



## NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.021.01.2022

**Pan**  
**Leszek Syguła**  
**Dyrektor**  
**Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu**  
Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu  
ul. Powstańców Śląskich 24, 26  
53-333 Wrocław

# 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 we Wrocławiu <sup>1</sup> , ul. Powstańców Śląski 24, 26, 53-333 Wrocław.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Leszek Syguła, Dyrektor Izby <sup>2</sup> od 16 kwietnia 2020 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki uprzednio pełniła Anna Chałupa, Dyrektor Izby w okresie od 16 lipca 2018 r. do 15 kwietnia 2020 r.
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	Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>3</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Ziemowit Florkowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LWR/148/2022 z 5 sierpnia 2022 r.; 2. Jakub Mucha, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/164/2022 z 6 września 2022 r.; 3. Grzegorz Fikus, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/175/2022 z 29 września 2022 r.

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

<sup>1</sup> Dalej: Izba lub IAS.

<sup>2</sup> Dalej również: Dyrektor IAS.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623. Dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>4</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

Izba osiągnęła, według stanu na koniec 2020 r., 2021 r. i I półrocza 2022 r., zakładane wartości 17 z 22 wyznaczonych dla niej i objętych badaniem kontrolnym mierników<sup>5</sup>. W odniesieniu do nieosiągniętych wartości mierników w IAS podejmowano działania monitorujące w celu ustalenia przyczyn rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami. Na obszarze właściwości IAS, pomimo okresowego zmniejszenia się w 2020 r. liczby kontroli, co wynikało w znacznej mierze z występowania stanu epidemii COVID-19, w kontrolowanym okresie odnotowano generalną tendencję zwiększenia skuteczności kontroli prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Na względnie stałym poziomie utrzymywała się jakość decyzji wydanych przez urzędy podległe Dyrektorowi IAS, rozumiana jako relacja liczby decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS do decyzji wydanych przez naczelników urzędów podległych Dyrektorowi IAS. Przy czym widoczne było zwiększenie się w 2021 r. relacji liczby uchylonych przez Dyrektora IAS decyzji wydanych przez organy I instancji (po kontrolach podatkowych) do liczby rozstrzygnięć w II instancji Dyrektora IAS, co uzasadniano między innymi wpływem linii orzeczniczej sądów administracyjnych. W Izbie podejmowano działania ukierunkowane na monitorowanie efektów prowadzonych postępowań egzekucyjnych.

W IAS zapewniono realizację wobec podległych urzędów kontroli wewnętrznej, niemniej w tym przedmiocie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nierzetelnym monitorowaniu w IAS w trzech przypadkach wywiązania się przez podległe jednostki z obowiązku informowania o rezultatach wdrożenia w wyniku tych kontroli zaleceń.

W zakresie związanym z prowadzeniem postępowań odwoławczych w IAS osiągnięto co do zasady poprawę lub utrzymanie na poziomie zbliżonym do poprzednich okresów zarówno [1] jakości decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora IAS, rozumianej jako relacja liczby decyzji uchylonych przez sądy administracyjne do liczby rozstrzygnięć sądowych, jak i [2] średniego czasu trwania postępowań podatkowych w IAS. W latach 2020-2022 (I półrocze) osiągnięto także w dwóch z trzech przypadków wartości badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Natomiast w związku z nieosiągnięciem w 2020 r. miernika: „Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS<sup>6</sup> uchylone przez WSA<sup>7</sup>” identyfikowano przyczyny takiego stanu oraz podejmowano działania zaradcze. NIK dostrzega przy tym, że prowadzenie postępowań podatkowych nie było przedmiotem kontroli wewnętrznej w komórkach organizacyjnych Izby, a także nie było przedmiotem audytu wewnętrznego. Prowadzenie postępowań odwoławczych w IAS realizowane było na ogół prawidłowo, niemniej w dwóch z 13 zbadanych spraw stwierdzono nieprawidłowości polegające na: [1] niepodjęciu, w związku z wpływem do IAS wyroku sądu oraz akt postępowania, bezzwłocznych czynności mających na celu uchylenie decyzji organu pierwszej instancji w całości i umorzenie postępowania w sprawie; [2] nierzetelnym zweryfikowaniu w IAS prawidłowości ustanowienia przez organ I instancji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

<sup>4</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>5</sup> Przy czym na realizację wartości mierników składały się działania jednostek nadzorowanych przez Dyrektora IAS.

