 2019 r. 242 kontrolerów realizowało kontrole rozliczeń podatkowych (wszyscy posiadali co najmniej dwuletnie doświadczenie w pracy w administracji skarbowej), według stanu na 31 grudnia 2020 r. kontrole podatkowe realizowało 237 kontrolerów (w tym 233, tj. 98,3% posiadało co najmniej dwuletnie doświadczenie), według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. kontrole realizowało 226 kontrolerów (wszyscy co najmniej dwuletnim doświadczeniem), według stanu na 30 czerwca 2022 r. kontrole realizowało 226 kontrolerów (w tym 225, tj. 99,6% z co najmniej dwuletnim doświadczeniem w pracy w administracji skarbowej). W kontrolowanym okresie zatrudniono dwóch nowych kontrolerów – bez doświadczenia w pracy w administracji skarbowej.

(akta kontroli, str. 9-39, 45)

W zakresie przyczyn zmniejszania się z roku na rok liczby kontrolerów realizujących kontrole podatkowe w podległych Dyrektorowi IAS urzędach skarbowych Dyrektor IAS podała, iż w okresie 2019-I poł. 2022 doszło do zmniejszenia liczby zatrudnienia w komórkach kontroli podatkowej w 28 urzędach skarbowych łącznie o 16 osób. Różnice te wynikają przede wszystkim z naturalnej fluktuacji zatrudnienia. Ponadto w związku ze zmianą kierunków działania KAS, a więc z jednej strony nastawieniem na tzw. miękkie procedury, z drugiej podniesieniem rangi kontroli jako procedury nakierowanej na walkę z oszustwami podatkowymi następowały przesunięcia pracowników między komórkami urzędu, z komórek SKP do innych komórek – 20 osób, a w ich miejsce z innych komórek organizacyjnych do kontroli – 39 osób, co pozwoliło na uzupełnienie bieżących braków kadrowych i poprawę jakości wykonywanych zadań. Ponadto do wykazanego stanu zatrudnionych nie wlicza się osób, które nie otrzymują za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. np. osób będących na urloпах bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych.

Należy także zauważyć, że podejmowane przez Dyrektora IAS w Krakowie działania związane z prowadzoną polityką kadrową w obszarze kontroli wpłynęły korzystnie na

osiągane efekty prowadzonych kontroli, mimo obowiązującego w 2020 r. stanu epidemii. W IAS realizowane były kolejne działania mające na celu wzmocnienie kadrowe komórek kontroli. Na dzień 30 czerwca 2022 r. Dyrektor Izby dysponował 22 wakatami, których wykorzystanie zaplanowano na nabory w obszarze kontroli.

(akta kontroli, str. 245-329)

1.4. W kontrolowanym okresie MUCS zakończył 707 kontroli prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa (łącznie kontrole celno-skarbowe, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.²² oraz kontrole skarbowe prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej, w tym: w 2019 r. – 189, w 2020 r. – 198, w 2021 r. – 195 i I połowie 2022 r. – 125 kontroli. Zwiększyła się skuteczność kontroli, tj. liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł: w 2019 r. – 153 kontrole (81%)²³ w 2020 r. – 166 kontroli (83,8%)²⁴, w 2021 r. – 169 kontroli (86,7%)²⁵ oraz w I półroczu 2022 r. – 119 kontroli (95,2%)²⁶.

(akta kontroli, str. 9-39, 46, DVD plik 25)

Według stanu na 31 grudnia 2019 r. kontrole prawidłowości rozliczeń podatków stanowiących dochody budżetu państwa realizowało 160 kontrolerów (w tym 148, tj. 92,5% posiadających co najmniej dwuletnie doświadczenie), według stanu na 31 grudnia 2020 r. – 147 kontrolerów (w tym 138, tj. 93,9% z co najmniej dwuletnim doświadczeniem), według stanu na 31 grudnia 2021 r. – 160 kontrolerów (w tym 148, tj. 92,5% z co najmniej dwuletnim doświadczeniem), według stanu na 30 czerwca 2022 r. – 161 kontrolerów (w tym 148, tj. 91,9% z co najmniej dwuletnim doświadczeniem). W kontrolowanym okresie zatrudniono łącznie 21 nowych kontrolerów, w tym 20 bez doświadczenia w pracy w administracji skarbowej.

(akta kontroli, str. 9-39, 47)

W kwestii prowadzenia w 2020 r. przez mniejszą liczbę pracowników UCS kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych po kontrolach celno-skarbowych Dyrektor IAS wyjaśniła, iż w 2020 r. doszło do zmniejszenia liczby zatrudnienia o 13 osób. Różnice te wynikają przede wszystkim z naturalnej fluktuacji zatrudnienia. Jednocześnie doszło do przesunięć między komórkami i jednostkami KAS. W 2020 r. nastąpiło zmniejszenie liczby pracowników, a następnie w 2021 r. zwiększenie i na koniec 2021 r. liczba kontrolerów w UCS realizujących kontrole prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa wynosiła 160 osób, czyli tyle samo co na koniec 2019 r. Tak więc stwierdzane niedobory kadrowe były sukcesywnie uzupełniane. Ponadto do wykazanego stanu zatrudnionych nie wlicza się osób, które nie otrzymują za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. np. osób będących na urloпах bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych. W 2020 r. 12 osób przebywało na długotrwałym zwolnieniu lekarskim, urlopie macierzyńskim, wychowawczym lub świadczeniu rehabilitacyjnym.

(akta kontroli, str. 245-329)

1.5. W latach 2019-2021 liczba decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych województwa małopolskiego po kontrolach podatkowych obniżyła się

²² Dz.U. z 2022 r., poz. 813, ze zm.). Dalej: *ustawa o KAS*.

²³ w tym nieprawidłowości stwierdzono w: 74 kontrolach dot. VAT (co stanowiło 84,1% wszystkich kontroli dot. VAT) i 37 kontrolach dot. CIT (co stanowiło 84,1% wszystkich kontroli dot. CIT).

²⁴ w tym nieprawidłowości stwierdzono w: 83 kontrolach dot. VAT (co stanowiło 90,2% wszystkich kontroli dot. VAT) i 39 kontrolach dot. CIT (co stanowiło 76,5% wszystkich kontroli dot. CIT).

²⁵ w tym nieprawidłowości stwierdzono w: 96 kontrolach dot. VAT (co stanowiło 95% wszystkich kontroli dot. VAT) i 38 kontrolach dot. CIT (co stanowiło 86,4% wszystkich kontroli dot. CIT).

²⁶ w tym nieprawidłowości stwierdzono w: 70 kontrolach dot. VAT (co stanowiło 95,9% wszystkich kontroli dot. VAT) i 30 kontrolach dot. CIT (co stanowiło 96,8% wszystkich kontroli dot. CIT).

z 1 068 decyzji w 2019 r. do 679 – w 2020 r. i 732 – w 2021 r. Spadek nastąpił również w I połowie 2022 r., w okresie tym wydano 292 decyzje, podczas gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego – 349. Wyższy odsetek decyzji, od których podatnicy wnieśli odwołanie do Dyrektora IAS miał miejsce w 2020 r. i wyniósł 35,2%, natomiast w 2019 r. wyniósł – 27,1%, w 2021 r. – 26,4% i w I połowie 2022 r. – 24,7%.

W zakresie jakości decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w I instancji po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa:

- z roku na rok wzrastał odsetek decyzji uchylonych/częściowo uchylonych przez Dyrektora IAS w II instancji w stosunku do liczby rozstrzygnięć (do czasu zakończenia kontroli w tym zakresie wydanych przez ten organ. Wyniósł on: w 2019 r. – 14,6%, w 2020 r. – 24,6%, w 2021 r. – 40,4% i w I połowie 2022 r. – 43,8%;
- jakość decyzji, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez Dyrektora IAS w II instancji do liczby decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych, obniżyła się z 3,9% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 8,7% dla decyzji z 2020 r. i 10,6% dla decyzji z 2021 r.²⁷

(akta kontroli, str. 9-39, 73-75, 77, 330- 332, DVD plik 26)

W latach 2019-2021 liczba decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych województwa małopolskiego ogółem dotyczących podatków stanowiący dochody budżetu państwa wyniosła odpowiednio: 6 814, 5 979 i 6 236. W I połowie 2022 r. wydano 4 593 decyzje. Najwyższy odsetek decyzji, od których podatnicy wnieśli odwołanie do Dyrektora IAS, odnotowano w 2019 r. i 2020 r. – wyniósł 5,8%, natomiast w 2021 r. wyniósł 4,7%, a w I połowie 2022 r. – 2,5%.

W zakresie jakości decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w I instancji ogółem dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa:

- z roku na rok wzrastał odsetek decyzji uchylonych/częściowo uchylonych przez Dyrektora IAS w II instancji w stosunku do liczby rozstrzygnięć wydanych przez ten organ. Wyniósł on: w 2019 r. – 21,7%, w 2020 r. – 27,5%, w 2021 r. – 31,7% i I połowie 2022 r. – 40%;
- jakość decyzji mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez Dyrektora IAS w II instancji do liczby decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych utrzymywała się na podobnym poziomie: 1,3% dla decyzji wydanych w 2019 r. do 1,6% dla decyzji z 2020 r. i 1,5% dla decyzji z 2021 r.²⁸

(akta kontroli, str. 9-39, 48, DVD plik 27)

Dyrektor IAS wyjaśniła, iż przyczynami wzrostu liczby spraw w 2020 r. i 2021 r., w których Dyrektor IAS w II instancji wydał decyzję uchylającą lub częściowo uchylającą decyzję wydaną przez organ I instancji było przede wszystkim zastosowanie w rozstrzygnięciach organu orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego²⁹ (uchwały 7 sędziów) oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej³⁰, tj.:

²⁷ Relacje obliczono ekstrapolując wyniku uzyskany dla 99,7% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników urzędów skarbowych z 2019 r. (tj. na podstawie 288 rozstrzygnięć Dyrektora IAS spośród 289 zaskarżonych decyzji naczelników), 98,7% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2020 r. (tj. na odpowiednio na podstawie 236 rozstrzygnięć spośród 239 zaskarżonych decyzji) oraz 88,6% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2021 r. (tj. na podstawie 171 rozstrzygnięć spośród 193 decyzji zaskarżonych).

²⁸ Relacje obliczono ekstrapolując wyniku uzyskany dla 95,2% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników urzędów skarbowych z 2019 r. (tj. na podstawie 378 rozstrzygnięć Dyrektora IAS spośród 397 zaskarżonych decyzji naczelników), 94,2% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2020 r. (tj. na odpowiednio na podstawie 327 rozstrzygnięć spośród 347 zaskarżonych decyzji) oraz 96,6% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2021 r. (tj. na podstawie 281 rozstrzygnięć spośród 291 decyzji zaskarżonych).

²⁹ Dalej: NSA.

³⁰ Dalej: TSUE.

