



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

LLU.410.018.03.2022

**Pan
Mariusz Pociupany
Naczelnik
Pierwszego Urzędu Skarbowego
w Lublinie**

ul. Sądowa 5
20-027 Lublin

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Lublinie, ul. Sądowa 5, 20-027 Lublin (dalej: PUS lub Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mariusz Pociupany, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie od 6 maja 2020 r. (dalej: Naczelnik). Poprzednio, od 1 marca 2017 r., Naczelnikiem PUS był Artur Krukowski.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Kontrola podatkowa. 2. Postępowanie podatkowe. 3. Postępowanie egzekucyjne.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2020 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 Lublinie
Kontrolerzy	1. Edyta Kolano, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/113/2022 z 5 sierpnia 2022 r. 2. Katarzyna Osiak, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/105/2022 z 27 lipca 2022 r. 3. Agata Wróbel, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/104/2022 z 27 lipca 2022 r. 4. Anna Zawadzka, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/114/2022 z 5 sierpnia 2022 r. (akta kontroli tom I str. 1-8)

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r. Naczelnik PUS, stosując zasady wynikające ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³, informował podatników o przyczynach braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz o przyczynach niezakończenia kontroli w terminie. Kontrole zostały zakończone w terminach wskazanych w upoważnieniach lub w postanowieniach o przedłużeniu terminu ich zakończenia. Protokoły kontroli

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

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

³ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Dalej: O.p.

zawierały elementy określone w art. 290 § 2 O.p. W 83,3% badanych spraw (tj. w 10 z 12 protokołów) nie zamieszczono uzasadnienia przyczyn braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Ponadto, stwierdzono pojedyncze przypadki nieuzasadnionej przerwy w prowadzeniu kontroli, nierzetelnego sporządzenia protokołów z przesłuchania strony oraz nieprawidłowego wydania lub doręczenia postanowień w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku od towarów i usług.

W okresie objętym kontrolą jakość wydanych rozstrzygnięć Naczelnika PUS dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa utrzymywała się na zbliżonym poziomie. Postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami O.p., z wyjątkiem przypadków niezawiadomienia strony o nieterminowym załatwieniu sprawy oraz niepoinformowania jej o wystąpieniu przesłanek do stosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

W Urzędzie analizowano sytuację majątkową podatników w zakresie wystąpienia przesłanek uzasadniających dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Decyzje w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych były wydawane w przypadkach istnienia uzasadnionej obawy, że nie zostaną one wykonane. W dwóch decyzjach błędnie określono kwotę odsetek za zwłokę, zaniżając je o 18,4 tys. zł.

Postępowania egzekucyjne prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴. Egzekucję wszczynano bez opóźnień oraz podejmowano działania w celu zastosowania środków egzekucyjnych. W przypadku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji wystawiano postanowienia o umorzeniu postępowań egzekucyjnych, podejmowano działania w celu poszukiwania majątku i źródeł dochodów zobowiązanych oraz dokonano analiz pod względem wystąpienia przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatników na osoby trzecie. Zobowiązania podatkowe były analizowane pod kątem przedawnienia, zgodnie z wewnętrzną procedurą, a przedawnienia, które zostały objęte kontrolą, nie były wynikiem zaniechań lub błędnych działań Urzędu.

W latach 2020–2022 (do 30 czerwca) w PUS osiągnięto większość z badanych podczas kontroli NIK zaplanowanych wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków, postępowań podatkowych oraz egzekwowania zaległości podatkowych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Kontrola podatkowa.

Opis stanu faktycznego

1.1. W Planach działalności Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej: IAS) na rok: 2020, 2021 i 2022⁶ Dyrektor IAS określił cele wynikające z kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS)⁷. W ww. planach

⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm. Dalej: upea.

⁵ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁶ Dalej: Plany działalności na rok: 2020, 2021, 2022.

⁷ Wymienione w Zarządzeniach Szefa KAS: Nr 73 z 20 grudnia 2019 r. w sprawie określenia kierunków i rozwoju KAS na rok 2020, Nr 135 z 30 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju

Dyrektor IAS nie wyznaczył PUS dodatkowych celów dotyczących kontroli prawidłowości rozliczania podatków.

Szczegółowemu badaniu poddano następujące mierniki dotyczące kontroli podatkowej:

- na 2020 r.: kontrole pozytywne⁸,
- na 2021 r.: skuteczność kontroli dotyczących podatków¹⁰,
- na 2022 r.: efektywność kontroli podatków¹¹ oraz miernik realizacji kontroli dotyczących podatków¹².

(akta kontroli tom I str. 30-140)

W latach 2020–2022 (do 30 czerwca) PUS osiągnął zaplanowane wartości dla trzech z czterech badanych mierników, tj. w 2020 r. zrealizował 92% kontroli pozytywnych (wartość planowana >78%), w 2021 r. skuteczność kontroli dotyczących podatków wyniosła 90,91% (>83%). W 2022 r. (stan na 30 czerwca) Urząd osiągnął planowaną wartość miernika dotyczącego efektywności kontroli podatków, tj. 93,88% (przy zakładanej $\geq 84\%$), natomiast miernik realizacji kontroli dotyczących podatków wyniósł 49%, a nie jak zakładano $\geq 51\%$ (osiągnięto 96,1% zaplanowanego miernika).

Według Naczelnika nieosiągnięcie miernika dotyczącego liczby kontroli podatkowych w I półroczu 2022 r. wynikało m.in. z reorganizacji pracy w Urzędzie i powstania jednego działu kontroli podatkowej, na skutek zmniejszenia obsady kadrowej (o 26,3% - przyp. własny NIK). Od lutego 2022 r. w dziale kontroli podatkowej zatrudnionych było łącznie 14 osób, podczas gdy na początku 2021 r. – 19.

(akta kontroli tom I str. 14-29, 66-99, 144-149)

W latach 2020-2022 (I półrocze) PUS przeprowadził 259 kontroli podatkowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa¹³ (w tym w 2020 r. – 111, w 2021 r. – 99 i w I półroczu 2022 r. – 49), w efekcie których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 91 115 tys. zł (w tym w 2020 r. – 7140 tys. zł, w 2021 r. – 13 632 tys. zł i w I półroczu 2022 r. – 70 343 tys. zł). W ww. okresie, w toku 19 kontroli podatkowych (odpowiednio: dziewięciu, pięciu i pięciu), na podstawie art. 33 O.p., wydano decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatników określając przybliżoną kwotę zobowiązań podatkowych w łącznej wysokości – 5919 tys. zł, a w 15 kontrolach

KAS na rok 2021 oraz Nr 67 z 29 grudnia 2021 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2022.

⁸ Liczba zakończonych i zatwierdzonych kontroli podatkowych w okresie rozliczeniowym (z ustaleniami powyżej 3 tys. zł) w ogólnej liczbie zakończonych i zatwierdzonych kontroli podatkowych w okresie sprawozdawczym (cel pomiaru został określony jako zwiększenie efektywności finansowej kontroli w wyniku uwzględniania kosztów kontroli przy planowaniu zadań kontrolnych).

⁹ Według Planu działalności na 2021 r., za wykonanie miernika dotyczącego sprawności realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych odpowiedzialne były: urzędy skarbowe w Chełmie i Łęcznej oraz Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej.

¹⁰ Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami powyżej 3 tys. zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków (zwiększenie efektywności finansowej kontroli w wyniku uwzględniania kosztów jej prowadzenia na etapie planowania zadań kontrolnych).

¹¹ Liczba kontroli z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł zakończonych w okresie rozliczeniowym w liczbie kontroli dotyczących podatków zakończonych w okresie rozliczeniowym (zwiększenie efektywności finansowej kontroli w wyniku uwzględniania kosztów jej prowadzenia na etapie planowania zadań kontrolnych).

¹² Liczba zakończonych kontroli podatkowych w okresie sprawozdawczym w odniesieniu do analogicznego okresu sprawozdawczego w 2021 r. (wzrost działań kontrolnych urzędów skarbowych w obszarze podatków o minimum 10% w skali rocznej w stosunku do kontroli zakończonych według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r.).

¹³ Liczba kontroli zakończonych i zatwierdzonych.

wydano postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług (odpowiednio: pięciu, dziewięciu i jednej).