<sup>6</sup> Urząd celno-skarbowy (przypis NIK).

<sup>7</sup> Wojewódzki sąd administracyjny (przypis NIK).

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe<sup>8</sup> kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

1.1. Dla IAS corocznie były ustalane cele dotyczące prowadzenia kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych, wraz z miernikami ich realizacji, wartością docelową oraz jednostkami miary.

Według stanu na koniec 2020 r. Izba osiągnęła zaplanowane wartości w pięciu<sup>9</sup> z siedmiu zweryfikowanych w toku kontroli NIK mierników. IAS nie osiągnęła zaplanowanych wartości dwóch mierników, przy czym wartości faktycznie zrealizowane w niewielkim stopniu odbiegały od wartości zaplanowanych, tj. w przypadku miernika: [1] Efektywność egzekucji<sup>10</sup> – osiągnięto wartość 38,64%, wobec wartości planowanej „>39,5%”; [2] Wykorzystanie plików JPK<sup>11</sup> w kontrolach celno-skarbowych – udział kontroli w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania pliku JPK<sup>12</sup> – osiągnięto wartość 58%, wobec wartości planowanej „60%”. W przedłożonym do Ministerstwa Finansów „Raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS<sup>13</sup> za IV kwartały 2020 r. – roczny”, Dyrektor IAS odnosząc się do nieosiągnięcia wartości przywołanych mierników, wskazał, że wpływ na taki stan miał stan epidemii COVID-19.

Ponadto Dyrektor IAS w odniesieniu do poziomu realizacji miernika „Efektywność egzekucji” wyjaśnił, że sytuacja związana ze stanem epidemii COVID-19 skutkowała m.in.: [1] licznymi przypadkami zawieszenia działalności gospodarczej, a przez to pogorszeniem płynności finansowej zobowiązanych; [2] ograniczeniem funkcjonowania urzędów skarbowych, w tym czynności wykonywanych przez pracowników organów egzekucyjnych w terenie; [3] wzrostem absencji pracowników organów egzekucyjnych; [4] znacznym spadkiem liczby tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe, przy jednoczesnym wzroście liczby udzielonych ulg w spłacie zobowiązań podatnikom poszkodowanym w wyniku epidemii (odroczenia, raty).

Dyrektor IAS w 2020 r. podejmował działania nadzorcze w ramach nadzoru elektronicznego z wykorzystaniem Programu Elektronicznego Nadzoru oraz

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Osiągnięte zostały zaplanowane wartości dla mierników: [1] Realizacja należności publicznoprawnych; [2] Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych; [3] Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez UCS i wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych; [4] Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez UCS oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT); [5] Kontrole pozytywne – udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł), zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków.

<sup>10</sup> Wskaźnik pozwalał na ocenę skuteczności działań egzekucyjnych podejmowanych do zaległości podatkowych i niepodatkowych stanowiących dochód budżetu państwa. Stanowił stosunek procentowy kwoty wyegzekwowanej do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia. Wysoka wartość wskaźnika świadczyła o skuteczności pracy komórki egzekucyjnej.

<sup>11</sup> Jednolity plik kontrolny.

<sup>12</sup> Wskaźnik pozwalał na motywowanie do wykorzystywania w kontrolach celnoskarbowych plików JPK na żądanie. Miernik stosowany od 2019 r. Stanowił stosunek procentowy liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych, w toku których wystąpiono z żądaniem udostępnienia plików JPK na żądanie do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych, których zakres i okres objęty kontrolą uprawniały do żądania przekazania plików JPK.

<sup>13</sup> Krajowa Administracja Skarbowa (przypis NIK).