- wyrok TSUE z 18 marca 2021 r., C-48/20 – skutek dla polskich organów podatkowych to obowiązek badania, czy podatnicy VAT działają w dobrej wierze,
- wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r., C-935/19 – skutek dla polskich organów podatkowych to zakaz automatycznego stosowania sankcji oraz obowiązek badania, czy podatnicy VAT działają w dobrej wierze,
- wyrok TSUE z 18 marca 2021 r., C-895/19 – skutek dla polskich organów podatkowych to ponowna analiza materiałów dowodowych w zakresie podatku naliczonego,
- uchwała NSA z 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21 – skutek dla organów podatkowych to ponowna analiza przesłanek zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz przesłanek wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego,
- uchwała NSA z 18 marca 2019 r., sygn. akt I FPS 3/18 – skutek dla organów podatkowych to ponowna analiza przesłanek zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- uchwała NSA z 14 czerwca 2021 r., sygn. akt II FPS 2/21 – skutek dla organów podatkowych to ponowna analiza kosztów uzyskania przychodów.

Ponadto w latach 2020 i 2021 w stosunku do lat poprzednich wpłynęło znacznie więcej spraw odwoławczych dotyczących tematyki nieujawnionych źródeł przychodów. Postępowania z tego zakresu w znaczącej liczbie spraw wymagały przeprowadzenia postępowań uzupełniających (strony w postępowaniach odwoławczych powoływały się na źródła przychodów wcześniej nie wykazane, czy też odrzucone jako niewiarygodne w postępowaniach I instancji). Decyzje wydane w I instancji miały głównie charakter reformatoryjny, tj. polegający na uchynieniu decyzji organu I instancji i określeniu podatku w innej (niższej) kwocie lub umorzeniu postępowania (np. gdy stwierdzono, że zgromadzony majątek był wystarczający do poniesienia danego wydatku).

(akta kontroli, str. 245-329)

1.6. W latach 2019 r. – I połowa 2022 r. w I instancji po kontrolach celno-skarbowych wydanych zostało odpowiednio: 67, 65, 101 i 58 decyzji dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa.

Najwyższy odsetek decyzji, od których odwołanie rozpatrywał w II instancji Naczelnika MUCS miał miejsce w 2019 r. i wyniósł 83,6%, natomiast w 2020 r. wyniósł 70,8%, w 2021 r. – 64,4% i w I połowie 2022 r. – 74,1%.

W zakresie jakości decyzji wydanych w I instancji po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa:

- najwyższy odsetek decyzji uchylony/częściowo uchylonych przez Naczelnika MUCS w II instancji w stosunku do liczby rozstrzygnięć wydanych przez ten organ miał miejsce w 2020 r. i wyniósł – 37,2%, natomiast w 2019 r. – 8,6%, w 2021 r. – 15,7% i I połowie 2022 r. – 30,4%;
- jakość decyzji, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez Naczelnika MUCS w II instancji do liczby decyzji wydanych w I instancji, podlegała znacznym wahaniom, w 2020 r. wskaźnik ten wyniósł 26,3%; natomiast w pozostałych okresach wyniósł 7,2% w 2019 r., 10,1% w 2021 r. i 22,6% w I półroczu 2022 r.³¹

(akta kontroli, str. 9-39, 49, DVD plik 28)

³¹ Relacje obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 62,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji z I instancji z 2019 r. (tj. na podstawie 35 rozstrzygnięć Naczelnika MUCS spośród 56 zaskarżonych decyzji), 93,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji z I instancji 2020 r. (tj. na odpowiednio na podstawie 43 rozstrzygnięć spośród 45 zaskarżonych decyzji) oraz 78,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji z I instancji z 2021 r. (tj. na podstawie 51 rozstrzygnięć spośród 65 decyzji zaskarżonych).

W latach 2019 – I połowa 2022 Naczelnik MUCS w II instancji wydał po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa łącznie 145 decyzji, w tym: w 2019 r. 33 decyzje, w 2020 r. – 39, w 2021 r. – 50 i I połowie 2022 r. – 23, z czego zaskarżono do WSA odpowiednio: 87,9%, 48,7%, 78% i 69,6%. WSA rozpatrzyło 14 skarg z 2019 r., osiem z 2020 r. (w trzech przypadkach uchylono/częściowo uchylono decyzję Naczelnika MUCS) oraz jedną z 2021 r.

(akta kontroli, str. 9-39, 73, 76, 78, 330-331, 333, DVD plik 28)

1.7. Średni czas trwania kontroli podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa wyniósł w 2019 r. 140 dni, w 2020 r. – 142 dni, w 2021 r. – 93 dni i w I półroczu 2022 r. – 105 dni.

Średni czas postępowania podatkowego po kontrolach podatkowych w 2019 r. od wszczęcia postępowania do wydania decyzji w I instancji wyniósł 342 dni, w 2020 r. – 324, w 2021 r. – 320 i w I połowie 2022 r. – 384.

(akta kontroli, str. 9-39, 73-75, 79, 330-331, 334, DVD plik 9)

W kwestii wydłużenia czasu trwania kontroli podatkowych, postępowań podatkowych po kontrolach podatkowych przeprowadzonych w I połowie 2022 r. przez podległe urzędy skarbowe Dyrektor IAS wyjaśniła, że średni czas trwania postępowania podatkowego po kontroli podatkowej, od dnia wszczęcia postępowania do dnia wydania decyzji, to 384,4 dni, zaś średni czas trwania kontroli to 104,6 dni. Dla porównywalnego okresu, tj. I półrocza 2021 r., dane te wynoszą odpowiednio 348,8 i 116 dni. Na podstawie tych danych można zatem wnosić, że w organach podatkowych I instancji komórki orzecznicze gromadziły materiał dowodowy w większym zakresie w trakcie prowadzonych postępowań. Zauważyć przy tym należy, że odbywa się to w procedurze znacznie bardziej czasochłonnej niż procedura kontroli podatkowej. Tym niemniej analiza danych wskazuje, że łączny czas weryfikacji rozliczeń podatników (kontrola podatkowa + postępowanie podatkowe) nie uległ pogorszeniu. Wykazany średni czas trwania postępowania podatkowego po kontroli podatkowej liczony jest od daty wszczęcia postępowania do daty wydania/doręczenia decyzji. Zatem dla spraw, które organy I instancji rozpatrywały ponownie, czas obejmuje tak naprawdę również okres rozpatrywania sprawy przez organ II instancji. Na podstawie danych o postępowaniach podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych ustalono, że w I półroczu 2022 r. zakończonych zostało 16 postępowań przekazanych w 2021 r. do ponownego rozpatrzenia przez Dyrektora IAS. Na wydłużenie czasu trwania postępowań w toku miała również wpływ konieczność uzupełniania akt o dokumenty wynikające z konieczności zastosowania przez NUS aktualnego orzecznictwa.

(akta kontroli, str. 245-329)

W podległych Dyrektorowi IAS urzędach skarbowych według stanu na 31 grudnia 2019 r. postępowania podatkowe po kontrolach podatkowych prowadziły 243 osoby, w tym 186 (76,5%) z co najmniej dwuletnim doświadczeniem w pracy w administracji skarbowej, według stanu na 31 grudnia 2020 r. – 242 osoby, w tym 208 (86%) z co najmniej dwuletnim doświadczeniem, według stanu na 31 grudnia 2021 r. – 268 osób, w tym 200 (74,6%) z co najmniej dwuletnim doświadczeniem, według stanu na 30 czerwca 2022 r. – 259 osób, w tym 196 (75,7%) z co najmniej dwuletnim doświadczeniem.

W okresie objętym kontrolą zatrudnione zostały 44 osoby do prowadzenia postępowań podatkowych po kontrolach podatkowych, w tym 42 osoby bez doświadczenia w pracy w administracji skarbowej.

(akta kontroli, str. 9-39, 57)

W badanym okresie na 407 postępowań podatkowych, po kontrolach podatkowych, na łączną kwotę 605 mln zł, które przedawniały się na koniec okresu sprawozdawczego umorzonych z powodu przedawnienia zostało osiem postępowań na łączną kwotę 1,9 mln zł.

(akta kontroli, str. 9-39, 58)

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowych (art. 54 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia o KAS) wyniósł w 2019 r. 361 dni, w 2020 r. – 433, w 2021 r. – 413 i I półroczu 2022 r. – 346. Wydłużeniu uległ średni czas trwania postępowania podatkowego po kontrolach celno-skarbowych w I instancji (od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do wydania decyzji), jak i II instancji. Średni czas postępowania podatkowego po kontrolach celno-skarbowych w I instancji wyniósł w 2019 r. 167 dni, w 2020 r. – 169, w 2021 r. – 188 i w I połowie 2022 r. – 208, a w II instancji (od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do wydania decyzji) w 2019 r. – 90 dni, w 2020 r. – 187, w 2021 r. – 227 i w I połowie 2022 r. – 249.

(akta kontroli, str. 9-39, 53, DVD plik 28)

W zakresie przyczyn wydłużenia czasu postępowań podatkowych po kontrolach celno-skarbowych (w I i II instancji), Dyrektor IAS wyjaśniła, że główną przyczyną wydłużenia średniego czasu trwania kontroli celno-skarbowej oraz postępowań w II instancji w 2020 r. było zawieszenie biegu terminów prowadzonych kontroli wynikające z art. 15zrzr ust. 1 pkt 3 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych³², wprowadzonego z dniem 31 marca 2020 r. przez art. 1 pkt 14 ustawy 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 ustaw³³. Z kolei na podstawie art. 68 ust. 2 tej samej ustawy stanowiącego, że terminy, których bieg uległ zawieszeniu na podstawie art. 15zrzr ust. 1 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, biegną dalej po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie ustawy z 14 maja 2020 r. W konsekwencji zastosowania powołanych przepisów stwierdzić należy, że termin zawieszenia czynności kontrolnych i postępowania podatkowego wyniósł 54 dni. W tym czasie nie wykonywano czynności wymagających udziału stron, a czynności które zostały podjęte musiały zostać powtórzone. Na wydłużenie czasu trwania postępowań odwoławczych w 2020 r. miały ponadto wpływ: rozpatrywanie odwołań z lat ubiegłych oraz wywołane pandemią osłabienie kadr (izolacje, kwarantanny, zwolnienia lekarskie i opieka nad dziećmi w okresie zamknięcia żłobków, przedszkoli i szkół). Przyczyny wydłużenia postępowań podatkowych po kontroli celno-skarbowej, w I instancji, w 2021 r. również są związane z trwającym stanem epidemicznym. W 2021 r. zakończono znacznie więcej postępowań niż w 2020 r.; część decyzji wydano w postępowaniach, w których w 2020 r. doszło do zawieszenia terminów na podstawie wskazanych wyżej ustaw. W postępowaniach prowadzonych w 2021 r. należało również zastosować aktualne orzecznictwo NSA. Dyrektor IAS podejmował bezpośrednie działania, głównie w obszarze kadrowym, zmierzające do poprawy szybkości prowadzenia postępowań podatkowych w MUCS w Krakowie, szczególnie w II instancji:

³² Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych³² (Dz.U. z 2021 r., poz. 2095, ze zm.).

³³ Ustawa 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 ustaw³³ (Dz.U. z 2020 r., poz. 568, ze zm.).

- Dyrektor IAS, po konsultacji z Naczelnikiem MUCS, zatwierdził zmiany regulaminu organizacyjnego MUCS polegające na utworzeniu od 1 czerwca 2022 r. zamiast jednej komórki postępowań podatkowych COP, dwóch równoległych komórek w pionie orzecznictwa COP-1 i COP-2. Celem zmiany było usprawnienie prowadzenia postępowań w II instancji w związku ze zwiększającym się wpływem odwołań od wydanych po kontrolach celno-skarbowych;
- w konsekwencji zmian regulaminu, zwiększono liczbę osób zajmujących się postępowaniami odwoławczymi;
- od sierpnia 2022 r. do komórek odwoławczych COP w MUCS przesunięto tymczasowo cztery osoby z pionu orzecznictwa IAS;
- w celu merytorycznego wsparcia komórek kontrolnych i orzeczniczych w MUCS Dyrektor IAS, podjął decyzję o wprowadzeniu w MUCS od 18 maja 2022 r. stanowisk obsługi prawnej (CWP), podległych bezpośrednio Naczelnikowi MUSC. Do MUCS przeniesiono z IAS trzech radców prawnych.