(akta kontroli tom I str. 10, 149-150)

W 2020 r., w porównaniu do 2019 r., liczba przeprowadzonych kontroli wzrosła ze 103 do 111, a wartość ustaleń podatkowych (kwota nieprawidłowości) zmniejszyła się z 8062 tys. zł do 7140 tys. zł. W 2021 r. przeprowadzono 99 kontroli, kwota stwierdzonych nieprawidłowości w porównaniu do 2020 r. wzrosła o 6492 tys. zł i wyniosła 13 632 tys. zł. W I półroczu 2022 r. zakończono 49 kontroli podatkowych, tj. o trzy mniej, niż w analogicznym okresie 2021 r. (52), kwota nieprawidłowości wyniosła 70 343 tys. zł, a w I półroczu 2021 r. 9170 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 149-150)

W 2020 r., na podstawie art. 33 O.p., dla dziewięciu kontroli podatkowych wydano decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych na kwotę 1810 tys. zł (wzrost w porównaniu z 2019 r. odpowiednio o dwie kontrole i 1260 tys. zł), w 2021 r. pięć decyzji na kwotę 755 tys. zł (w porównaniu do 2020 r. nastąpił spadek liczby decyzji o cztery, a kwoty zabezpieczonych zobowiązań – o 1055 tys. zł). W I półroczu 2022 r. wydano pięć decyzji na kwotę 3354 tys. zł i w porównaniu do I półrocza 2021 r. liczba ta wzrosła o cztery, a kwota o 3156 tys. zł.

W 2020 r., w przypadku pięciu kontroli podatkowych wydano postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług i w porównaniu do 2019 r. liczba ta wzrosła o trzy, w 2021 r. dziewięć postanowień (wzrost o cztery w porównaniu do 2020 r.). W I półroczu 2022 r. jedno, tj. o trzy mniej niż w I półroczu 2021 r.

(akta kontroli tom I str. 10)

Naczelnik wyjaśnił, że trudno jednoznacznie wskazać przyczyny zmniejszenia liczby kontroli podatkowych, w których wydano decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych, bo zależne jest to od ustaleń dokonanych w trakcie każdej kontroli. Mniejsza liczba kontroli zakończonych w 2021 r., w których wydano takie decyzje mogła być spowodowana tym, że w niektórych przypadkach np. odstąpiono na etapie kontroli od kierowania wniosków o zabezpieczenie z uwagi na brak przesłanek określonych w art. 33 § 1 O.p. (przeprowadzano analizę pod kątem istnienia przesłanek do zabezpieczenia) albo nie był znany jakikolwiek majątek do skutecznego zabezpieczenia. Ponadto, każdorazowo weryfikowano, czy mimo istnienia przesłanek do zabezpieczenia podatnik posiada jakikolwiek majątek, umożliwiający skuteczne zabezpieczenie, czyli zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Wnioskowanie o zabezpieczenie i wydawanie decyzji na etapie kontroli podatkowej w każdym przypadku (również w przypadku braku znanego majątku) skutkowałoby, zdaniem Naczelnika, niejednokrotnie tylko nieuzasadnionym wydłużeniem czasu trwania kontroli, a nie zagwarantowaniem środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych.

Z kolei wzrost liczby kontroli podatkowych, w których wydano postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług (porównując 2020 r. do 2021 r.) związany był z wynikami czynności sprawdzających, które poprzedzały kontrole podatkowe.

(akta kontroli tom II str. 594)

Do przykładów kontroli podatkowych, w których ujawniono istotne nieprawidłowości należy zaliczyć następujące kontrole przeprowadzone przez PUS:

- w 2022 r. w zakresie prawidłowości wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, w wyniku której stwierdzono brak wpłat należnych zaliczek w okresie luty-kwiecień 2022 r. Decyzją z 11 lipca 2022 r. określono wysokość zobowiązania z tytułu zaliczek w kwocie 4252,7 tys. zł. Zapłata zobowiązania została rozłożona na osiem rat wraz z należnymi odsetkami. Do września 2022 r. podatnik wpłacił 2526,6 tys. zł;
- w 2021 r. w zakresie prawidłowości rozliczenia z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług przed dokonaniem zwrotu za miesiąc: luty, marzec i kwiecień 2021 r. oraz nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia na następny miesiąc za styczeń 2021 r.; zakwestionowano odliczenie podatku naliczonego, a tym samym zwrot podatku od towarów i usług w wysokości 557,3 tys. zł (z tego zawyżenie zwrotu podatku od towarów i usług w kwocie 115,2 tys. zł, zmniejszenie kwoty do przeniesienia w wysokości 1 tys. zł, kwota do zapłaty 441,1 tys. zł). Podatnik złożył korektę deklaracji odpowiednio: za styczeń – 2 września 2021 r., za luty, marzec oraz kwiecień – 6 września 2021 r. Podatnik 2 września 2021 r. wpłacił należności główne (bez odsetek za zwłokę) w kwocie 441,1 tys. zł;
- w 2020 r. w zakresie prawidłowości rozliczenia z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług przed dokonaniem zwrotu za okres od 1 czerwca do 30 listopada 2019 r., zakwestionowano rozliczenie podatkowe w związku z dostawą nieruchomości (nieodpłatne przekazanie pomiędzy małżonkami w ramach działalności gospodarczych), na którą to nieruchomość poniesiono nakłady i odliczono podatek od towarów i usług. Decyzją z 20 lipca 2020 r. zakwestionowano zwrot podatku w łącznej kwocie 231 tys. zł, kwota w tej wysokości została uregulowana.

(akta kontroli tom I str. 141-143)

1.2. Szczegółowym badaniem objęto 12 kontroli podatkowych¹⁴ dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa (11 dot. podatku od towarów i usług i jedna podatku dochodowego od osób fizycznych) o łącznej kwocie ustalonego uszczuplenia 72 398,5 tys. zł. W trakcie trwania kontroli w przypadku trzech spraw¹⁵, organ podatkowy wydawał postanowienia w sprawie przedłużenia terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, a w trzech innych¹⁶ wydał decyzję o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 O.p. Szczegółowe badanie wykazało, że:

- kontrole (12) dotyczyły działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą oraz zostały rozpoczęte bez uprzedniego zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej; podatnicy zostali zawiadomieni o przyczynie braku zawiadomienia;
- najkrótsza kontrola trwała 33, a najdłuższa 1128 dni, licząc od wszczęcia do zakończenia kontroli; przy czym rzeczywista liczba dni kontroli wynosiła od siedmiu do 116;
- w przypadku 10 kontroli przedłużane były terminy ich zakończenia, za każdym razem kontrolowany był zawiadamiany o niezakończeniu kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu oraz przyczynach przedłużenia i nowym terminie jej zakończenia; główną przyczyną przedłużania kontroli była konieczność zebrania całości materiału dowodowego w postaci

¹⁴ Znak sprawy: 0610-SKP-1.500.16.2018, 0610-SKP-1.500-144/19, 0610-SKP-1.500-51/20, 0610-SKP-2.500-73/20, 0610-SKP-1.500-127/20, 0610-SKP-1.500-136/20, 0610-SKP-1.500-9/21, 0610-SKP-2.500-13/21, 0610-SKP-2.500-32/21, 0610-SKP-1.500-66/21, 0610-SKP-1.500-80/21, 0610-SKP-1.500-102/21.

¹⁵ Znak sprawy: 0610-SKP-2.500-32/21, 0610-SKP-2.500-13/21, 0610-SKP-1.500-127/20.

¹⁶ Znak sprawy: 0610-SKP-1.500-9/21, 0610-SKP-2.500-73/20, 0610-SKP-1.500-144/19.

informacji od innych organów podatkowych, kontrahentów i z zeznań świadków;

- w przypadku jednej kontroli stwierdzono nieuzasadnioną przerwę w jej trakcie, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w przypadku 12 kontroli nie miały zastosowania zasady prowadzenia kontroli wynikające z art. 55 ustawy dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców¹⁷ (zasada ograniczonego czasu trwania kontroli), art. 58 (zasada ograniczenia możliwości przeprowadzenia ponownej kontroli przez ten sam organ). Przedsiębiorcy nie wnieśli sprzeciwu od czynności kontrolnych ani skargi na przewlekłe ich prowadzenie;
- spośród trzech kontroli, w toku których wydano postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług na łączną kwotę 1023,4 tys. zł w jednym postanowienie zostało wydane i doręczone przed wszczęciem kontroli podatkowej, w drugim w uzasadnieniu przedłużenia terminu zwrotu nie wskazano, dlaczego zachodzi potrzeba dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu deklarowanego przez podatnika, natomiast w trzecim dwa postanowienia zostały doręczone po upływie terminu zwrotu podatku od towarów i usług, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w 12 kontrolach, w związku z art. 33 O.p., zebrano i przeanalizowano informacje o stanie zaległości podatnika, prowadzonych wobec niego postępowaniach egzekucyjnych, dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu majątku oraz o sytuacji finansowo-majątkowej; w przypadku trzech kontroli organ podatkowy wydał decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika na łączną kwotę 2317 tys. zł; przyczyną zastosowania zabezpieczenia była obawa, że nie zostanie ono wykonane, gdyż podatnik nie uiszczał wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym;
- protokoły kontroli podatkowej (12) zawierały elementy określone w art. 290 § 2 O.p., przy czym w 10 stwierdzono, że nie zawarto w nich uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w sześciu badanych sprawach podatnicy po zakończeniu kontroli złożyli korekty deklaracji podatkowych w całości uwzględniających ustalenia kontroli na łączną kwotę 1784 tys. zł;
- w przypadku jednej kontroli podatnik złożył zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej, a kontrolujący, zgodnie z art. 291 § 2 O.p., rozpatrzyli je w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania i zawiadomili kontrolowanego o sposobie ich załatwienia wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym nieuwzględnienia zastrzeżeń;
- w przypadku jednej kontroli stwierdzono nierzetelne sporządzenie dwóch protokołów przesłuchania strony, w innej – w wezwaniu do osobistego zgłoszenia się organ podatkowy nie poinformował strony o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie (opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).
(akta kontroli tom I str. 164-194, 208-710, tom II str. 1-728)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności PUS w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

¹⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 162, ze zm. Dalej: P.p.