Programu KRET, w ramach których, z wykorzystaniem skryptów/raportów SQL, m.in. monitorowano: przypadki bezczynności organów egzekucyjnych, przebieg postępowań egzekucyjnych poszczególnych zobowiązanych w wybranych obszarach ryzyka (kwota zobowiązania, liczby tytułów wykonawczych), a także przekazywano do podległych organów zestawienia dotyczące wytypowanych zobowiązanych, wobec których powinny zostać podjęte stosowne działania. Ponadto Dyrektor IAS kierował w 2020 r. do naczelników podległych urzędów skarbowych pisma w przedmiocie podejmowania działań mających wpływ na wartość realizacji omawianego wskaźnika. W przypadku miernika „Wykorzystanie plików JPK w kontrolach celno-skarbowych” Dyrektor Izby wyjaśnił, że „z uwagi na sytuację epidemiczną w kraju, Naczelnik DUCS<sup>14</sup> miał ograniczone możliwości przeprowadzenia kontroli, co skutkowało nawet okresowym wstrzymaniem ich realizacji. Poza tym, występowały długotrwałe absencje pracowników DUCS związane ze stanem epidemii”. Ponadto z korespondencji prowadzonej pomiędzy Dyrektorem IAS i Naczelnikiem Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu wynikało m.in., że wartość tego miernika po dwóch kwartałach 2020 r. nie była osiągnięta, natomiast po trzech kwartałach 2020 r. jego realizacja kształtowała się na poziomie 75% (wobec 58% po dwóch kwartałach 2020 r.).

Według stanu na koniec 2021 r. Izba osiągnęła zaplanowane wartości w sześciu<sup>15</sup> z ośmiu zweryfikowanych w toku kontroli NIK mierników. IAS nie osiągnęła zaplanowanych wartości dwóch mierników, tj. w przypadku miernika: [1] Skuteczność kontroli dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)<sup>16</sup> – osiągnięto wartość 72 wobec wartości planowanej „>80”; [2] „Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych”<sup>17</sup> - osiągnięto wartość 68% wobec wartości planowanej „>90%”.

W przedłożonym do Ministerstwa Finansów „Raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS za IV kwartały 2021 r.” Dyrektor IAS odnosząc się do nieosiągnięcia wartości przywołanych mierników odpowiednio wskazał, że taki stan wynikał: [1] z ograniczenia liczby podmiotów pozostających we właściwości organów oraz długotrwałości kontroli (co wynika z ich specyfiki), co wpływa na rozłożenie w czasie ich wyników; [2] ze skomplikowanego charakteru kontroli (w tym ciągłego pozyskiwania materiału dowodowego, współpracy z innymi organami).

---

<sup>14</sup> Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu (przypis NIK).

<sup>15</sup> Osiągnięte zostały zaplanowane wartości dla mierników: [1] Skuteczność kontroli dotyczących podatków; [2] Udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych; [3] Kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym; [4] Wskaźnik ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych; [5] Realizacja należności publicznoprawnych; [6] Efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych.

<sup>16</sup> Celem pomiaru było zwiększenie efektywności finansowej kontroli w wyniku uwzględnienia kosztów jej prowadzenia na etapie planowania zadań kontrolnych. Wskaźnik stanowił stosunek procentowy liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, z ustaleniami podatkowymi CIT powyżej 100 000 zł w kluczowych podmiotach do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatku CIT w kluczowych podmiotach. Wartość pożądana została określona na jednakowym poziomie dla wszystkich IAS i we wszystkich okresach sprawozdawczych.

<sup>17</sup> Poprzez przywołanie daty 1 marca 2017 r. - chodziło o wyraźne wskazanie na postępowania kontrolne wszczęte w trybie ustawy o kontroli skarbowej. W związku z utworzeniem KAS i zniesieniem kontroli skarbowej z dniem 1 marca 2017 r., po tej dacie, brak jest możliwości prawnych wszczynania postępowań kontrolnych. W mierniku tym należało uwzględniać wszystkie kontrole w toku (w tym również zawieszane bez względu na podstawę prawną zawieszenia). Celem miernika było ograniczenie liczby wszystkich kontroli długotrwałych (trwających powyżej trzech lat) prowadzonych przez jednostki organizacyjne KAS. Określał stosunek procentowy liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. do liczby postępowań kontrolnych, kontroli celnoskarbowych i kontroli podatkowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., będących w toku wg. stanu na 1 stycznia 2021 r. (wartość stała dla całego 2021 r.). Wartość pożądana została określona na jednakowym poziomie dla wszystkich IAS. Miała na celu zakończenie w 2021 r. wszystkich kontroli długotrwałych.