Ponadto, nie naruszając niezależności Naczelnika MUCS jako odrębnego organu I i II instancji, Dyrektor IAS podejmował wiele działań w zakresie nadzoru i wsparcia MUCS w zakresie spraw podatkowych, pośrednio wpływających także na sprawność prowadzonych postępowań. W przypadku pojawienia się szczególnie istotnego orzecznictwa NSA lub TSUE, istotnego zarówno dla postępowań w II instancji w IAS i MUCS, organizowane były spotkania konsultacyjne w celu znalezienia optymalnych organizacyjnie rozwiązań.

Na średni czas trwania kontroli celno-skarbowych w latach 2019 – VI 2022 wpływ miały następujące czynniki niezależne od organu prowadzącego te kontrole:

1. Czas oczekiwania na odpowiedzi od zagranicznych administracji podatkowych w zakresie VAT, CIT, PIT. Przykładowo czas oczekiwania na odpowiedzi wyniósł w przypadku 17 zakończonych w 2020 r. kontroli 3 345 dni, w przypadku 13 zakończonych w 2021 r. kontroli 4 546 dni,
2. Prowadzenie kontroli celno-skarbowych w których wystąpiły przesłanki wystąpienia do Szefa KAS jako organu właściwego o przejęcie kontroli celno-skarbowych. W tych wypadkach czas trwania kontroli wydłużał się z uwagi na konieczność oczekiwania na rozstrzygnięcie ostateczne Szefa KAS. W przypadku 4 takich kontroli celno-skarbowych zakończonych w 2021 r. czas średni czas trwania poszczególnych kontroli wydłużył się o ok. 500 dni.
3. Prowadzenie kontroli w zakresie cen transferowych, z czym związana jest konieczność analizy dokumentacji w zakresie cen transferowych, prowadzenie analiz porównawczych, wskaźnika rentowności, konieczność pozyskania z baz danych informacji o warunkach porównywalnych transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami nie powiązanymi. Zakres procesu kontroli w zakresie cen transferowych jest na tyle szeroki, złożony i skomplikowany, że przedmiotowe kontrole trwają średnio przez okres około 2 lat (dane MF). W latach 2019 – VI 2022 w MUCS w Krakowie zakończono w zakresie cen transferowych odpowiednio 14 kontroli, 21 kontroli, 20 kontroli, 13 kontroli.
4. Prowadzenie kontroli w kluczowych podmiotach (przychód powyżej 50 mln Euro), w tym w podmiotach notowanych na giełdzie papierów wartościowy. W latach 2019 – VI 2022 w MUCS w Krakowie zakończono w kluczowych podmiotach odpowiednio 28 kontroli, 21 kontroli, 24 kontroli, 6 kontroli.
5. Czas oczekiwania na powołanie przez Sąd Rejestrowy kuratora, gdy osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej nie może prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów (kilka przypadków rocznie w odniesieniu do kończonych kontroli).
6. Oczekiwanie na pozyskanie dokumentacji niezbędnej do prowadzenia postępowania dowodowego (w czterech sprawach zakończonych w 2019 r.

oczekiwano na dokumenty łącznie 988 dni, w jednej sprawie zakończonej w czerwcu 2022 r. oczekiwano na dokumenty z prokuratury z Niemiec 304 dni).

7. Prowadzenie kontroli celno-skarbowych we współpracy z Prokuraturami. Zakończenie kontroli wymaga uzgodnień z Prokuraturą w zakresie kwestionowanych zagadnień. Na czas trwania kontroli wpływ ma niejednokrotnie oczekiwanie na uzyskanie zgody na wykorzystanie materiałów zebranych w toku śledztwa (przesłuchania, opinie itp.).

Działaniem priorytetowym w latach 2020-2021 było zakończenie długotrwałych postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych. Obszar ten objęto monitoringiem MF oraz IAS. Dyrektor IAS prowadził w latach 2020–2021 stały monitoring czynności podejmowanych przez MUCS w celu zakończenia długotrwałych kontroli. Bieżący nadzór nad postępowaniami kontrolnymi i kontrolami celno-skarbowymi wszczętymi przed 1 stycznia 2018 r. i prowadzonymi przez MUCS prowadzony był w 2020 r. w formie składanych przez Naczelnika MUCS comiesięcznych raportów tabelarycznych w zakresie realizacji postępowań kontrolnych przejętych po UKS do realizacji po 1 marca 2017 r. Ostatecznie na koniec I kwartału 2022 r. MUCS zakończył wszystkie postępowania kontrolne i kontrole celno-skarbowe wszczęte przed 1 stycznia 2018 r. za wyjątkiem jednej kontroli celno-skarbowej, która została zawieszona po przejęciu jej przez Szefa KAS i na której zakończenie Naczelnik MUCS nie ma wpływu.

(akta kontroli, str. 245-329)

Według stanu na 31 grudnia 2019 r. w MUCS prowadziło postępowania podatkowe po kontrolach celno-skarbowych 160 osób, w tym 148 (92,5%) z co najmniej dwuletnim doświadczeniem w pracy w administracji skarbowej, według stanu na 31 grudnia 2020 r. – 147 osób, w tym 138 (93,9%) z co najmniej dwuletnim doświadczeniem, według stanu na 31 grudnia 2021 r. – 160 osób, w tym 148 (92,5%) z co najmniej dwuletnim doświadczeniem, według stanu na 30 czerwca 2022 r. – 161 osób, w tym 148 (91,9%) z co najmniej dwuletnim doświadczeniem. W latach 2019 r. – I połowa 2022 r. zatrudnionych zostało łącznie 21 osób do prowadzenia postępowań podatkowych w MUCS po kontrolach celno-skarbowych, z czego 19 osób bez doświadczenia w pracy w administracji skarbowej.

(akta kontroli, str. 9-39, 54)

W kontrolowanym okresie zostało umorzono z powodu przedawnienia jedno postępowanie podatkowe po kontroli celno-skarbowej, które przedawniało się z końcem okresu sprawozdawczego.

(akta kontroli, str. 9-39, 1571-1575)

1.8. Najwyższe koszty wadliwych decyzji wydanych przez organy I i II instancji poniesiono w 2021 r. i wyniosły one 11 332,6 tys. zł, w tym koszty sądowe – 224,9 tys. zł³⁴ i odsetki – 11 101,7 tys. zł³⁵, natomiast w 2019 r. – 3 836,5 tys. zł, w tym koszty sądowe – 979,1 tys. zł³⁶ i odsetki – 2 857,4 tys. zł³⁷, w 2020 r. – 2 553 tys. zł, w tym koszty sądowe – 633,9 tys. zł³⁸ i odsetki – 1 919,1 tys. zł³⁹

³⁴ z czego: koszty decyzji wydanych przez naczelników US – 49,1 tys. zł, koszty decyzji wydanych przez Naczelnika MUCS – 48,2 tys. zł i koszty decyzji wydanych przez Dyrektora UKS – 127,6 tys. zł.

³⁵ z czego: odsetki dla decyzji wydanych przez naczelników US – 3 837,3 tys. zł, odsetki dla decyzji wydanych przez Naczelnika UCS – 7 181,9 tys. zł i odsetki dla decyzji wydanych przez Dyrektora UKS – 82,5 tys. zł.

³⁶ z czego: koszty decyzji wydanych przez naczelników US – 330,3 tys. zł, koszty decyzji wydanych przez Naczelnika UCS – 53,7 tys. zł i koszty decyzji wydanych przez Dyrektora UKS – 595,1 tys. zł.

³⁷ z czego: odsetki dla decyzji wydanych przez naczelników US – 2 714,1 tys. zł, odsetki dla decyzji wydanych przez Naczelnika UCS – 17,7 tys. zł i odsetki dla decyzji wydanych przez Dyrektora UKS – 125,6 tys. zł.

³⁸ z czego: koszty decyzji wydanych przez naczelników US – 246,6 tys. zł, koszty decyzji wydanych przez Naczelnika UCS – 289,5 tys. zł i koszty decyzji wydanych przez Dyrektora UKS – 97,8 tys. zł.

³⁹ z czego: odsetki dla decyzji wydanych przez naczelników US – 1 432,9 tys. zł, odsetki dla decyzji wydanych przez Naczelnika UCS – 486,2 tys. zł.

i w I połowie 2022 r. – 2 150,4 tys. zł, w tym koszty sądowe – 558,8 tys. zł⁴⁰ i odsetki – 1 591,6 tys. zł⁴¹.

(akta kontroli, str. 9-39, 59-60, DVD plik 13)

Przyczyną wzrostu w 2021 r. kosztów wadliwych decyzji wydanych przez organy I i II instancji, jak wyjaśniła Dyrektor IAS, była przede wszystkim wypłata odsetek i kosztów sądowych dla jednego podatnika, w wysokości 6 650 tys. zł, co stanowiło prawie 60% kosztów wypłaconych w 2021 r. Sprawa dotyczyła określenia przez Naczelnika MUSC zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r. w kwocie ponad 28 mln zł.

(akta kontroli, str. 245-329)

W kontrolowanym okresie nie wystąpiły wydatki z tytułu odszkodowań w związku z roszczeniami z art. 260 O.p. Nie były także prowadzone postępowania na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa⁴².

(akta kontroli, str. 9-39, 59)

1.9. W latach 2019-2021 w związku z wystawionymi tytułami egzekucyjnymi z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa najniższą kwotę wyegzekwowano w 2020 r., tj. 248,8 mln zł (co stanowiło 26,3% kwoty objętej tytułami egzekucyjnymi), w 2019 r. i 2021 r. było to odpowiednio: 396,7 mln zł (39,8 %) i 397,5 mln zł (38,2%). W I półroczu 2022 r. wyegzekwowano kwotę 212,5 mln zł (19% kwoty objętej tytułami egzekucyjnymi), przy 161 mln zł (18,7%) w analogicznym okresie roku poprzedniego.

(akta kontroli, str. 9-39, 61, DVD plik 14)

Przyczynami zmniejszenia się w 2020 r. kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych, jak wyjaśniła Dyrektor IAS, były:

- znaczne ograniczenie funkcjonowania organów KAS spowodowane epidemią COVID-19. W celu zapewnienia bezpiecznych warunków pracy dla pracowników Szef KAS podjął decyzję o znacznym ograniczeniu funkcjonowania organów KAS. Z uwagi na zagrożenie epidemiczne duża część pracowników przebywała na zasiłkach opiekuńczych, ograniczono również liczbę pracowników świadczących pracę w urzędach skarbowych i izbie administracji skarbowej,
- wprowadzenie przepisów w ramach tzw. Tarcz Antykryzysowych, które wpłynęły na sposób doręczania korespondencji oraz spowodowały przesunięcie terminów składania zeznań podatkowych, co wpłynęło na zmniejszenie zaległości do objęcia upomnieniami i tytułami wykonawczymi,
- szereg zaleceń Ministerstwa Finansów dotyczących sposobu i procesu udzielania podatnikom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a także ograniczeń w podejmowaniu czynności egzekucyjnych. MF poleciło podległym jednostkom KAS, aby wnioski o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych były traktowane priorytetowo.