1. W sprawie znak: 0610-SKP-2.500-73/20, w okresie od 13 kwietnia do 9 listopada 2021 r. (210 dni), tj. od dnia otrzymania materiałów dowodowych od innego organu podatkowego do dnia przesłuchania strony, organ podatkowy nie prowadził żadnych czynności kontrolnych, co było niezgodne z art. 284b § 1 O.p., w myśl którego kontrola podatkowa powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283. Przerwa wynosiła 35,4% czasu trwania kontroli podatkowej, który wynosił 593 dni, przy czym liczba dni kontroli wyniosła 44. W ww. okresie, 16 czerwca 2021 r. (64 dni po otrzymaniu ww. materiałów dowodowych) wystawiono dla dwóch pracowników imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej oraz dwukrotnie (25 sierpnia i 25 października 2021 r.) wydano postanowienia w sprawie przedłużenia terminu zakończenia kontroli podatkowej.

Naczelnik wyjaśnił, że powyższe było spowodowane odejściem na emeryturę 11 stycznia 2021 r. pracownicy będącej koordynatorem przedmiotowej kontroli podatkowej, natomiast dwóch nowych kontrolujących rozpoczęło weryfikację dokumentacji po 29 czerwca 2021 r. Kontrolę przedłużono ze względu na konieczność zebrania całego materiału dowodowego.

(akta kontroli tom I str. 652-655, tom II str. 576, 727)

2. W sprawie znak: 0610-SKP-2.500-73/20, w protokołach przesłuchania strony z 9 i 19 listopada 2021 r. zawarto nieaktualną treść pouczenia wynikającą z art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny¹⁸, tj. w brzmieniu obowiązującym do 14 kwietnia 2016 r., co strona potwierdziła własnoręcznym podpisem.

Naczelnik wyjaśnił, że strona przed złożeniem zeznań została pouczona prawidłowo o odpowiedzialności karnej z Kodeksu karnego, a powyższa omyłka w zapisach protokołu nie spowodowała nieważności przeprowadzonych dowodów z zeznań kontrolowanego.

(akta kontroli tom I str. 654-661, tom II str. 577, 727)

3. W sprawie znak: 0610-SKP-1.500-127/20, postanowienie¹⁹ w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku od towarów i usług za czerwiec i lipiec 2020 r. w łącznej kwocie 260 836 zł do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika w ramach kontroli podatkowej, zostało wydane 14 kwietnia i doręczone 23 kwietnia 2021 r. W podstawie prawnej ww. postanowienia powołano art. 281 O.p., pomimo że kontrola podatkowa nie była wszczęta. Upoważnienie do kontroli doręczono 27 kwietnia 2021 r., tj. 13 i cztery dni po wydaniu i doręczeniu tego postanowienia. Powyższe naruszało art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁰ oraz art. 216 w związku z art. 292 O.p., zgodnie z którymi organ podatkowy uprawniony jest do wydania postanowienia w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu podatku od towarów i usług w związku z weryfikacją zasadności tego zwrotu w toku kontroli.

Naczelnik wyjaśnił, że z uwagi na konieczność rozszerzenia kontroli na następne okresy rozliczeniowe oraz brak możliwości bezpośredniego doręczenia upoważnienia do kontroli osobom reprezentującym spółkę, 13 kwietnia 2021 r. skierowano wezwanie w trybie art. 284 § 4 O.p. i 14 kwietnia 2021 r. wysłano postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu. Zarówno w jednym, jak i w drugim przypadku korespondencja nie została odebrana przez adresata²¹. W związku z

¹⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 1138, ze zm.

¹⁹ Znak: 0610-SKP-1.500-127/20/13 z dnia 14 kwietnia 2021 r.

²⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm. Dalej: ustawa o podatku od towarów i usług.

²¹ Postanowienie z 14 kwietnia 2021 r. zostało doręczone dorosłemu domownikowi 23 kwietnia 2021 r.

tym skuteczne doręczenie nastąpiło po upływie 14 dni od dnia pierwszego zawiadomienia o złożeniu pisma w placówce pocztowej. Wszczęcie kontroli nastąpiło 27 kwietnia 2021 r., a doręczenie postanowienia 23 kwietnia 2021 r. Czynności zmierzające do wszczęcia kontroli zostały podjęte po wydaniu kontrolującym 12 kwietnia 2021 r. imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej.

(akta kontroli tom II str. 519-527, 578, 723)

4. W sprawie znak: 0610-SKP-2.500-32/21, w postanowieniach: z 17 marca i 23 kwietnia 2021 r.²², w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku od towarów i usług za grudzień 2020 r. nie wskazano w uzasadnieniach, dlaczego zachodzi potrzeba dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu deklarowanej przez podatnika kwoty. Stanowiło to naruszenie art. 217 § 2 w związku z art. 292 O.p., zgodnie z którym postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie.

Naczelnik wyjaśnił, że przedmiotowy zwrot podatku od towarów i usług był weryfikowany w ramach czynności sprawdzających, w trakcie których organ podatkowy powziął w wątpliwość prawidłowość rozliczenia podatkowego i czynności te zostały „przekształcone” w kontrolę podatkową. Podatnik na etapie czynności sprawdzających brał czynny udział i był informowany o wątpliwościach co do prawidłowości dokonanych rozliczeń. Zdaniem Naczelnika, nie było konieczności wskazywania podatnikowi w treści przedmiotowych postanowień informacji i wątpliwości, które już były znane podatnikowi. O braku jakichkolwiek wątpliwości co do konieczności dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu podatku od towarów i usług może świadczyć fakt, że podatnik na żadnym etapie kontroli nie złożył zażalenia na te postanowienia.

(akta kontroli tom I str. 534-537, tom II str. 579, 719)

5. W sprawie znak: 0610-SKP-2.500-13/21 nieskutecznie przedłużano termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za październik 2020 r., gdyż dwa z czterech wydanych postanowień w tej sprawie nie zostały doręczone stronie przed upływem terminów zwrotu podatku od towarów i usług:

- postanowienie znak: 0610-SKP-2.500.8.2021 z 25 marca 2021 r. o przedłużeniu termin zwrotu z 31 marca 2021 r. do 28 maja 2021 r. wysłane za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej nie zostało doręczone za urzędowym poświadczeniem odbioru, co było niezgodne z art. 144 § 1 pkt 2 i art. 152a § 1 pkt 3 O.p.;
- postanowienie znak: 0610-SKP.2.500.9.2021.40 z 25 sierpnia 2021 r. o przedłużeniu terminu zwrotu z 31 sierpnia 2021 r. do 29 października 2021 r. zostało doręczone stronie 10 września 2021 r., tj. 10 dni po upływie terminu zwrotu podatku od towarów i usług określonym w poprzednim postanowieniu.

Powyższe było niezgodne z art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż materialnoprawny charakter terminów w nim określonych oznacza, że skuteczne przedłużenie terminu zwrotu podatku od towarów i usług możliwe jest jedynie przed jego upływem. Przedłużenie terminu następuje w dacie skutecznego wprowadzenia do obrotu prawnego postanowienia przedłużającego ten termin, tj. w chwili jego doręczenia stronie.

Naczelnik wyjaśnił, że postanowienie nr 0610-SKP-2.500.8.2021 z 25 marca 2021 r. wysłano elektronicznie 26 marca 2021 r., jednak Urząd nie posiada urzędowego poświadczenia odbioru, gdyż przy wysyłce nie zostało zaznaczone

²² Odpowiednio, nr 0610-SKP-2.500.32.2021.2 i nr 0610-SKP-2.500.32.2021.3.

odpowiednie pole wyboru. W dniu wysyłki postanowienia pełnomocnik podatnika został poinformowany telefonicznie, że na platformie ePUAP zostało umieszczone postanowienie o przedłużeniu zwrotu. W przypadku postanowienia znak 0610-SKP.2.500.9.2021.40 z 25 sierpnia 2021 r. wskazał, że zostało ono wysłane w wersji elektronicznej 27 sierpnia 2021 r., powtórne zawiadomienie nastąpiło 4 września 2021 r., data odbioru 10 września 2021 r.