W odniesieniu do osiągniętej wartości wskaźnika „Skuteczność kontroli dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)”, Dyrektor IAS jako zidentyfikowaną przyczynę braku zrealizowania miernika wskazał ograniczenie liczby podmiotów pozostających we właściwości Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego, co wynikało z wejścia w życie z datą 1 stycznia 2021 r. rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 października 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo<sup>18</sup>. Dyrektor IAS podejmował działania monitorujące stopień realizacji omawianego miernika (poprzez skierowanie do Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu pisma z 13 maja 2021 r.), przy czym jak m.in. wyjaśnił Dyrektor IAS ze względu na argumentację Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu, odnoszącą się do obiektywnych przeszkód w realizacji miernika, wsparcie to obejmowało m.in. rozwój kompetencji pracowników tego urzędu poprzez szkolenia.

Natomiast w przypadku nieosiągnięcia zaplanowanej wartości miernika „Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych” Dyrektor IAS wyjaśnił, że wynikało to m.in. ze specyfiki prowadzonych postępowań kontrolnych, w tym niepewności co do reprezentacji prawnej jednego z kontrolowanych podmiotów i związanego z tym braku możliwości ustanowienia przez sąd kuratora na wniosek organu, co skutkowało niezastosowaniem standardowych działań zarządczych związanych z wykonaniem miernika. Ponadto wystąpił spór prawny co do możliwości kontynuowania prowadzenia postępowań kontrolnych. Pismami z 5 sierpnia 2020 r., 15 października 2020 r., 16 listopada 2020 r., 17 listopada 2020 r., 25 marca 2021 r. i 7 maja 2021 r., 2 maja 2021 r. i 2 grudnia 2021 r. Dyrektor IAS m.in. polecił podległym jednostkom przekazanie informacji na temat wzmocnienia nadzoru nad realizacją tych kontroli, a także raportowania w sprawie aktualnego stanu kontroli (przyczyn niezakończenia).

Według stanu na koniec II kwartału 2022 r. Izba osiągnęła zaplanowane wartości w sześciu<sup>19</sup> z siedmiu zweryfikowanych w toku kontroli NIK wskaźników. IAS nie osiągnęła zaplanowanej wartości jednego wskaźnika, tj. w przypadku wskaźnika „Realizacja kontroli wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”<sup>20</sup> – osiągnięto wartość 3 wobec wartości planowanej „4”. W przedłożonym do Ministerstwa Finansów „Raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS IAS we Wrocławiu za II kwartały 2022 r.”, jak również w złożonych na etapie kontroli NIK wyjaśnieniach, Dyrektor IAS odnosząc się do nieosiągnięcia wartości przywołanego wskaźnika wskazał m.in., że miernik ten obowiązuje od 2022 r. i zastąpił miernik dotyczący kontroli podmiotów kluczowych, co wymagało zmiany podejścia do analiz i realizacji kontroli. Dyrektor IAS wskazał również, że kontrole tego typu są długotrwałe, a na początku roku prowadzone były cztery kontrole, z których trzy zostały zakończone,

---

<sup>18</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 2456.

<sup>19</sup> Osiągnięte zostały zaplanowane wartości dla wskaźników: [1] Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych; [2] Realizacja należności publicznoprawnych; [3] Egzekucja zaległości; [4] Efektywność kontroli podatków; [5] Realizacja kontroli dotyczących podatków; [6] Efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych.

<sup>20</sup> Wskaźnik ten ma na celu zwiększenie efektywności finansowej kontroli w wyniku uwzględniania kosztów jej prowadzenia na etapie planowania zadań kontrolnych. Miernik jest liczbą zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, w zakresie podatku CIT, wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które w roku podatkowym poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo osiągnęły udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określony zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 1%. Wartość pożądana została określona indywidualnie dla każdej IAS.

a zmiana podejścia do konstrukcji miernika dotyczącego podmiotów kluczowych<sup>21</sup> spowodowała, że większość kontroli podlegających miernikowi wszczęto w 2022 r.

(akta kontroli: t. IV str. 1-323; t. V str. 269-407; t. VI str. 1-2; t. VII str. 63-329)

W okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r. na obszarze właściwości terytorialnej Izby zrealizowane zostały dochody podatkowe<sup>22</sup> w łącznej kwocie 58 193,1 mln zł. Główne źródła tych dochodów stanowiły wpływy z tytułu:

- a) podatku od towarów i usług<sup>23</sup> – 21 239,7 mln zł, w tym 8480,3 mln zł za 2020 r., 8029,1 mln zł za 2021 r. (w tym 3965,7 mln zł w I półroczu) oraz 4730,3 mln zł w I półroczu 2022 r.;
- b) podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) – 23 359,2 mln zł; w tym 9468,4 mln zł za 2020 r., 9312,3 mln zł za 2021 r. oraz 4578,5 mln zł za I półrocze 2022 r.