Wskazane powyżej okoliczności miały wpływ na obniżenie liczby tytułów wykonawczych kierowanych do organów egzekucyjnych, a tym samym liczby tytułów znajdujących się w obsłudze podległych organów egzekucyjnych. Sytuacja ta przełożyła się na wysokość kwot wyegzekwowanych w 2020 r. przez organy egzekucyjne. Dyrektor IAS wysyłał do podległych organów egzekucyjnych polecenia/wytyczne dotyczące podjęcia działań, mających na celu poprawę skuteczności postępowań egzekucyjnych.

(akta kontroli, str. 245-329)

⁴⁰ z czego: koszty decyzji wydanych przez naczelników US – 103,5 tys. zł, koszty decyzji wydanych przez Naczelnika UCS – 326,7 tys. zł i koszty decyzji wydanych przez Dyrektora UKS – 128,6 tys. zł.

⁴¹ z czego: odsetki dla decyzji wydanych przez naczelników US – 29,5 tys. zł, odsetki dla decyzji wydanych przez Naczelnika UCS – 1 472 tys. zł i odsetki dla decyzji wydanych przez Dyrektora UKS – 90 tys. zł.

⁴² Dz. U. z 2016 r., poz. 1169.

Organy egzekucyjne w 2020 r. umorzyły z powodu bezskutecznej egzekucji największą liczbę postępowań egzekucyjnych, tj. 7 961 (na łączną kwotę 310,9 mln zł), następnie w 2019 r. – 7 030 postępowań (na kwotę 496,6 mln zł) i w 2021 r. – 4 596 postępowań (na kwotę 399,5 mln zł). W I połowie 2022 r. umorzonych zostało 3 674 postępowań na kwotę 63,7 mln zł, co oznaczało wzrost liczby postępowań przy jednoczesnym spadku łącznej wartości kwot objętych tymi postępowaniami w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego (umorzono 1 839 postępowań na kwotę 188 mln zł).

(akta kontroli, str. 3-39, 62, DVD plik 16)

1.10. W badanym okresie największy odsetek (80,8% - 88,7%) przedawnionych zaległości podatkowych stanowił podatek od towarów i usług⁴³.

(akta kontroli, str. 3-39, 42)

W zakresie identyfikowania postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem, w ramach sprawowanego nadzoru nad działaniami naczelników urzędów w obszarze prowadzonych postępowań:

- Dyrektor Izby zlecał naczelnikom urzędów skarbowych w aplikacji GT SEWIS (System Ewidencji Sprawozdań IS Kraków), sporządzanie sprawozdań w cyklach kwartalnych oraz półrocznych dot. postępowań w toku w sprawach zagrożonych przedawnieniem w danym roku sprawozdawczym. Naczelnicy US sporządzili sprawozdania o sprawach zagrożonych przedawnieniem, według stanu na 30 czerwca, na 31 sierpnia i na 31 grudnia 2020 r. dla postępowań, w których termin przedawnienia zobowiązania podatkowego mijał 31 grudnia 2020 r., według stanu na 18 maja 2021 r., 6 października 2021 r., dla postępowań, w których termin przedawnienia zobowiązania podatkowego mijał 31 grudnia 2021 r., według stanu na dzień 1 sierpnia 2022 r., dla postępowań, w których termin przedawnienia zobowiązania podatkowego mijał 31 grudnia 2022 r.;
- Ponadto prowadzony był monitoring postępowań w toku wszczętych w okresie pomiędzy 1 marca 2017 r. a 31 grudnia 2019 r. Sprawozdania w tym zakresie zostały przesłane do IAS według stanu na 14 stycznia 2021 r.;
- Dyrektor Izby na podstawie informacji otrzymanych od urzędów skarbowych z ww. sprawozdań, dokonywał analizy danych i kierował pisma, w których zobowiązywał naczelników urzędów skarbowych do osobistej analizy każdego przypadku wszczęcia postępowania i ustalenia, czy wszczęcie postępowania w ostatnim roku przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego było efektem okoliczności niezależnych od naczelnika, czy też przyczyn wewnętrznych. O efektach analizy naczelnicy informowali pisemnie Dyrektora Izby. Dyrektor skierował pismo 23 lipca 2020 r. zobowiązując naczelników urzędów skarbowych do sporządzenia według stanu na 31 sierpnia 2020 r. sprawozdania w zakresie postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem, dla których termin przedawnienia upływał w 2020 r. W odpowiedzi na ww. pismo naczelnicy urzędów przesłali stosowne sprawozdania a następnie dokonali analizy każdego przypadku postępowania, które zostało wszczęte w ostatnim roku przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Z wyjaśnień naczelników urzędów skarbowych, w których wystąpiły przypadki wszczęcia postępowań podatkowych w ostatnim roku przed przedawnieniem zobowiązań podatkowych, wynikało, iż były to skomplikowane sprawy, a w większości spraw pierwsze działania podejmowano bezzwłocznie. Czas trwania postępowań w większości przypadków był efektem okoliczności niezależnych od organu. Podjęto również działania naprawcze

⁴³ Przedawnione zaległości podatkowe z tytułu VAT w 2019 r. wyniosły 445 mln zł, tj. 88,7% ogółem przedawnionych zaległości podatkowych, w 2020 r. – 591,1 mln zł, tj. 83,7%, w 2021 r. – 436,8 mln zł, tj. 84,3%, w I połowie 2022 r. – 258 mln zł, tj. 80,8%.

- mające na celu wyeliminowanie przypadków zbyt późnego wszczęcia kontroli podatkowych, zbyt późnego wszczynania postępowań podatkowych;
- Dyrektor Izby zobowiązywał naczelników urzędów skarbowych do objęcia ww. zagadnienia wzmożonym nadzorem i podjęcia pilnych działań naprawczych;
 - Kierownicy komórek orzeczniczych Izby na bieżąco nadzorowali pracę swoich pracowników, w oparciu o wdrożony w 2020 r. rejestr wewnętrzny ReSiS (kolumna – nominalna data przedawnienia). Wcześniej informacje o przedawnieniu można było uzyskać tylko z akt sprawy;
 - komórka zajmująca się nadzorem nad orzecznictwem w Izbie, zbierała mailowo informacje dot. spraw zagrożonych przedawnieniem od komórek orzeczniczych IAS celem analizy i monitorowania tych spraw. W tym celu również wykorzystywany był wewnętrzny rejestr spraw ReSiS;
 - w 2021 r. Dyrektor Izby przekazał naczelnikom urzędów skarbowych wytyczne w obszarze postępowań podatkowych, które wprowadziły jednolite wzory dokumentów dotyczących prowadzenia postępowań podatkowych, w celu zminimalizowania najczęściej popełnianych uchybień proceduralnych. Zgodnie z tymi wytycznymi, w przypadku, gdy decyzja organu I instancji została wydana w ciągu 6 miesięcy przed upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego/ustalonego w tej decyzji (art. 68-70 O.p.), a w sprawie wystąpiły okoliczności skutkujące przerwaniem lub zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, organ I instancji zobowiązany był przekazać dodatkowo do organu odwoławczego uwierzytelnione kopie dokumentów/dowodów potwierdzających przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w szczególności zawiadomienia określonego w art. 70c O.p. wraz z dowodem jego doręczenia, zawiadomienia o zajęciu, postanowienia o wszczęciu śledztwa/dochożenia, decyzje ws. ulg itp. Przedmiotowe dokumenty powinny być przekazane niezwłocznie w ślad za przekazanym odwołaniem, nie później niż w terminie przekazania do Dyrektora Izby potwierdzenia odbioru odwołania. Ponadto, naczelnicy w okresie od przekazaniu odwołania do Dyrektora Izby, do otrzymania rozstrzygnięcia w II instancji, byli zobowiązani do niezwłocznego informowania organu odwoławczego, o znanych naczelnikom okolicznościach wpływających na przerwanie, zawieszenie lub ponowne rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia zobowiązania objętego decyzją;
 - kierownicy komórek orzeczniczych w sprawach zagrożonych przedawnieniem na bieżąco analizowali, w oparciu o zebrany materiał dowodowy, okoliczności mające wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(akta kontroli, str. 9-39)

Dyrektor Izby wyjaśniła, iż na bieżąco monitorowała sprawy podatkowe w US, w tym zagrożone przedawnieniem. Celem ułatwienia nadzoru NUS i ich Zastępcom nad swoimi komórkami orzeczniczymi, a także wzmocnienia nadzoru nad działalnością naczelników urzędów skarbowych przez Dyrektora IAS, na początku 2022 r. wprowadzony został we wszystkich 28 urzędach skarbowych ujednolicony „Rejestr postępowań podatkowych”, który był na bieżąco uzupełniany przez podległe urzędy skarbowe. Wykorzystanie aplikacji Share Point i możliwość cyklicznego (raz w miesiącu) scalania 28 ujednoliconych rejestrów z 28 urzędów skarbowych województwa małopolskiego ułatwiało nadzór i bieżącą analizę terminowości prowadzonych spraw w urzędach – także z uwzględnieniem terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych.

(akta kontroli, str. 9-39, 1576-1577, DVD plik 6)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

NIK ocenia pozytywnie osiągnięcie przez IAS wraz z jednostkami podległymi większości (20 z 22) założonych wartości mierników stopnia realizacji celów odnoszących się do kontrolowanego obszaru, wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W 2020 r. nie została osiągnięta planowana wartość miernika „Efektywności egzekucji”, a w 2021 r. miernika „Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przez 1 marca 2017 r.”, na co miały wpływ m.in. epidemia COVID-19 (2020 r.) i przejęcie prowadzonego postępowania przez Szefa KAS (2021 r.).

Dyrektor IAS prawidłowo monitorował efekty pracy podległych jednostek i podejmował działania zaradcze mające na celu poprawę osiąganych wyników.

We wszystkich badanych obszarach skuteczność lub efektywność działań IAS wraz z jednostkami podległymi odznaczała się wyraźną zmiennością, co było w dużej mierze związane z epidemią COVID-19.

Liczba przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych kontroli podatkowych utrzymywała się na podobnym poziomie, jedynie zmniejszyła się w 2020 r. Uległ skróceniu średni czas trwania kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego prowadzonego po kontroli podatkowej. Poprawiła się skuteczność kontroli podatkowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę większą niż 3 tys. zł, w stosunku do liczby kontroli ogółem.

Wzrosła liczba kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych przez Naczelnika MUCS, poprawiła się ich trafność oraz jakość decyzji wydanych w I instancji. Wydłużył się natomiast średni czas prowadzenia kontroli celno-skarbowej oraz średni czas prowadzenia w I i II instancji postępowań podatkowych.

W 2020 r. egzekwowano najniższą kwotę zaległości podatkowych w stosunku do łącznych kwoty objętych tytułami wykonawczymi oraz umorzono największą liczbę postępowań egzekucyjnych z powodu bezskutecznej egzekucji. W 2021 r. i I połowie 2022 r. poprawiła się skuteczność egzekucji.

Prowadzone były kontrole wewnętrzne w podległych jednostkach podległych. W 15 na 16 przeprowadzonych kontroli stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia, w związku z czym sformułowano zalecenia pokontrolne. Następnie Dyrektor IAS monitorował ich realizację.