(akta kontroli tom II str. 389-392, 399-405, 633-634, 639-659, 717)

6. W sprawie znak: 0610-SKP-1.500-66/21, w wezwaniu do osobistego zgłoszenia się z 28 września 2021 r.²³ organ podatkowy nie poinformował strony o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie, co było niezgodne z art. 292 O.p. Pouczono podatnika o możliwości wymierzenia kary porządkowej w przypadku niezastosowania się do wezwania. Ponadto na potwierdzeniu odbioru jako datę doręczenia ww. wezwania, kontrolujący wskazali 22 stycznia 2021 r., tj. 249 dni wcześniejszą niż data sporządzenia wezwania.

Naczelnik wyjaśnił, że ww. wezwanie z 28 września 2021 r. zostało doręczone osobiście przez kontrolerów w dniu 22 stycznia 2021 r. (data potwierdzenia odbioru). Wezwanie to nie było tylko wezwaniem do złożenia zeznań do protokołu przesłuchania w charakterze strony pod odpowiedzialnością karną, ale również wezwaniem do złożenia wyjaśnień. Kierując ww. wezwaniem do podatnika kontrolujące nie miały wiedzy czy w tej sprawie konieczne będzie przesłuchanie w charakterze strony, czy też skończy się na złożeniu wyjaśnień i przedłożeniu ewentualnych dowodów. Ostatecznie z uwagi na skomplikowany charakter sprawy ustnie wezwano podatnika do złożenia wyjaśnień do protokołu przesłuchania strony informując go jednocześnie o przysługujących mu prawach wynikających z art. 199 O.p. Podatnik przed złożeniem zeznań wyraził zgodę na takie przesłuchanie co potwierdził własnoręcznym podpisem.

(akta kontroli tom I str. 526-529, tom II str. 575-577, 714)

7. W 10²⁴ z 12 badanych spraw (83,3%), w protokołach kontroli podatkowej nie zawarto uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co było niezgodne z art. 48 ust. 10 P.p. (w dziewięciu przypadkach) oraz – w przypadku sprawy znak: 0610-SKP-1.500.16.2018 – z art. 79 ust. 7 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej²⁵, w związku z art. 196 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej²⁶. W ww. protokołach kontroli, w sekcji A.3. *Informacja o powodach braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej*, kontrolujący wskazywali jedynie przyczyny braku zawiadomienia, najczęściej art. 48 ust. 11 pkt 2 P.p., tj. przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Natomiast nie wskazano, jakie okoliczności i informacje, w których posiadaniu był organ podatkowy przed wszczęciem kontroli, uzasadniały wszczęcie kontroli bez zawiadomienia. Uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli ma szczególne znaczenie w przypadku wszczęcia kontroli bez zawiadomienia, gdyż

²³ Znak: 0610-SKP-1.500-66/21/9.

²⁴ Sprawy o nr. 0610-SKP-1.500.16.2018, 0610-SKP-1.500-144/19, 0610-SKP-1.500-51/20, 0610-SKP-2.500-73/20, 0610-SKP-1.500-127/20, 0610-SKP-1.500-136/20, 0610-SKP-1.500-9/21, 0610-SKP-1.500-66/21, 0610-SKP-1.500-80/21, 0610-SKP-1.500-102/21.

²⁵ Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm. Dalej: SDG.

²⁶ Dz. U. poz. 650.

umożliwia kontrolowanemu i sądowi kontrolę działań organu – sprawdzenie, czy rzeczywiście występowała przesłanka do odstąpienia od zawiadomienia.

Naczelnik wyjaśnił, że kontrolujący, zgodnie z art. 282c § 3 O.p. przy wszczęciu kontroli (tj. doręczając upoważnienie do kontroli), informują podatnika ustnie (jeżeli jest kontakt z podatnikiem i dane te nie są objęte tajemnicą służbową) na podstawie jakich informacji lub ustaleń odstąpiono od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli oraz doręczają kontrolowanemu pisemną informację, powołując się na podstawę prawną uzasadniającą odstąpienie od zawiadomienia. Zdaniem Naczelnika w treści wszystkich przedmiotowych protokołów kontroli znalazł się zapis wskazujący na wypełnienie obowiązku informowania o przyczynach braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, gdyż w protokołach, oprócz podania podstawy prawnej, znajdują się informacje i dowody, niejednokrotnie stanowiące załączniki do protokołu kontroli uzasadniające przyczyny braku zawiadomienia. Ustalenia kontroli zawarte w treści protokołu dość wyraźnie wskazują na nieprawidłowości, które były przyczyną wszczęcia kontroli bez zawiadomienia. Przepis art. 48 ust. 10 P.p. nie określa samej treści, jak również umiejscowienia takiego uzasadnienia w protokole kontroli.

NIK zauważa, że poinformowanie kontrolowanego po wszczęciu kontroli o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o czym mowa w art. 282c § 3 O.p., jest inną czynnością niż uzasadnienie w protokole kontroli przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Pierwsza czynność powinna być wykonana po wszczęciu kontroli bez zawiadomienia, druga zaś – po zakończeniu czynności kontrolnych. Wypełnienie pierwszej czynności nie zastępuje wykonania drugiej.

(akta kontroli tom I str. 256-310, 348-421, 447-476, 491-506, 564-626, 673-692, 697-707, tom II str. 28-272, 317-364, 540-563, 574-581, 633-638, 711-728)

OCENA CZĄSTKOWA

W latach 2020- 2022 (I półrocze) w Urzędzie osiągnięto trzy z czterech wartości analizowanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS dotyczących kontroli podatkowych. W przypadku objętych badaniem kontroli Urząd prawidłowo poinformował podatników o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a kontrole zostały zakończone w terminach wskazanych w upoważnieniach lub postanowieniach o przedłużeniu terminu zakończenia kontroli podatkowej. Kontrolowani byli zawiadamiani o przyczynach niezakończenia kontroli w terminie. W kontrolach zebrano i przeanalizowano informacje w celu ewentualnego zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika. Protokoły kontroli zawierały elementy określone w art. 290 § 2 O.p., w 10 z 12 nie zawarto jednak uzasadnienia przyczyn braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Stwierdzono nieuzasadnioną przerwę w prowadzeniu kontroli oraz nierzetelne sporządzenie dwóch protokołów z przesłuchania strony. W trzech kontrolach podatkowych dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług stwierdzono, że pięć postanowień w sprawie przedłużenia terminu zwrotu podatku zostało wydanych lub doręczonych z naruszeniem przepisów O.p.

OBSZAR

2. Postępowanie podatkowe.

2.1. W Planach działalności na rok: 2020, 2021 i 2022 Dyrektor IAS nie wyznaczył dla PUS dodatkowych, tj. innych niż ustalone przez Szefa KAS, celów dotyczących jakości postępowań podatkowych.

(akta kontroli tom I str. 66-99)

2.2. W latach 2020-2021 Naczelnik wydał 247 decyzji dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa (odpowiednio: 120 i 127), z których w 16 (13,3%) i 35 (27,6%) przypadkach wniesiono odwołanie do Dyrektora IAS. Dla porównania, w 2019 r. – 174 decyzji, z których w 33 przypadkach (19%) wniesiono odwołanie do Dyrektora IAS.

Z decyzji, na które w latach 2019-2021 wniesiono odwołanie, uchylono (lub częściowo uchylono) odpowiednio: 14, dziewięć oraz pięć, co stanowiło 42,4%, 56,3% i 14,3% decyzji wydanych przez Dyrektora IAS i 8%, 7,5% oraz 3,9% decyzji wydanych przez organ I instancji. Z tych spraw, na podstawie art. 233 § 2 O.p., do ponownego rozpatrzenia przekazano odpowiednio: jedną (7,1% decyzji uchylonych), pięć (tj. 55,6%) oraz trzy (60%) decyzje.

W I półroczu 2022 r. Naczelnik wydał 37 decyzji dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, z których w czterech przypadkach (tj. 10,8%) wniesiono odwołanie do Dyrektora IAS, a w I półroczu 2021 r. – 69 decyzji, z których w 15 (21,7%) zostało wniesione odwołanie. Dyrektor IAS uchylił trzy decyzje z I półrocza 2021 r. i przekazał je do ponownego rozpatrzenia na podstawie art. 233 § 2 O.p. Decyzje Naczelnika wydane w I półroczu 2022 r. zostały utrzymane w mocy przez Dyrektora IAS.