OBSZAR

2. Prowadzenie postępowań podatkowych

Opis stanu
faktycznego

2.1. W 2020 r. w ramach mierników dotyczących postępowań podatkowych IAS zaplanowano realizację miernika „Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA” na poziomie w I kw. $\leq 18\%$, w II kw. $\leq 18\%$, w III kw. $\leq 18\%$ i w IV kw. $\leq 18\%$. Osiągnięto zaplanowane wartości miernika na koniec I kw., tj.: 10%, na koniec II kw. 11,30%, na koniec III kw. 13% i na koniec 2020 r. 16,40%.

W 2021 r. zaplanowano realizację 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” na poziomie w I kw. $\leq 18\%$, w II kw. $\leq 18\%$, w III kw. $\leq 18\%$ i w IV kw. $\leq 18\%$. Osiągnięto zaplanowane wartości miernika na koniec I kw. 15,41%, na koniec II kw. 2,54%, na koniec III kw. 3,31% i na koniec 2021 r. 4,87%.

W 2022 r. zaplanowano realizację miernika „Czas rozpatrywania odwołań przez Dyrektora IAS oraz naczelnika UCS” na poziomie w I kw. ≤ 140 dni, w II kw.

<= 140 dni, w III kw. <= 140 dni i w IV kw. <= 140 dni. Osiągnięto zaplanowaną wartość miernika na koniec I kw. 102 dni, jak i na 30 czerwca 2022 r. 114 dni.

(akta kontroli, str. 80-244)

2.2. W kontrolowanym okresie realizacja postępowań podatkowych w IAS nie była przedmiotem kontroli wewnętrznej i audytu.

(akta kontroli, str. 346-348)

2.3. W latach 2019 r. – I połowa 2022 r. Dyrektor IAS wydał w II instancji po kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych odpowiednio: 385, 278, 352 i 128 decyzji.

Podatnicy zaskarżyli do WSA odpowiednio 19,7%, 25,5%, 20,5% i 8,6% decyzji. Z zaskarżonych decyzji WSA rozstrzygnął:

- w 2019 r. – 58 spraw (76,3%) z czego 15,5% rozstrzygnięć uchylało/częściowo uchylało decyzje wydane przez Dyrektora IAS w II instancji, w przypadku 42 spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA. NSA wydało 7 niekorzystnych orzeczeń.
- w 2020 r. – 26 spraw (36,6%)⁴⁴, WSA nie wydało żadnego rozstrzygnięcia uchylającego/częściowo uchylającego decyzję Dyrektora IAS, w przypadku 51 spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA⁴⁵. NSA wydało 12 niekorzystnych orzeczeń;
- w 2021 r. – 12 spraw (16,6%), z tym 41,7% rozstrzygnięć uchylono/częściowo uchylono decyzję wydaną przez dyrektora IAS, w przypadku 5 spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA. NSA wydało jedno niekorzystne orzeczenie;
- do dnia zakończenia kontroli brak było rozstrzygnięć przez WSA spraw zaskarżonych w I połowie 2022 r.

(akta kontroli, str. 9-39, 63, DVD plik)

W kwestii przyczyn wzrostu liczby decyzji wydanych w 2021 r. przez Dyrektora IAS w II instancji, które zostały uchylone lub częściowo uchylone przez WSA, Dyrektor IAS podała, iż uchylenie decyzji wydanych w 2021 r. miało w miejsce w 5 sprawach, w odniesieniu do 4 podmiotów, nie było związane ze zmianą linii orzeczniczej, lecz innym spojrzeniem na przedstawione do oceny sądu zagadnienia podatkowe. W jednej z uchylonych decyzji sąd dopatrył się uchybień proceduralnych, natomiast w pozostałych inaczej ocenił zagadnienie stanowiące przedmiot sporu. Na podstawie ww. danych trudno stwierdzić, że jakość orzecznictwa uległa pogorszeniu lub wskazać systemowe działania zmierzające do poprawy zaistniałego stanu rzeczy. Jakość orzecznictwa podlegała bieżącemu monitoringowi na każdym etapie zarządzania. Dyrektor IAS prowadził też bieżącą ocenę jakości wydawanych rozstrzygnięć w II instancji poprzez analizę bieżącego orzecznictwa oraz analizę danych z hurtowni WHTAX – miernik PE.LLW (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 okresie sprawozdawczym). W okresie kontrolowanym miernik ten wynosił: za 2019 r. – 3,07, za 2020 r. – 7,48, za I półrocze 2021 r. – 2,55, za cały 2021 r. – 4,74, za I półrocze 2022 r. – 5,59. W żadnym ze wskazanych okresów wskaźnik ten nie przekroczył założeń z planu działalności Szefa KAS.

(akta kontroli, str. 245-329)

W latach 2019 r. – I połowa 2022 r. Dyrektor IAS wydał w II instancji po przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe postępowaniach podatkowych odpowiednio: 392, 376, 440 i 152 decyzje.

⁴⁴ Prawomocne wyroki WSA.

⁴⁵ Skargi wniesione na nieprawomocne wyroki WSA.

Podatnicy zaskarżyli do WSA odpowiednio 58,4%, 57,4%, 53,9% i 44,1% decyzji. Z zaskarżonych decyzji WSA rozstrzygnął:

- w 2019 r. – 158 spraw (69%), z czego 9,5% rozstrzygnięć uchylało/częściowo uchylało decyzję wydaną przez dyrektora IAS, w przypadku 108 spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA;
- w 2020 r. – 82 sprawy (38%)⁴⁶, z czego 3,7% rozstrzygnięć uchylało/częściowo uchylało decyzję wydaną przez dyrektora IAS, w przypadku 130 spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA⁴⁷. NSA wydało pięć niekorzystnych orzeczeń;⁴⁸
- w 2021 r. – 50 sprawach (21,1%), z czego 20% rozstrzygnięć uchylało/ częściowo uchylało decyzję wydaną przez dyrektora IAS, w przypadku 27 spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA;
- do dnia zakończenia kontroli brak było rozstrzygnięć przez WSA spraw zaskarżonych w I połowie 2022 r.

(akta kontroli, str. 9-39, 64, DVD plik 21)

W latach 2019 r. – I połowa 2022 r. Dyrektor IAS wydał w II instancji po kontrolach przeprowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej odpowiednio: 92, 96, 50 i 18 decyzji. Podatnicy zaskarżyli do WSA odpowiednio 71,7%, 60,4%, 68% i 61,1% decyzji. Z zaskarżonych decyzji WSA rozstrzygnął:

- w 2019 r. – 20 spraw (30,3%)⁴⁹, z czego 15% rozstrzygnięć uchylało/częściowo uchylało decyzję wydaną przez dyrektora IAS, w przypadku 42 spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA⁵⁰. NSA wydało w pięciu przypadkach niekorzystne orzeczenie;
- w 2020 r. – 24 sprawy (41,4%), z czego 16,7% rozstrzygnięć uchylało/częściowo uchylało decyzję wydaną przez dyrektora IAS, w przypadku 23 spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA. NSA wydało w dwóch przypadkach niekorzystne orzeczenia;
- w 2021 r. – jednej sprawie (2,9%)⁵¹, w przypadku dziewięciu spraw wniesiono skargę kasacyjną do NSA;
- Do dnia zakończenia kontroli brak było rozstrzygnięć przez WSA spraw zaskarżonych w I połowie 2022 r.

(akta kontroli, str. 9-39, 65, DVD plik 22)

W kontrolowanym okresie Dyrektor IAS nie wydał decyzji dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu obrotu z tytułu państwami trzecimi.

(akta kontroli, str. 9-39, 66)

2.4. Średni czas postępowania w II instancji po przeprowadzeniu postępowania podatkowego przez urzędy skarbowe (od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji) najdłuższy w 2020 r. i wyniósł 334 dni, natomiast w 2019 r. – 293 i w 2021 r. – 280. W I półroczu 2022 r. średni czas postępowania w II instancji po postępowaniu podatkowym wyniósł 214 dni i był krótszy niż średni czas postępowania w analogicznym okresie roku poprzedniego (316 dni).

Średni czas postępowania w II instancji po kontroli podatkowej prowadzonej przez US od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji w 2019 r. wyniósł 259 dni, w 2020 r. – 283 dni, w 2021 r. – 291 dni. W I półroczu 2022 r. średni czas postępowania w II instancji po kontrolach podatkowych wyniósł 215 dni, był krótszy o 119 dni

⁴⁶ Prawomocne wyroki WSA.

⁴⁷ Skargi wniesione na nieprawomocne wyroki WSA.

⁴⁸ Na 130 skarg kasacyjnych za 2020 r.: pięć wyroków NSA niekorzystnych dla Dyrektora IAS, 40 wyroków NSA korzystnych dla Dyrektora IAS, 85 skarg nie rozpatrzono.

⁴⁹ Prawomocne wyroki WSA.

⁵⁰ Skargi wniesione na nieprawomocne wyroki WSA.

⁵¹ Prawomocny wyrok WSA.

w stosunku do średniego czasu postępowania w analogicznym okresie roku poprzedniego.

Średni czas postępowania w II instancji po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej (od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji) był najdłuższy w 2020 r. i wyniósł 679 dni, natomiast w 2019 r. – 555 dni i w 2021 r. – 549 dni. W I półroczu 2022 r. średni czas postępowania w II instancji po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej wyniósł 267 dni i był krótszy o 297 dni od średniego czasu postępowania w I połowie 2021 r.

(akta kontroli, str. 9-39, 71, 330-331, 336, DVD plik 23)

W zakresie przyczyny wydłużenia w 2020 r. okresu prowadzenia postępowań przez IAS w II instancji (po postępowaniach podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe, po kontrolach podatkowych i po kontrolach przeprowadzonych przez UCS) Dyrektor IAS podała, iż główną przyczyną wydłużenia średniego czasu trwania postępowań podatkowych w II instancji w 2020 r., prowadzonych po kontrolach podatkowych, było zawieszenie biegu terminów tych postępowań wynikające z zastosowania przepisów ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, ustawy 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 oraz ustawy o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa Sars-Cov-2. Prowadzenie postępowań podatkowych, także w II instancji, zostało zawieszane na 54 dni; w tym czasie nie wykonywano czynności wymagających udziału podatników, a czynności które zostały podjęte musiały zostać powtórzone.

W odniesieniu do postępowań odwoławczych od decyzji Naczelnika UCS wydłużony czas ich prowadzenia, oprócz przyczyny wskazanej wyżej, wynikał ze zwiększonego wpływu odwołań od decyzji wydanych po kontroli skarbowej i powstałych w związku z tym zaległości. W latach 2016-2017 odnotowano znaczący wzrost wpływu odwołań, przy równoczesnym zmniejszeniu w 2017 r. poziomu zatrudnienia w komórkach orzeczniczych. Wzrost wpływu spraw z UKS, dotyczył zasadniczo postępowań w podatku od towarów i usług zawierających bardzo obszerny materiał dowodowy (głównie tzw. karuzele VAT). Wpływ spraw w II instancji, w zakresie podatku od towarów i usług wynosił: 2 019 spraw w 2016 r. i 1 961 spraw w 2017 r., podczas gdy w 2015 r. wpływ ten wynosił 1 550 spraw.

Sytuacja ta była wynikiem planowanej reformy KAS, której jednym z elementów była likwidacja urzędów kontroli skarbowych. Likwidowane jednostki wykonywały zalecenia najszybszego kończenia wszystkich postępowań prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej. Równocześnie w IAS w Krakowie nastąpiło zmniejszenie poziomu zatrudnienia. W miarę upływu lat sprawy podatkowe stają się coraz bardziej skomplikowane, przede wszystkim z uwagi na skalę i tempo zmian prawa podatkowego. Kluczowe dla długości trwania spraw są zmiany linii orzeczniczych, szczególnie te potwierdzone uchwałami NSA.

(akta kontroli, str. 245-329)

W zakresie monitorowania czasu rozpatrywania odwołań przez IAS Dyrektor Izby wyjaśniła, iż :

- Dyrektor Izby, dokonywał kwartalnego pomiaru terminowości rozpatrywania odwołań przy pomocy miernika WS.TPO (miernik centralny). Wartość miernika jest wyliczana na podstawie dostępnych w hurtowni WHTAX składowych wartości miernika. Dla tak zestawionych składowych była wyliczana mediana. Wynik wyrażony w dniach był wykonaniem miernika za kwartał;

- kierownicy komórek orzecznich przeprowadzali w swoich komórkach kontrole funkcjonalne pod kątem terminowości załatwiania spraw odwoławczych. Sprawdzano, czy nie przekroczono wyznaczonego terminu załatwienia sprawy a jeżeli nie załatwiono w wyznaczonym terminie, to czy strona została z odpowiednim wyprzedzeniem powiadomiona o niezakończonym w terminie i czy wyznaczenie nowego terminu było uzasadnione. Od 2020 r. do I półrocza 2022 r. przeprowadzono w tym zakresie 10 kontroli funkcjonalnych;
- kierownicy komórek orzecznich na bieżąco nadzorowali pracę swoich pracowników, w ww. zakresie, w oparciu o wdrożony w 2020 r. rejestr wewnętrzny ReSiS; Przed 2020 r. monitoring prowadzony był przy użyciu aplikacji RPIS;
- od 2020 r. dla poszczególnych komórek orzecznich w IAS, poza miernikami centralnymi, wprowadzono dodatkowe 2 mierniki wewnętrzne w zakresie:
 - a) załatwiania spraw starszych niż rok,
 - b) czasu trwania pozostałych postępowań odwoławczych.

(akta kontroli, str. 9-39, 67-70)

Według stanu na 31 grudnia 2019 r. w IAS 72 osoby prowadziły postępowania podatkowe dotyczące podatków stanowiących dochody państwa, w tym 71 osób posiadało co najmniej dwuletnie doświadczenie, według stanu na 31 grudnia 2020 r. postępowania podatkowe prowadziły 73 osoby (wszystkie z co najmniej dwuletnim doświadczeniem), według stanu na 31 grudnia 2021 r. – 69 osób (wszystkie z co najmniej dwuletnim doświadczeniem), według stanu na 30 czerwca 2022 r. 72 osoby (wszystkie z co najmniej dwuletnim doświadczeniem). W latach 2019 r. – I półrocze 2022 zatrudniono jedną osobę (bez doświadczenia w pracy w administracji skarbowej).

(akta kontroli, str. 9-39, 72)

2.5. Szczegółowemu badaniu poddano 13 postępowań podatkowych (odwoławczych), o łącznej kwocie stwierdzonych nieprawidłowości wynoszącej 197 680,5 tys. zł.⁵², w tym, zweryfikowano:

- trzy postępowania umorzone z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego o łącznej sumie stwierdzonych nieprawidłowości wynoszącej 4 816,4 tys. zł;
- trzy postępowania zakończone wydaniem (i doręczeniem) przez Dyrektora IAS decyzji w ostatnim półroczu przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego o łącznej sumie stwierdzonych nieprawidłowości wynoszącej 25 096,1 tys. zł;
- jedno postępowanie w którym Dyrektor IAS wydał (w 2021 r. lub w I półroczu 2022 r.) co najmniej drugi raz decyzję na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia o kwocie nieprawidłowości wynosząca 2 170,4 tys. zł;
- sześć postępowań spoza powyższych kryteriów, o najwyższych wartościach nieprawidłowości wynoszących łącznie 165 597,5 tys. zł.

(akta kontroli str. 349-403)

Jedno z weryfikowanych postępowań odwoławczych, zostało rozstrzygnięte w terminie określonym w art. 139 § 3 O.p. (7,69% ogółu skontrolowanych spraw). Najkrótsze postępowanie trwało 61 dni, natomiast najdłuższe sumarycznie 1 219 dni⁵³. Średnio postępowanie odwoławcze od wpływu odwołania podatnika wraz

⁵² Wartość przedmiotu sporu, a natomiast ostateczna kwota do zapłaty przez podatników to 143 214,0 tys. zł (kwota główna bez odsetek po ostatecznych decyzjach).

⁵³ Przyjęto sumaryczną liczbę dni trwania danej sprawy przed organem odwoławczym, w tym uwzględniając wielokrotne rozpatrywanie tej samej sprawy przez IAS, po kolejnych odwołaniach podatników od decyzji organów I instancji, wydawanych po uchynieniach pierwotnych decyzji i przekazywaniu sprawy do ponownego rozpoznania i/lub uwzględnionych skargach podatników do sądów administracyjnych, jak np. w postępowaniach 1201-IOV-4.4103.292.2019, 1201-IOP1-2.4102.21.2021, 1201-IOP2-2.4103.5.2021, 1201-IOP2-3.4103.29.2022.

z aktami sprawy do wydania decyzji trwało 548 dni. Najdłużej prowadzone jednorazowo postępowanie odwoławcze w IAS trwało 1 129 dni⁵⁴.

(akta kontroli str. 351-403)

Dyrektor IAS wyjaśniła, że na czas prowadzenia postępowania przez 1 129 dni, miał wpływ obszerny materiał dowodowy, skomplikowany charakter sprawy wymagający ustaleń w zakresie występowania łańcucha transakcji (wraz z oceną dobrej wiary podatnika), oczekiwanie na wyniki postępowania dowodowego prowadzonego przez organ I instancji w ponownie prowadzonym postępowaniu dotyczącym 2013 r. i duży wpływ innych spraw odwoławczych, które rozpatrywał pracownik merytoryczny przydzielony do sprawy. Dyrektor zaznaczyła również, że po wpływie akt wraz z odwołaniem, doszło w styczniu 2018 r. do zmiany radcy skarbowego rozpatrującego sprawę, ze względu na zapewnienie właściwej organizacji pracy w Dziale poprzez równomierne obciążenie pracą pracowników. Wyznaczony pracownik merytoryczny, prowadził międzyczasie inne sprawy odwoławcze, które wymagały szybkiego rozpatrzenia. W trzech z nich przedłużono bowiem termin dokonania zwrotu podatku VAT, w związku z czym wynik postępowania odwoławczego miał wpływ na zasadność przedłużenia terminu zwrotu i ewentualne odsetki z tym związane. Natomiast sześć z tych spraw zagrożona była przedawnieniem.

(akta kontroli str. 484-488)

W 12 z 13 (92,3%) kontrolowanych postępowaniach podatkowych, organ odwoławczy dokonywał ich wielokrotnego przedłużania zgodnie z art. 140 O.p, a jako główne przyczyny niezakończenia spraw w terminie wskazywano najczęściej:

- obszerny materiał dowodowy i skomplikowany charakter sprawy,
- konieczność przeprowadzenia szczegółowej analizy i weryfikacji obszernego materiału dowodowego celem wyjaśnienia wszystkich okoliczności mających wpływ na ustalenie stanu faktycznego sprawy i ustosunkowanie się do zarzutów strony,
- skomplikowany charakter sprawy,
- skomplikowany charakter zagadnień objętych przedmiotową decyzją.

(akta kontroli, str. 351-403)

Dyrektor IAS wyjaśniła, że działania w zakresie nadzoru i kontroli nad postępowaniami odwoławczymi podejmowane były przez Zastępcę Dyrektora ds. Orzecznictwa. Prowadzone były następujące działania systemowe w zakresie długości prowadzonych postępowań odwoławczych:

- wprowadzono od 2021 r. zindywidualizowane kwartalne mierniki wewnętrzne w zakresie terminowości rozpatrywania spraw, uwzględniające rodzaj i zakres realizowanych działań,
- prowadzone były cykliczne analizy wpływu spraw do poszczególnych komórek celem efektywnego rozłożenia pracy,
- realizowana była bieżąca analiza spraw, w których zbliża się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, a sama analiza jest wykonywana na podstawie dedykowanych zestawień, w których monitorowaniu podlega etap załatwienia sprawy,
- przeprowadzane były cotygodniowe spotkania z kierującymi komórkami organizacyjnymi, na których omawiane były postępy w realizacji zadań i zagrożenia wpływające na ich realizację.

Ponadto, weryfikacja czasu trwania postępowania w indywidualnej sprawie następowała poprzez zastrzeżenie podpisywania zawiadomień na podstawie art. 140 O.p. dla Zastępcy Dyrektora i obowiązek sporządzania przez pracownika

⁵⁴ Postępowanie nr 1201-IOP2-2.4103.8.2020.

prowadzącego sprawę, wyjaśnień dotyczących przyczyn przedłużania czasu trwania postępowania podatkowego.

W kontrolowanych postępowaniach podatkowych, podatnicy nie składali ponagieł do Szefa KAS na podstawie art. 141 §1 pkt 3 O.p. W wyniku analizy trzynastu przeprowadzonych postępowań odwoławczych stwierdzono, że pomimo wielokrotnego przedłużania terminów na załatwienie sprawy, nie zaistniały nieuzasadnione przerwy w toku ich prowadzenia, a podatnicy byli rzetelnie informowani o przyczynach niedotrzymania terminu i wyznaczeniu nowego.

(akta kontroli str. 442-479)

W trzech postępowaniach na trzynaście kontrolowanych (23,1%), IAS w Krakowie wydał decyzje uchylające decyzję organów I instancji i umarzające postępowania w całości lub w części, z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego:

- w postępowaniu nr 1201-IOP1-2.4102.3.2022 doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, co w konsekwencji skutkowało uchyceniem decyzji organu I stopnia w całości i umorzeniem postępowania, z powodu błędnej wykładni prawa dokonanej w wyroku przez WSA i braku złożenia skargi kasacyjnej przez IAS. Szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w postępowaniu nr 1201-IOP2-1.4103.66.2020 doszło do częściowego przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku o towarów i usług, co skutkowało umorzeniem postępowania w części dot. października i listopada 2015 r. W pozostałym zakresie (decyzja organu I instancji obejmowała okres od IV kw. 2015 r. do I kw. 2016 r.) Organ II instancji utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. W sprawie nie wystąpiły wymienione w O.p. przesłanki do zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia. Zapłata podatku VAT na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług za październik i listopad 2015 r. uległa przedawnieniu z dniem 31 grudnia 2020 r. Dokumentacja z odwołaniem podatnika trafiła do IAS 31 grudnia 2020 r.;
- w postępowaniu nr 1201-IOV-4.4103.292.2019 doszło do częściowego przedawnienia zobowiązania podatkowego, co skutkowało umorzeniem postępowania w części dot. sierpnia i września 2010 r. W pozostałym zakresie Dyrektor IAS częściowo utrzymała w mocy decyzję organu I instancji, a częściowo uchyliła decyzję organu I instancji oraz określiła wysokość zobowiązania podatkowego i nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Przyczyną przedawnienia zobowiązania podatkowego w części było naruszenie art. 70c O.p. przez organ I instancji (wyrok NSA z 6 września 2019 r., sygn. akt. I FSK289/19).