(akta kontroli tom I str. 12)

W latach 2019 – 2021 liczba decyzji²⁷ w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego zmniejszyła się i wyniosła odpowiednio: 66, 47 i 32, a w I półroczu 2022 r. 14. Od tych decyzji, odpowiednio w: dziewięciu, sześciu, siedmiu i dwóch przypadkach wniesiono odwołanie do Dyrektora IAS, co stanowiło: 13,6%, 12,8%, 21,9% i 14,3% liczby wydanych decyzji.

Jednocześnie, w tym okresie, wzrósł odsetek decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć w II instancji i wyniósł: 33,3% (trzy decyzje), 16,7% (jedna) i 42,9% (trzy). Liczba decyzji uchylonych przez organ II instancji wyniosła: trzy, jeden, trzy i w stosunku do decyzji wydanych przez organ I instancji i stanowiła odpowiednio: 4,5%, 2,1% oraz 9,4%. W latach 2019-2021 jakość decyzji wydanych po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa utrzymywała się na zbliżonym poziomie.

W I półroczu 2022 r. Dyrektor IAS utrzymał w mocy decyzje Naczelnika wydane po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, a w I półroczu 2021 r. z trzech rozstrzygniętych, dwie zostały uchylone w II instancji i przekazane do ponownego rozpatrzenia na podstawie art. 233 § 2 O.p.

Według Naczelnika, jakość rozstrzygnięć decyzji nadzorowana była na bieżąco, tj. na etapie postępowania podatkowego konsultowano z zastępcą Naczelnika nieprawidłowości opisane w protokole kontroli oraz wynikające z dowodów zebranych w toku postępowania, które stanowiły podstawę zmiany rozliczenia podatku od towarów i usług, omawiano także orzecznictwo w zakresie realizowanych spraw. Przed podpisaniem decyzji kierownik i zastępca Naczelnika zapoznawali się z projektem decyzji sporządzonym w oparciu o zebrany materiał dowodowy, sprawdzali ich zgodność z prawem i aktualnym orzecznictwem. W przypadku decyzji uchylonych przez organ II instancji szczegółowo analizowano przyczyny ich uchylecia. Wnioski przekazane przez IAS omawiano z pracownikami.

(akta kontroli tom I str. 11, tom II str. 594)

Główne przyczyny uchylania przez Dyrektora IAS decyzji wydanych przez

²⁷ Wydanych po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa.

Naczelnika to m. in.: odmienne stanowisko w zakresie zebranego materiału dowodowego w trakcie kontroli i postępowania podatkowego, spowodowane m.in. różnorodnością orzeczeń sądowych i zmianą interpretacji, a także konieczność uzupełnienia akt postępowania podatkowego o dodatkowe dowody potwierdzające stwierdzone nieprawidłowości. Nieprawidłowości o charakterze proceduralnym nie stanowiły podstawy uchylecia decyzji Naczelnika.

(akta kontroli tom II str. 594)

2.3. Szczegółowemu badaniu poddano 14 postępowań podatkowych w sprawach określenia i ustalenia zobowiązań podatkowych, dotyczących podatku od towarów i usług²⁸, w wyniku których stwierdzono uszczuplenia w łącznej kwocie 6014,3tys. zł, w tym:

- jedno postępowanie²⁹; które zostało umorzone na podstawie art. 208 § 1 O.p.;
- trzy postępowania³⁰, w których ustalenia kontroli podatkowej nie utrzymały się w pełni na etapie postępowania podatkowego;
- trzy postępowania³¹, przed których wszczęciem wydano decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 O.p.;
- dwa postępowania³², w których Dyrektor IAS wydał co najmniej raz decyzję na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia;
- cztery postępowania³³, w których strony nie złożyły odwołań od decyzji;
- jedno postępowanie³⁴, w którym Dyrektor IAS wydał decyzję utrzymującą w mocy decyzję organu I instancji, a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (dalej: WSA) oddalił skargę.

W wyniku analizy ww. postępowań ustalono, że:

- postępowania wszczęto zgodnie z art. 165b § 1 O.p. w terminie nieprzekraczającym sześciu miesięcy po zakończeniu kontroli podatkowych ujawniających nieprawidłowości;
- postępowania podatkowe prowadzono od 30 do 178 dni³⁵;
- w dwóch przypadkach załatwienie sprawy nastąpiło w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania oraz w 12 przypadkach po upływie dwóch miesięcy;
- w trakcie 11 postępowań prawidłowo, tj. zgodnie z art. 140 O.p., zawiadamiano podatników o przyczynach niedotrzymania terminów i wyznaczeniu nowych terminów załatwienia spraw – przyczynami przedłużania postępowań podatkowych były: konieczność zgromadzenia materiału dowodowego, analizy i rozpatrzenia zgromadzonego materiału dowodowego oraz umożliwienie stronom wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego;
- w jednej sprawie przekazanej do ponownego rozpatrzenia³⁶, pomimo prowadzenia postępowania przez okres sześciu miesięcy i siedmiu dni³⁷

²⁸ Osiem postępowań wszczęto w odniesieniu do spółek kapitałowych oraz sześć do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą.

²⁹ Znak sprawy: 0610-SPV-3.4103.11.2019 (znak sprawy po przekazaniu spraw do ponownego rozpatrzenia:0610-SPV-1.4103.232.2021).

³⁰ Znak sprawy: 0610.SPV-1.4103.8.2020, 0610-SPV-1.4103.15.2020 oraz 0610.SPV-1.4103.33.2020.

³¹ Znak sprawy: 0610-SPV-1.4103.11.2020, 0610.SPV-1.4103.61.2021 oraz 0610.SPV-1.4103.83.2021.

³² Postępowania znak: 0610.SPV-1.4103.21.2020 oraz 0610.SPV-1.4103.53.2021.

³³ Znak sprawy: 0610-SPV-1.4103.39.2020, 0610-SPV-1.4103.95.2021, 0610-SPV-1.4103.148.2021 oraz 0610-SPV-1.4103.178.2021.

³⁴ Znak sprawy: 0610-SPV-1.4103.12.2020.

³⁵ Licząc od daty wszczęcia postępowania podatkowego do dnia wydania decyzji.

³⁶ Znak: 0610-SPV-1.4103.232.2021.

- nie zawiadomiono strony o niezakończonym w terminie, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań, które były wynikiem braku należytej staranności pracowników Urzędu;
 - podatnikom zapewniono udział w postępowaniu oraz zapoznanie się ze zgromadzonym materiałem dowodowym, a przed wydaniem decyzji wyznaczano siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 1 O.p.);
 - decyzje zawierały uzasadnienie faktyczne i prawne oraz pouczenie o trybie odwoławczym;
 - w jednej decyzji nie poinformowano stron o wystąpieniu przesłanek do naliczenia podwyższonych odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56b O.p., co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
 - od sześciu decyzji złożono odwołania – Dyrektor IAS cztery decyzje utrzymał w mocy³⁸ oraz dwie uchylił w całości i przekazał do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji³⁹ – przyczynami uchylecia ww. decyzji i przekazania spraw do ponownego rozpatrzenia były odpowiednio: zgromadzenie materiału dowodowego, który nie pozwalał na obiektywne rozpatrzenie sprawy oraz nieprzeprowadzenie wystarczającego postępowania wyjaśniającego;
 - na dwie decyzje Dyrektora IAS utrzymujące w mocy decyzje organu I instancji wniesiono skargi do WSA - w obu przypadkach WSA oddalił skargi⁴⁰;
 - w jednej sprawie, w której Dyrektor IAS utrzymał w mocy decyzję organu I instancji, a następnie podatnik wniósł skargę, WSA uchylił zaskarżoną decyzję z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego⁴¹. W wyniku przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez Dyrektora IAS, umorzono postępowanie z powodu przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za miesiące styczeń-listopad 2014 r. na łączną kwotę 23,6 tys. zł – przedawnienie ww. zobowiązań wynikało z faktu, iż ww. decyzja określająca zobowiązania podatkowe nie była ostateczna i zgodnie z art. 239a O.p. nie podlegała wykonaniu⁴². W przedmiotowej sprawie nie wystąpiły ponadto przesłanki do dokonania zabezpieczenia (art. 33b O.p.), nadania rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 239b O.p.) oraz prowadzenia postępowania karno-skarbowego⁴³;
 - przed wszczęciem trzech postępowań podatkowych, wydano decyzje w sprawie zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych – w dwóch decyzjach odsetki za zwłokę określono niezgodnie z art. 56b O.p., co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
 - na etapie prowadzonych postępowań podatkowych nie dokonywano analizy w zakresie zasadności ustanowienia zabezpieczeń. Naczelnik wyjaśnił, że przesłanki do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika podlegały weryfikacji w toku kontroli podatkowych prowadzonych przed wydaniem decyzji podatkowych.