(akta kontroli str. 351-403, 489-900, 1205-1385)

W czterech postępowaniach podatkowych na trzynaście kontrolowanych (30,8%), IAS w Krakowie w ich trakcie wydawała decyzje uchylające decyzje organu I instancji i przekazywała sprawy do ponownego rozpatrzenia, w jednym z postępowań doszło do dwukrotnego uchycenia decyzji organu I instancji z powodu uchybień w postępowaniu dowodowym:

- w postępowaniu 1201-IOP1-2.4102.3.2022, organ II instancji stwierdził, że postępowanie dowodowe przeprowadzone przez organ I instancji nie było przeprowadzone w stopniu pozwalającym na ustalenie prawidłowego stanu faktycznego. Aby dokonać oceny prawidłowości ustalenia stanu faktycznego w przedmiotowej sprawie i ustosunkowania się do zarzutów odwołania, organ odwoławczy musiałby przeprowadzić postępowanie dowodowe w znacznej części;
- w postępowaniu 1201-IOV-4.4103.292.2019, Dyrektor IAS uchyliła decyzję organu I instancji z powodu niedostatecznego wyjaśnienia i udokumentowania stanu faktycznego, oraz naruszenia obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego;

- w postępowaniu 1201-IOP2-1.4103.50.2021.4, organ II instancji stwierdził, że zachodzi konieczność uzupełnienia postępowania dowodowego w istotnej części;
- w postępowaniu 1201-IOP2-3.4103.29.2022, Dyrektor IAS uchyliła pierwszą decyzję organu I instancji z powodu niedostatecznego wyjaśnienia i udokumentowania stanu faktycznego, naruszenia obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, nieprawidłowej oceny dowodów, a także zwróciła uwagę, że materiał dowodowy i jego ocena powinny się znaleźć w uzasadnieniu decyzji. Druga (powtórna) decyzja organu I instancji w sprawie, została uchylona przez IAS z powodu analogicznych przesłanek z wyłączeniem zarzutu nieprawidłowej oceny dowodów.
(akta kontroli str. 351-403, 1205-1217, 1386-1501)

W siedmiu postępowaniach podatkowych z trzynastu kontrolowanych (53,8%), podatnicy składali skargę do WSA na decyzję Dyrektora IAS. W sumie zostało wydanych pięć wyroków przez WSA, cztery wyroki przez NSA (w jednej ze spraw nadal trwa rozpatrywanie skargi kasacyjnej podatnika), trzy postanowienia WSA o odrzuceniu skargi podatników, w tym:

- dwa wyroki WSA były niekorzystne dla IAS w Krakowie (uwzględniono skargę podatnika),
- w trzech wyrokach WSA oddalił skargę podatnika,
- wszystkie wyroki NSA (4) były niekorzystne dla IAS w Krakowie (uwzględniając skargę kasacyjną podatnika lub w jednym przypadku oddalając skargę Dyrektora IAS. W jednym z postępowań NSA oddalił skargę kasacyjną podatnika od korzystnego dla niego wyroku, utrzymując tym samym w mocy niekorzystny dla IAS wyrok WSA – szerzej sprawę opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).
(akta kontroli, str. 351-403, 499-531, 652-676, 1293-1335, 1502-1570)

W dwóch kontrolowanych postępowaniach (15,4%) wystąpiły przypadki, w których na długotrwałość postępowań wpłynęła jakość prawa i oczekiwanie na rozstrzygnięcie innego organu, tj.:

- W postępowaniu 1201-IOP1-2.4102.21.2021, na długotrwałość prowadzenia części sprawy odwoławczej miała wpływ nieprawidłowa wykładania prawa dokonana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, brak złożenia skargi kasacyjnej przez IAS, a następnie błędna interpretacja wyroku przez IAS, co doprowadziło do przedłużenia postępowania odwoławczego (szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*). Na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie podatnik wniósł 9 maja 2016 r. skargę do WSA, który wyrokiem z 14 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 551/16 uchylił zaskarżoną decyzję. Na powyższy wyrok WSA podatnik wniósł 31 października 2016 r. (data wpływu do IS) skargę kasacyjną. NSA wyrokiem z 17 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 3536/16 oddalił skargę kasacyjną podatnika oddalił skargę kasacyjną mimo wadliwości zaskarżonego wyroku, przez wzgląd na postanowienia art. 134 §2 w zw. z art. 193 p.p.s.a⁵⁵. 6 czerwca 2019 r. nastąpił zwrot akt podatkowych do ISA wraz z prawomocnym wyrokiem WSA z dnia 14 lipca 2016 r. Decyzją z 20 lipca 2020 r. IAS uchyliła decyzję organu pierwszej instancji wydaną dla podatnika i ustaliła wysokość zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. 21 sierpnia 2020 r. (data stempla pocztowego) podatnik złożył skargę do WSA. WSA wyrokiem z 19 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 882/20 uchylił zaskarżoną decyzję

⁵⁵ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329, ze zm.).

Dyrektora IAS, w którym wskazał, że organ podatkowy wbrew treści art. 153 p.p.s.a. całkowicie zignorował dokonaną przez WSA w wyroku z 14 lipca 2016 r. wykładnię instytucji przedawnienia uznając, że art. 68 §4a w niniejszej sprawie nie ma zastosowania. Na ww. wyrok WSA z 19 listopada 2020 r., Dyrektor Izby 18 stycznia 2021 r. złożył skargę kasacyjną. NSA wyrokiem z 14 maja 2021 r., sygn. akt II FSK 404/21 oddalił skargę kasacyjną Dyrektora IAS. Prawomocny wyrok WSA z 19 listopada 2020 r., sygn. akt: I SA/Kr 882/20 wraz z aktami podatkowymi wpłynął do IAS 14 marca 2022 r. Dyrektor Izby 19 kwietnia 2022 r. działając na podstawie art. 233 §1 pkt 2 lit. a) O.p. wydał decyzję uchylającą decyzję organu pierwszej instancji w całości i umarzającą postępowanie w sprawie z powodu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia. Po wyroku NSA z 17 stycznia 2019 r. postępowanie odwoławcze trwało 410 dni tj. od 6 czerwca 2019 r. (zwrot akt podatkowych wraz z prawomocnym wyrokiem WSA z dnia 14 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 551/16) do 20 lipca 2020 r. (data wydania decyzji przez Dyrektora IAS). Natomiast po wyroku NSA z 14 maja 2021 r. postępowanie odwoławcze trwało jeszcze 36 dni, tj. od 14 marca 2022 r. (wpływ prawomocnego wyroku WSA w Krakowie z 19 listopada 2020 r., sygn. akt: I SA/Kr 882/20 wraz z aktami podatkowymi) do 19 kwietnia 2022 r. (data wydania decyzji przez Dyrektora IAS uchylającej decyzję organu I stopnia i umarzającej postępowanie w sprawie);

- W postępowaniu 1201-IOV-4.4103.292.2019 dwukrotnie informowano podatnika na podstawie art. 140 O.p. o niezakończonym terminie i wyznaczeniu nowego, z powodu oczekiwania na rozstrzygnięcie przez TSUE sprawy dotyczącej zgodności przepisu prawnego ustawy o podatku od towarów i usług mającego zastosowanie w niniejszej sprawie, z dyrektywą w sprawie podatku od wartości dodanej (sprawa C-308/16).⁵⁶ Na tę przesłankę IAS w Krakowie powołała się w zawiadomieniach:

- a) z 10 sierpnia 2017 r. Termin załatwienia sprawy przypadał na dzień 16 sierpnia 2017 r. Nowy termin ustalono na 16 października 2017 r.;
- b) z 16 października 2017 r. Termin załatwienia sprawy przypadał na dzień 16 października 2017 r. Nowy termin ustalono na 18 grudnia 2017 r. Dyrektor IAS wydał decyzję w sprawie 18 grudnia 2017 r.

(akta kontroli, str. 351-403, 489-900, 1201-1204, 1218-1292)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na niewykonaniu wyroku WSA z 14 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 551/16, w wydanej przez Dyrektora IAS decyzji z 20 lipca 2020 r., co było działaniem nierzetelnym.

W ramach postępowania nr 1201-IOP1-2.4102.3.2022.2 dotyczącego określenia wysokości zobowiązania z tytułu nieujawnionych źródeł przychodu, Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie decyzją z 24 marca 2016 r., uchylił decyzję organu I instancji z 11 grudnia 2014 r. i określił zobowiązanie podatkowe w kwocie 320 308,00 zł. Na decyzję Dyrektora IS podatnik wniósł 9 maja 2016 r. skargę do WSA, który wyrokiem z 14 lipca 2016 r. sygn. akt I SA/Kr 551/16 uchylił zaskarżoną decyzję Izby z 24 marca 2016 r. ze względu na konieczność uwzględnienia innych przepisów niż zostały zastosowane przez organ odwoławczy. Sąd uchylił zaskarżoną decyzję na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a.⁵⁷ WSA wyrokiem z 14 lipca 2016 r. nakazał więc Izbie, zastosować znowelizowany art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej i po jego zastosowaniu rozważyć, czy w sprawie nie doszło do przedawnienia zobowiązania

⁵⁶ TSUE poddał ocenie zgodność polskiej regulacji zawartej w art. 43 ust.1 pkt 10 oraz art. 2 pkt 14 ustawy o VAT z przepisami UE (w zakresie „pierwszego zasiedlenia”). Wyrok TSUE zapadł 16 listopada 2017 r.

⁵⁷ ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r., poz. 329, ze zm.). Dalej: p.p.s.a.

podatkowego. Zgodnie z treścią art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie powstawało, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie. W takim wypadku, decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Krakowie została wydana 11 grudnia 2014 r., a doręczona podatnikowi 29 grudnia 2014 r., a więc po upływie terminu przedawnienia (31 grudnia 2013 r.).

W momencie wydawania przez organ I instancji decyzji z 11 grudnia 2014 r. zastosowano art. 68 §4 Ordynacji podatkowej, na podstawie którego, 5 letni okres liczony był od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja. Tak liczony termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania za 2008 r. rozpoczął więc swój bieg 1 stycznia 2010 r., a upływał z dniem 31 grudnia 2014 r. Zobowiązanie podatkowe powstało w dniu doręczenia decyzji organu I instancji, a więc 29 grudnia 2014 r. Decyzja Izby Skarbowej w Krakowie z 24 marca 2016 r. obniżająca wartość zobowiązania korygowała istniejące zobowiązanie podatkowe, nie tworzyła natomiast nowego.