³⁷ Licząc od daty zwrotu akt sprawy przez Dyrektora IAS (4 stycznia 2022 r.) do daty wydania decyzji (12 lipca 2022 r.).

³⁸ Dotyczyło to decyzji znak: 0610-SPV-3.4103.11.2019, 0610-SPV-1.4103.8.2020, 0610-SPV-1.4103.15.2020 oraz 0610-SPV-1.4103.12.2020.

³⁹ Dotyczyło to decyzji znak: 0610-SPV-1.4103.21.2020 oraz 0610-SPV-1.4103.53.2021.

⁴⁰ Dotyczyło to decyzji znak: 0610-SPV-1.4103.8.2020 oraz 0610-SPV-1.4103.12.2020.

⁴¹ Dotyczyło to decyzji z 2 kwietnia 2019 r. znak: 0610-SPV-3.4103.11.2019.

⁴² DIAS decyzją z 10 grudnia 2019 r. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Doręczenia ww. decyzji dokonano 27 grudnia 2019 r.

⁴³ Pismem z dnia 10 maja 2019 r. zwrócono się do Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej (dalej: LUCS) z wnioskiem o wszczęcie postępowania karno-skarbowego. Pismem z dnia 14 grudnia 2019 r. LUCS odmówił wszczęcia postępowania karno-skarbowego z uwagi na brak znamion czynu zabronionego.

Wówczas wydawano decyzje o zabezpieczeniu bądź w przypadku braku zaistnienia przesłanek do dokonania zabezpieczenia lub stwierdzenia braku majątku, na którym można byłoby zabezpieczyć zobowiązanie, sporządzano stosowną analizę do odstąpienia od zabezpieczenia;

- w 14 decyzjach nieostatecznych nie nadawano rygoru natychmiastowej wykonalności. Naczelnik wyjaśnił, że w analizowanych przypadkach nie stwierdzono ku temu przesłanek.

(akta kontroli tom III str. 1-648, tom IV str. 400-618)

Stwierzone
nieprawidłowości

W działalności w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W sprawie znak: 0610-SPV-1.4103.232.2021, przekazanej przez Dyrektora IAS do ponownego rozpatrzenia⁴⁴, nie zawiadomiono strony o niezalądzeniu sprawy w terminie i przyczynach niedotrzymania terminu oraz nie wskazano nowego terminu zalądzenia sprawy, co stanowiło naruszenie art. 140 § 1 O.p.

Naczelnik wyjaśnił, że niewydanie postanowień w oparciu o art. 140 § 1 O.p. nastąpiło na skutek obciążenia pracą i prowadzeniem przez pracownika równolegle kilku spraw. Wskazał jednocześnie, że w związku z przekazaniem przez Dyrektora IAS sprawy do ponownego rozpatrzenia, Spółka była świadoma toczącego się postępowania w Urzędzie. Do Spółki i osoby reprezentującej kierowano wezwania w celu uzupełnienia materiału dowodowego i ustalenia stanu faktycznego, z kolei reprezentujący Spółkę kierował do organu podatkowego pisma w przedmiotowej sprawie oraz dokonał wglądu do akt postępowania podatkowego.

(akta kontroli tom II str. 597-598, tom III str. 1-58)

2. W dwóch decyzjach zabezpieczających znak: 0610-SEW-1.4253.3.2020 z 11 sierpnia 2020 r. oraz znak: 0610-SEW-1.4253.5.2020 z 10 listopada 2020 r., odsetki za zwłokę od przybliżonych kwot zobowiązań w podatku od towarów i usług⁴⁵ nie zostały obliczone według podwyższonej stawki (tj. 150%), co było niezgodne z art. 56b pkt 1 O.p. W wyniku powyższego w ww. decyzjach zaniżono kwoty odsetek odpowiednio o: 17 313 zł oraz o 1057 zł.

Naczelnik wyjaśnił, że powyższe było spowodowane dużym obciążeniem zadaniami i prowadzeniem przez pracowników wielu postępowań jednocześnie w związku z pandemią COVID-19. Naczelnik wskazał ponadto, że w ww. przypadkach decyzje zabezpieczające przybliżone kwoty zobowiązań podatkowych wygasły w związku z wydaniem decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych.

(akta kontroli tom III str. 380-408, 438-455, 632, 638-639, tom IV str. 571-573)

3. W decyzji znak: 0610-SPV-1.4103.243.2021 z 14 kwietnia 2022 r. nie poinformowano podatnika o wystąpieniu przesłanek do stosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56b pkt 1 O.p. tj. w związku z zaniżeniem zadeklarowanych zobowiązań podatkowych za miesiące: sierpień, wrzesień, październik, listopad i grudzień 2017 r. oraz za styczeń, luty, maj, czerwiec i lipiec 2018 r. Powyższe było działaniem nierzetelnym.

Naczelnik wyjaśnił, że w ww. decyzji zawarto elementy, określone art. 210 § 1 O.p. oraz wskazał, że przepisy nie nakładają na organy podatkowe obowiązku

⁴⁴ Decyzja Dyrektora IAS z dnia 16 listopada 2021 r. akta sprawy zwrócono do urzędu 4 stycznia 2022 r.

⁴⁵ Dotyczyło to odpowiednio zobowiązań w podatku od towarów i usług za miesiące: sierpień - grudzień 2018 r., styczeń - kwiecień 2019 r. oraz styczeń 2017 r.

informowania podatnika o zaistnieniu przesłanek do zastosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę.

NIK zauważa, że zgodnie z art. 121 O.p. organ podatkowy powinien prowadzić postępowanie w sposób budzący zaufanie oraz obowiązany jest udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Wskazanie w uzasadnieniu decyzji określającej, na podstawie art. 21 § 1 pkt 1 i § 3 O.p., zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług przesłanek do zastosowania art. 56b pkt 1 O.p. byłoby wypełnieniem cyt. wyżej jednej z ogólnych zasad postępowania oraz umożliwiłoby podatnikowi wywiązanie się, w sposób prawidłowy, z ciężącego na nim obowiązku zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.

(akta kontroli tom III str. 309-351, tom IV str. 569)

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą jakość rozstrzygnięć Naczelnika PUS dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa utrzymywała się na zbliżonym poziomie. Postępowania podatkowe wszczynano w terminie nieprzekraczającym sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowych i prowadzono zgodnie z obowiązującymi przepisami O.p. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły niezawiadomienia strony o nieterminowym załatwieniu sprawy, niepoinformowaniu podatnika o wystąpieniu przesłanek do stosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę oraz błędnego określenia odsetek za zwłokę w decyzjach zabezpieczających.

OBSZAR

3. Postępowanie egzekucyjne.

Opis stanu faktycznego

3.1. Z wyznaczonych przez Dyrektora IAS⁴⁶ dla PUS celów dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych, szczegółowym badaniem objęto następujące mierniki:

- na 2020 r.: ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych⁴⁷ oraz efektywność egzekucji⁴⁸;
- na 2021 r.: ograniczenie przyrostu zaległości⁴⁹, udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych⁵⁰ oraz kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym⁵¹,
- na 2022 r.: ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych⁵² oraz egzekucja zaległości⁵³.

⁴⁶ W Planach działalności na rok: 2020, 2021 oraz 2022.

⁴⁷ Stanowiący sumę kwot zaległości wymagalnych należności budżetu państwa pozostałych do zapłaty na koniec okresu sprawozdawczego do kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec analogicznego okresu sprawozdawczego roku poprzedniego (do wyliczenia miernika brano pod uwagę wyłącznie dane dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od towarów i usług krajowego).

⁴⁸ Wskaźnik pozwalał na ocenę skuteczności działań egzekucyjnych podejmowanych do zaległości podatkowych i niepodatkowych stanowiących dochód budżetu państwa – obliczony jako stosunek kwoty wyegzekwowanej do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia.

⁴⁹ Stanowił sumę kwot zaległości wymagalnych należności budżetu państwa pozostałych do zapłaty na koniec okresu sprawozdawczego (do wyliczenia miernika brano pod uwagę wyłącznie dane dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od towarów i usług krajowego).

⁵⁰ Wskaźnik pozwalał na ocenę pracy organu egzekucyjnego w załatwianiu czynnych tytułów wykonawczych poprzez zapłatę przez zobowiązanego – obliczony jako stosunek liczby tytułów wykonawczych, które zostały zakończone zapłatą do liczby tytułów wykonawczych zakończonych w okresie sprawozdawczym.

⁵¹ Wskaźnik pozwalał na ocenę skuteczności działań egzekucyjnych podejmowanych do zaległości podatkowych i niepodatkowych stanowiących dochód budżetu państwa – stanowiący kwotę wyegzekwowaną w okresie sprawozdawczym (ustalona dla każdej jednostki odrębnie).