(akta kontroli, str. 361-370, 652-900)

Na powyższy wyrok WSA podatnik wniósł 31 października 2016 r. (data wpływu do Izby) skargę kasacyjną do NSA. NSA wyrokiem z 17 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 3536/16, oddalił skargę kasacyjną podatnika, pomimo stwierdzenia wadliwości zaskarżonego wyroku, polegającej na nieprawidłowej wykładni prawa dokonanej przez sąd I instancji.⁵⁸ NSA pozostawił w obrocie prawnym wyrok WSA z 14 lipca 2016 r., przez wzgląd na złożenie skargi jedynie przez podatnika i związane z tym postanowienia art. 134 § 2 w zw. z art. 193 p.p.s.a, tj. zakaz reformationis in peius (wyrok I instancji był korzystny dla skarżącego). Na wadliwość wyroku WSA z 14 lipca 2016 r., wskazano również w kolejnym orzeczeniu wydanym w tej sprawie, tj. w wyroku WSA z 19 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 882/20.⁵⁹ W obrocie

⁵⁸ NSA w wyroku z 17 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 3536/16 stwierdził, że „(...) Sąd pierwszej instancji błędnie przyjął, że w niniejszej sprawie organ odwoławczy powinien zastosować przepisy ustawy nowelizującej, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. A także, że „(...) decyzja organu odwoławczego utrzymująca w mocy decyzję organu pierwszej instancji (art. 233 § 1 pkt 1 O.p.), jak też decyzja „zmieniająca”, tj. uchylająca decyzję organu pierwszej instancji w całości lub w części i w tym samym zakresie orzekająca co do istoty sprawy (art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) O.p.) nie prowadzą do powstania nowego zobowiązania podatkowego. (...) Brak jest wobec tego przeszkód, aby po upływie terminu, o jakim mowa w art. 68 § 4 O.p., wydać decyzję obniżającą wysokość zobowiązania podatkowego ustalonego decyzją konstytucyjną organu pierwszej instancji, bowiem nie stanowi to naruszenia terminu przedawnienia. (...) Ponieważ organ odwoławczy nie ustalał ponownie zobowiązania podatkowego, to też nie miał podstaw do stosowania przepisów obowiązujących w dacie orzekania, wprowadzonych ustawą nowelizującą”.

⁵⁹ WSA w wyroku z 20 listopada 2020 r. dokonał analizy uzasadnienia wyroku z 14 lipca 2016 r. wskazując, że „(...) zdaniem składu orzekającego w sprawie I SA/Kr 551/16 w niniejszej sprawie powinien mieć zastosowanie art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej, który został wprowadzony do ustawy z dniem 1 stycznia 2016 r. (...) Na koniec Sąd w sposób jednoznaczny nakazał zastosować w sprawie art. 68 § 4a Ordynacji i w oparciu o ten przepis rozważyć czy nie doszło do upływu terminu przedawnienia. Jeszcze raz bowiem należy zaznaczyć, że Sąd nie dopuścił rozważenia przez organ możliwości stosowania przepisu art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej w sprawie, ale możliwość rozważenia przypadku przedawnienia ze względu na treść art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej. Tak jednoznaczne stanowisko zostało potwierdzone w wyroku NSA z 17 stycznia 2019 r. sygn. akt FSK 3536/16”. Dalej WSA w uzasadnieniu wyroku z 20 listopada 2020 r. zwraca uwagę, że „Organ podatkowy wbrew treści art. 153 p.p.s.a. całkowicie zignorował dokonaną przez WSA w Krakowie wykładnię instytucji przedawnienia uznając, że art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej w niniejszej sprawie (wbrew zaleceniom Sądu) nie ma zastosowania. Jednocześnie zauważyć należy, że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej, nie zgadzając się z dokonaną przez Wojewódzki Sąd Administracyjny wykładnią, miał możliwość zaskarżenia wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego, czego jednak nie uczynił. W takim przypadku oddalenie skargi kasacyjnej przez NSA byłoby niemożliwe. Zrezygnowanie ze skargi kasacyjnej i jednoczesne pozostawienie wyroku I SA/Kr 551/16 w obrocie prawnym powoduje konieczność związania tym wyrokiem w trybie art. 153 p.p.s.a. Zatem ponownie rozpoznając sprawę organ wykona polecenia Sądu zawarte w wyroku z 14 lipca 2016 r. i zastosuje w sprawie art. 68 § 4a

prawnym pozostał więc wyrok WSA z 14 lipca 2016 r., nakazujący w sposób wadliwy, lecz korzystny dla podatnika, rozważenie czy nie doszło do upływu terminu przedawnienia ze względu na treść art. 68 § 4a O.p. Konsekwencją oddalenia skargi podatnika, była konieczność stosowania przez organ podatkowy znowelizowanego art. 68 § 4a O.p., na podstawie którego zobowiązanie podatnika z tytułu nieujawnionych źródeł przedawniło się 31 grudnia 2013 r.

(akta kontroli, str. 513-531, 668-676)

Dyrektor IAS wydając ponownie w przedmiotowej sprawie decyzję z 20 lipca 2020 r., uchylił decyzję organu I instancji i określił zobowiązanie podatkowe w kwocie 320 308,00 zł. IAS w Krakowie, wydając powyższą decyzję, rozważył wprawdzie zastosowanie art. 68 § 4a O.p., lecz go nie zastosował.

(akta kontroli, str. 513-651)

Dyrektor IAS wyjaśniła, że decyzja Izby Skarbowej w Krakowie z 24 marca 2016 r. była jedną z pierwszych wydanych po wejściu w życie ustawy z 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 251), które wprowadziły nowe uregulowania w zakresie tzw. nieujawnionych źródeł przychodów. Dyrektor zaznaczyła, że w tym okresie nie było wytycznych Ministerstwa Finansów w tej kwestii oraz nie było orzeczeń sądów administracyjnych prezentujących jednoznaczne stanowisko w zakresie podstawy prawnej do wydawania po 1 stycznia 2016 r. przez organ drugiej instancji decyzji w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów w sytuacji, gdy decyzja organu I instancji została wydana w okresie obowiązywania art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. Dyrektor dalej wyjaśniła, że WSA, w uzasadnieniu wyroku z 14 lipca 2016 r. wskazał, że „Organ rozważy również czy nie doszło do upływu terminu przedawnienia ze względu na treść 68 § 4a Ordynacji podatkowej”. W ocenie Dyrektora Izby, gdyby Sąd nakazał zastosowanie ww. przepisu, to wskazałby wprost, że w sprawie nastąpiło przedawnienie prawa do wydania decyzji przez organ pierwszej instancji, tak jak uczynił to nakazując przy ponownym rozpatrywaniu sprawy ocenić zebrany w sprawie materiał dowodowy i ustalić stan faktyczny w oparciu o przepisy Rozdziału 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Organ odwoławczy rozważając upływ terminu przedawnienia uznał, że jest uprawniony do prowadzenia postępowania. Dyrektor wyjaśniła, że Izba dokonała interpretacji wyroku WSA zgodnie z wykładnią Słownika Języka Polskiego, który poprzez słowo „rozważyć” rozumie „uważnie się nad czymś zastanowić”. Odstąpiono więc od złożenia wniosku o sporządzenie skargi kasacyjnej z przekonaniem, że będzie można orzec ponownie w sprawie wykonując wyrok WSA. Ponadto złożenie skargi wiązałoby się z ryzykiem zasądzenia kosztów procesowych, a także długim oczekiwaniem na rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego, a w przypadku przegranej koniecznością zwrotu odsetek w przypadku zapłaty lub ściągnięcia należności od podatnika. Dlatego też, wydając decyzję 20 lipca 2020 r. organ odwoławczy uwzględnił ocenę prawną wyrażoną w wyroku WSA z 14 lipca 2016 r., zważył na wszystkie okoliczności sprawy i ocenił je przez pryzmat obowiązujących przepisów, w tym także prawidłowej interpretacji wszystkich przywołanych przepisów. Dysponował też opinią prawną z 10 lipca 2019 r. nr 1201-IWP1.025.28.2019. Argumenty te były także podstawą wniesienia skargi kasacyjnej przez Dyrektora Izby od wyroku WSA z 19 listopada 2020 r.

(akta kontroli, str. 404-441, 480-483)

Na wyrok WSA z 19 listopada 2020 r., Dyrektor IAS 18 stycznia 2021 r. złożył skargę kasacyjną. NSA wyrokiem z 14 maja 2021 r. sygn. akt II FSK 404/21 oddalił skargę.

Ordynacji podatkowej rozważając czy w świetle tego przepisu nastąpiło przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej podatek”.

W konsekwencji, doszło do przedłużenia terminu ostatecznego załatwienia sprawy przez organ odwoławczy, co opisano szerzej na stronach 30-31 niniejszego wystąpienia.

Ostatecznie Dyrektor IAS w Krakowie 19 kwietnia 2022 r., wydał decyzję uchylającą decyzję organu pierwszej instancji w całości i umarzającą postępowanie w sprawie.
(akta kontroli, str. 361-372, 489-651)

OCENA CZĄSTKOWA

IAS osiągnęła zaplanowane wartości dla wszystkich, tj.: dwóch mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS, związanych z prowadzeniem w IAS postępowań odwoławczych od decyzji wydanych przez podległe jednostki.

Dyrektor IAS systematycznie monitorował czas trwania postępowań podatkowych, w tym zagrożonych przedawnieniem. Średni czas postępowania podatkowego w II instancji przeprowadzonego po postępowaniu podatkowym przez urzędy skarbowe oraz po kontrolach w trybie ustawy o kontroli skarbowej był najdłuższy w 2020 r., a po kontrolach podatkowych w 2021 r. i skrócił się odpowiednio w 2021 r. i w I półroczu 2022 r.

Spośród prawomocnych orzeczeń WSA wzrósł odsetek decyzji Dyrektora IAS uchylonych/częściowo uchylonych: w 2021 r. wyniósł 41,7% dla prawomocnych rozstrzygnięć WSA w przypadku decyzji wydanych po kontrolach podatkowych, w 2021 r. – 20% dla prawomocnych rozstrzygnięć WSA w przypadku ogólnej liczby decyzji dot. podatków stanowiących dochody budżetu państwa oraz w 2020 r. – 16,7% dla prawomocnych rozstrzygnięć WSA po kontrolach w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

W zbadanej próbie 13 postępowań przeprowadzonych przez organ odwoławczy, o łącznej kwocie stwierdzonych nieprawidłowości 197 680,5 tys. zł stwierdzono, że w 12 przypadkach były one prowadzone w sposób prawidłowy i rzetelny. W jednym przypadku, doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego w wysokości 320,3 tys. zł, na skutek wydania wadliwego wyroku przez WSA. IAS z powodu błędnej interpretacji nie złożyła skargi kasacyjnej i nie wykonała prawomocnego wyroku WSA z 14 lipca 2016 r., co wpłynęło na czas trwania i wynik postępowania odwoławczego. Tylko jedno z weryfikowanych postępowań odwoławczych, zostało rozstrzygnięte przez IAS w terminie określonym na podstawie art. 139 § 3 O.p. Natomiast w 12 z 13 kontrolowanych postępowaniach miały miejsce przedłużenia, nie stwierdzono jednak, aby były one bezzasadne. Przedłużenia były wywołane przez czynniki obiektywne i nie wynikały z braku staranności pracowników IAS. Odwołujący się podatnicy, nie składali w kontrolowanych postępowaniach do Szefa KAS ponagieł na nieterminowe rozpatrywanie spraw przez IAS.

Dyrektor IAS podejmował działania, mające na celu zapobieżenie przewlekłemu prowadzeniu postępowań podatkowych.

OBSZAR

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujący wniosek:

Wniosek

Wzmocnienie nadzoru przez Dyrektora IAS nad analizą orzeczeń sądów powszechnych, związanych z prowadzonymi przez IAS postępowaniami podatkowymi.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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

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

Kraków, listopada 2022 r.

Kontrolerzy

Anna Stochel-Łukasińska
główny specjalista k.p.

.....
podpis

Maciej Sarliński
starszy inspektor k.p.

.....
podpis