⁵² Suma kwot zaległości wymagalnych należności budżetu państwa pozostałych do zapłaty na koniec okresu sprawozdawczego (do wyliczenia miernika brano pod uwagę wyłącznie dane dotyczące podatku

Dyrektor IAS, poza wskazanymi miernikami wynikającymi z kierunków działania i rozwoju KAS, nie określił innych mierników do realizacji przez PUS dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych.

(akta kontroli tom I str. 30-140)

W okresie objętym kontrolą Urząd:

- osiągnął planowane wartości dla czterech z siedmiu badanych mierników, tj. na 31 grudnia 2021 r. udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych wyniósł 61,63% (przy zakładanym powyżej 60,15%), kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym – 24 778 tys. zł (zakładana – 21 212 tys. zł), na koniec I półrocza 2022 r. – ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych – 102,6% (zakładano $\leq 105\%$) oraz egzekucja zaległości – 12 846 tys. zł (zakładano powyżej 10 950 tys. zł),
- nie osiągnął zakładanych wartości dwóch mierników: na 31 grudnia 2020 r. efektywność egzekucji – zaplanowano powyżej 40%, a osiągnięto 26,35% (tj. 65,9% zaplanowanej wartości), na 31 grudnia 2021 r. – ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych: zaplanowano $\leq 105\%$, osiągnięto – 135% (tj. o 28,6% przekroczono maksymalną wartość).

Według Naczelnika, brak realizacji wskaźnika efektywności egzekucji w IV kwartale 2020 r. wynikał m.in. z: epidemii COVID-19 i braku możliwości prowadzenia egzekucji przez znaczną część okresu sprawozdawczego, a także z problemów kadrowych (zakażenia wirusem COVID-19 lub kwarantanny), co spowodowało znaczący spadek kwot wyegzekwowanych oraz ograniczenie możliwości umarzania nieefektywnych postępowań egzekucyjnych (brak możliwości pełnej analizy sytuacji majątkowej zobowiązanych). W egzekucji pozostawały podmioty z bardzo wysokimi zaległościami, tj. 35 podmiotów na łączną kwotę należności głównych – 29 360 tys. zł, które nie posiadają majątku pozwalającego na wyegzekwowanie w całości zaległości lub dotyczą podmiotów gospodarczych zarejestrowanych w tzw. biurach wirtualnych (złożonych zostało kilka deklaracji z kwotami zobowiązania podatkowego do zapłaty i brak jest kontaktu z osobami reprezentującymi dany podmiot).

Ponadto, dla jednego miernika na 2020 r., tj. ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych, Urząd nie posiadał danych do jego obliczenia.

Naczelnik wyjaśnił, że w związku z wdrożeniem systemu Poltax2B Plus oraz brakiem jego koordynacji z systemami WHTAX oraz Oracle Discoverer, prezentowane dane w zakresie wpływów i zaległości w podatkach CIT⁵⁴, PIT⁵⁵ i podatku od towarów i usług za okres od 1 stycznia do 6 sierpnia 2020 r. nie bilansowały się na poziomie urzędów skarbowych oraz izb administracji skarbowych. W związku z tym, że do wartości wykonania miernika uwzględnia się dane narastające - wielkości te nie mogły stanowić podstawy do analizy w zakresie wykonania przez poszczególne urzędy skarbowe wyznaczonych dla nich wartości miernika.

(akta kontroli tom I str. 14-29, 66-99, 144-148)

W latach 2020-2022 (30 czerwca) należności podatkowe pozostałe do zapłaty wyniosły, według stanu na koniec 2020 r. – 163 507,3 tys. zł, na koniec 2021 r. –

dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od towarów i usług krajowego).

⁵³ Wskaźnik pozwalał na ocenę skuteczności działań egzekucyjnych podejmowanych do zaległości podatkowych i niepodatkowych stanowiących dochód budżetu państwa – obliczony jako stosunek kwoty wyegzekwowanej do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia.

⁵⁴ Podatek dochodowy od osób prawnych.

⁵⁵ Podatek dochodowy od osób fizycznych.

227 784,9 tys. zł i na 30 czerwca 2022 r. – 249 506,1 tys. zł. W kwocie należności pozostałych do zapłaty zaległości podatkowe stanowiły od 95,8% do 94,5% i wynosiły odpowiednio: 156 622,9 tys. zł (w tym zaległości z tytułu podatku od towarów i usług 105 610,9 tys. zł), 212 203,1 tys. zł (161 070,5 tys. zł) i 235 685,1 tys. zł (174 605,2 tys. zł). W okresie tym, zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia, wyniosły łącznie 43 557,6 tys. zł (w tym: w 2020 r. – 13 725,8 tys. zł, w 2021 r. – 22 912 tys. zł oraz w I półroczu 2022 r. – 6919,8 tys. zł).

(akta kontroli tom I str. 13)

Według Naczelnika, wzrost przedawnionych i odpisanych zaległości podatkowych z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa nastąpił wskutek braku majątku, z którego możliwe byłoby prowadzenie skutecznej egzekucji wobec podmiotów, którym wydano decyzje określające zobowiązanie w podatku od towarów i usług w związku z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (tzw. puste faktury). Ponadto w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. ponad dwukrotnie wzrosła liczba zaległości przedawnionych, które odpisano na centralnych kartach kontowych (CKK), co przełożyło się również na kwotowy wzrost odpisanych zaległości podatkowych.

Przyczyną wzrostu kwot stwierdzonych nieprawidłowości w efekcie przeprowadzonych kontroli podatkowych w poszczególnych latach było, według Naczelnika, typowanie podmiotów do kontroli, ponieważ kontrole podatkowe wszczynane były w szczególności w przypadkach stwierdzenia dużego prawdopodobieństwa nieprawidłowości skutkujących uszczupleniami podatkowymi. Znaczący wpływ na ustalenia podatkowe dotyczące 2021 r. miał fakt zakończenia kontroli podatkowych w jednym podmiocie (zakończone uszczupleniami w łącznej kwocie 5568 tys. zł). Na ustalenia kontroli w I półroczu 2022 r. znaczący wpływ miała jedna kontrola podatkowa zakończona z uszczupleniami podatkowymi w kwocie 63 476,57 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 144-148, tom II str. 595)

3.2. W Urzędzie obowiązywały następujące procedury dotyczące zaległości podatkowych:

- *Procedura postępowania w sprawie zaległości*⁵⁶, w której określono m.in. metody monitorowania zaległości, podejmowane działania w stosunku do podatników, wobec których umorzono postępowanie egzekucyjne oraz obowiązki poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu;
- *Procedura postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie upływu terminu przedawnienia*⁵⁷, w której określono m.in. sposób postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, co do których zachodzi uzasadnione przypuszczenie upływu terminu przedawnienia, a także zakres odpowiedzialności oraz obowiązki kierowników i pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu.

(akta kontroli tom IV str. 1-24)

Szczegółowym badaniem objęto sześć spośród największych kwot zobowiązań podatkowych przedawnionych w 2020 r. i w 2021 r. na łączną kwotę 5007 tys. zł⁵⁸ oraz siedem zobowiązań podatkowych o najwyższych kwotach według stanu

⁵⁶ Procedurę opracował 20 lutego 2018 r. Drugi Referat Spraw Wierzycielskich SEW-2. Procedura weszła w życie z dniem podpisania przez NUS tj. 22 lutego 2018 r.

⁵⁷ Wersję 2.0. procedury opracował 17 stycznia 2019 r. Drugi Referat Spraw Wierzycielskich SEW-2. Procedura weszła w życie z dniem podpisania przez NUS tj. 18 stycznia 2019 r. Dalej: procedura przedawnień.

⁵⁸ W tym trzy zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych na kwotę 2 962,2 tys. zł oraz trzy zobowiązania w podatku od towarów i usług na kwotę 2 044,8 tys. zł.

na 31 grudnia 2021 r. zagrożonych przedawnieniem w 2022 r. na łączną kwotę 2602,6 tys. zł⁵⁹. W wyniku przeprowadzonej analizy ustalono, że:

- upomnienia i/lub tytuły wykonawcze były wystawiane bez zbędnej zwłoki;
- tytuły wykonawcze niezwłocznie przekazywano do organu egzekucyjnego;
- w 10 przypadkach organ egzekucyjny niezwłocznie wszczynał postępowania egzekucyjne oraz podejmował działania mające na celu zastosowanie środków egzekucyjnych – nie stwierdzono przypadków bezczynności organu egzekucyjnego, ani nieuzasadnionych przerw w prowadzonych czynnościach;
- w trzech przypadkach organ egzekucyjny nie przystąpił do egzekucji w związku z uprawdopodobnieniem, że egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanych, z których możliwe byłoby wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne (art. 29 § 2 pkt 2 upea);
- w dziewięciu sprawach organ egzekucyjny wydał postanowienia o umorzeniu postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 59 § 2 upea z uwagi na bezskuteczność egzekucji;
- w ośmiu przypadkach bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych uległ zawieszeniu w wyniku wszczęcia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, o czym podatnicy zostali zawiadomieni⁶⁰;
- dla zaległości podatkowych, w stosunku do których postępowania egzekucyjne zostały umorzone, sporządzono karty analizy zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego⁶¹, co było zgodne z procedurą postępowania w sprawie zaległości;
- poszukiwania majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych dokonywano w terminach określonych w kartach analizy zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego oraz pół roku przed przewidywanym terminem przedawnienia, co było zgodne z procedurą przedawnień;
- w celu ustalenia majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych, po umorzeniu postępowań egzekucyjnych wykorzystywano m.in.: POLTAX, CZM, KRS, Centralną Bazę Danych Ksiąg Wieczystych oraz Centralną Ewidencję Pojazdów i Kierowców (CEPiK);
- w pięciu przypadkach dokonano analizy pod względem wystąpienia przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatników na osoby trzecie - w trzech przypadkach wydano decyzje o odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych (na podstawie art. 108 § 1 w zw. z art. 116 § 1 O.p.) oraz w dwóch odstąpiono od wydania decyzji z uwagi na brak majątku oraz źródeł dochodów, z których istniałaby możliwość wyegzekwowania zaległości podatkowych;
- w jednym przypadku w związku ze śmiercią zobowiązanego odstąpiono od przeniesienia odpowiedzialności na spadkobierców;
- odpis zaległości poprzedzony został sporządzeniem arkusza oceny przedawnienia zobowiązania podatkowego, zgodnie z obowiązującą procedurą przedawnień;
- arkusze oceny przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz polecenia odpisów zostały zatwierdzone przez Naczelnika;

⁵⁹ W tym pięć w podatku od towarów i usług na kwotę 1941 tys. zł oraz po jednym w podatku dochodowym od osób prawnych w kwocie 382,8 tys. zł oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 278,8 tys. zł.

⁶⁰ Za wyjątkiem jednego podatnika, który zmarł w trakcie prowadzonego postępowania.

⁶¹ Ww. karty zawierały m.in. informacje o majątku dłużników powzięte po dacie umorzenia postępowania egzekucyjnego, zadania do realizacji w związku z dokonaną analizą oraz terminy przeprowadzenia kolejnych analiz.

- przyczyną przedawnienia przedmiotowych zaległości był brak majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych, podlegających egzekucji;
- kwoty zobowiązań podatkowych przedawnionych w latach 2020-2021 oraz zagrożonych przedawnieniem w 2022 r. w dziewięciu przypadkach dotyczyły tzw. pustych faktur oraz w dwóch przypadkach tzw. słupa i znikającego podatnika;
- na przedawnienie zobowiązań podatkowych nie miały wpływu przepisy prawa powodujące problemy interpretacyjne, orzeczenia bądź uchwały sądów wydane na gruncie takich przepisów;
- pracownicy Urzędu nie przyczynili się do przedawnienia analizowanych zaległości podatkowych.

(akta kontroli tom IV str. 1-399, 642-656)

W latach 2021-2022 do monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz zaległości przedawnionych wykorzystywano raporty z Poltax2B Plus *WB.R.4.83 Raport przedawnień*, natomiast do ustalenia przedawnionych zaległości podatkowych wykorzystano z raporty dostępne w Poltax2B Plus *WB.R.15.A.1 Przypisy i odpisy zaksięgowane*. W Urzędzie nie zaktualizowano procedury przedawnień w zakresie wykorzystywanych wykazów zobowiązań, co do których zaistniało przypuszczenie, że uległy przedawnieniu, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Problemy związane ze sporządzeniem raportów służących do monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz zaległości przedawnionych pracownicy Urzędu zgłaszali w 2020 r. za pośrednictwem systemu CSD⁶². Zgłoszone problemy dotyczyły m.in. braku raportu przedawnień, braku w raporcie przedawnień formularza podatku (m.in. ODS-D, ZOB-D, ZOB-PO) i adresu RAD zobowiązanego zaległości podatników posiadających obowiązki podatkowe w innych urzędach. W I półroczu 2022 r. pracownicy Urzędu nie zidentyfikowali błędów dotyczących raportu przedawnień lub braków funkcjonalności, które ograniczałyby lub uniemożliwiałyby ustalenie zaległości zagrożonych przedawnieniem lub przedawnionych. W I półroczu 2022 r. w Poltax2B Plus zamieszczono komunikaty o nierejestrowaniu w systemie CSD zgłoszeń dotyczących danych zawartych w raporcie przedawnień z uwagi na niezakończenie prac związanych z aktualizacją tego raportu oraz zmianą algorytmu służącego do obliczenia terminu przedawnienia.

(akta kontroli tom IV str. 13-24, 619-641, 657-659)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności PUS w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W Urzędzie nie zaktualizowano procedury przedawnień w zakresie sporządzenia wykazów zobowiązań, co do których zaistniało przypuszczenie, że uległy przedawnieniu. W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) ww. wykazy sporządzano za pomocą Poltax2B Plus, zgodnie natomiast pkt 5.2.3 procedury przedawnień wykazy te powinny być sporządzane za pomocą wydruków z hurtowni WHTAX za pośrednictwem aplikacji e-Orus.

Naczelnik wyjaśnił, że wraz z wprowadzeniem Poltax2B Plus w dniu 1 stycznia 2020 r. raporty w aplikacji e-Orus przestały spełniać swoją funkcję, ponieważ nie zaciągały aktualnych danych pochodzących z systemów źródłowych urzędów skarbowych. Wraz z pojawieniem się 30 września 2020 r. raportów w zakresie przedawnień w Poltax2B Plus, komórka SEW-2 korzysta głównie z danych hurtowni WHTAX za pośrednictwem Poltax2B Plus. Naczelnik zwrócił uwagę na

⁶² Centralny Service Desk.

fakt, że hurtownia WHTAX, chociaż zawiera bardzo cenne dane, nie jest programem intuicyjnym, tzn. nie jest narzędziem dostosowanym do pracy przeciętnego pracownika organów podatkowych, wymaga posiadania dodatkowego dostępu oraz stosownego szkolenia.

(akta kontroli tom II str. 595-596, tom IV str. 13-24, 619-641)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu w zakresie prowadzenia postępowań egzekucyjnych. Stwierdzona nieprawidłowość związana z brakiem aktualizacji procedury przedawnień w zakresie sporządzania wykazów zobowiązań, co do których zaistniało przypuszczenie, że uległy przedawnieniu, nie miała wpływu na ww. ocenę.

IV. Uwagi i wnioski

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

- Wnioski
1. Prowadzenie kontroli podatkowych bez zbędnej zwłoki.
 2. W przypadku zamiaru weryfikacji zasadności zwrotu podatku od towarów i usług dokonywanej w toku kontroli podatkowej wydawanie postanowień w sprawie przedłużenia terminu tego zwrotu po wszczęciu kontroli.
 3. Wydawanie i doręczanie postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług przed upływem tego terminu.
 4. Zamieszczanie w uzasadnieniach postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług uzasadnienia przyczyn przeprowadzania dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu.
 5. Zawieranie w protokołach kontroli uzasadnienia braku zawiadomienia strony o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.
 6. Zamieszczanie w wezwaniach do osobistego zgłoszenia się strony, celem złożenia zeznań, informacji o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie.
 7. Uwzględnianie w protokołach przesłuchania strony aktualnego brzmienia art. 233 ustawy Kodeks karny.
 8. Zawiadamianie strony postępowania podatkowego o każdym przypadku niezalutwienia sprawy w terminie ze wskazaniem przyczyn niedotrzymania terminu oraz wskazaniem nowego terminu zalutwienia sprawy.
 9. Zamieszczanie w uzasadnieniach decyzji informacji o wystąpieniu przesłanek do naliczania podwyższonych odsetek za zwłokę.
 10. Określanie w uzasadnieniach decyzji wydanych na podstawie art. 33 O.p. kwot odsetek za zwłokę od przybliżonych kwot zobowiązań w podatku od towarów i usług zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 56b pkt 1 O.p.
 11. Aktualizacja procedury przedawnień w zakresie sporządzanych wykazów zobowiązań, co do których zaistniało przypuszczenie, że uległy przedawnieniu.

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

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 Lublinie. 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
wykonania wniosków

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

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

Lublin, dnia 26 października 2022 r.

Kontrolerzy:

Edyta Kolano

główny specjalista kontroli państwowej

p.o. Dyrektor

Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie

Edward Szempruch

.....
Podpis

.....
Podpis

Agata Wróbel

starszy inspektor kontroli państwowej

.....
Podpis