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) dochody te wyniosły 6533,4 mln zł, w tym: 3248,2 mln zł za 2020 r., 2019,3 mln zł za 2021 r. oraz 1265,9 mln zł za I półrocze 2022 r. Spadek dochodów, w tym podatku dochodowego od osób prawnych w latach 2021-2022 (I półrocze), jak wyjaśnił Dyrektor Izby, wynikał ze zmiany właściwości miejscowej naczelników urzędów skarbowych<sup>24</sup>. W konsekwencji wprowadzonych zmian 377 podmiotów z województwa dolnośląskiego zmieniło właściwość miejscową z Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu na I lub II Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie.

Zaległości podatkowe według stanu na koniec 2019 r. wynosiły 8563,7 mln zł. W okresie objętym kontrolą odnotowano tendencję zmniejszania kwoty zaległości podatkowych, która wynosiła na koniec: 2020 r. – 7860,4 mln zł, 2021 r. – 7056,2 mln zł (na koniec I półrocza 2021 r. – 7393,6 mln zł) oraz I półrocza 2022 r. – 6617,4 mln zł. Ponadto stwierdzono zwiększenie wartości zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w 2020 r. i 2021 r. (odpowiednio: 1083,1 mln zł i 984,3 mln zł) względem 2019 r. (744,6 mln zł).

Dyrektor IAS wyjaśnił, że w latach 2019-2021 na kształtowanie poziomu zaległości wpływ miał stan epidemii COVID-19 i podjęte działania systemowe w celu wsparcia przedsiębiorców (czynniki, które wystąpiły w 2020 r., kiedy podjęto wzmożone działania prawne i gospodarcze w związku z epidemią, wpłynęły na zmniejszenie poziomu stanu zaległości w 2020 r. w stosunku do 2019 r.).

W odniesieniu do przyczyn zwiększenia wartości poziomu zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia Dyrektor IAS wyjaśnił, że przyczyną takiego stanu były m.in. okoliczności występujące incydentalnie, takie jak: [1] w obszarze egzekucji - sytuacja związana z pandemią, gdyż działania organów podatkowych oraz egzekucyjnych miały być skierowane na pomoc przedsiębiorcom; [2] w obszarze orzecznictwa - w sprawach, w których postępowanie umorzono po byłych urzędach kontroli skarbowej, wynikało to ze zmiany linii orzeczniczej w związku ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>25</sup>, wyrażonym w uchwale z 18 marca 2018 r. (sygn. akt I FPS 3/18). W przywołanej uchwale wskazano, że dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c ustawy z dnia

<sup>21</sup> Nowy miernik obejmował jedynie podmioty przynoszące straty lub osiągające dochodowość na poziomie poniżej 1%.

<sup>22</sup> Dochody podatkowe, to dochody z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, tj.: dochody z tytułu podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od gier, podatku od wydobycia niektórych kopaliny, podatku od sprzedaży detalicznej.

<sup>23</sup> Dalej: podatek VAT.

<sup>24</sup> Co miało związek z wejściem w życie w dniu 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 są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo.

<sup>25</sup> Dalej: NSA.

29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>26</sup>, zawiadomienie o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego należy doręczyć pełnomocnikowi strony. Dyrektor IAS wskazał również na stany występujące w całym okresie objętym kontrolą, takie jak przykładowo: [1] niemożność zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego ze względu na braku majątku u zobowiązanych; [2] niską efektywność odzyskiwania należności z wydanych decyzji na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>27</sup>, oraz decyzji orzekających o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (członków zarządu). Dyrektor IAS wskazał ponadto, że „największy udział w odpisywanych przedawnionych zobowiązaniach podatkowych dotyczy podmiotów, które prowadziły działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży paliw, sprzedaży hurtowej odpadów i złomu, bądź wystawiały faktury dokumentujące obrót tymi towarami – w przypadku podmiotów dokonujących transakcji obrotu paliwami i złomem, w wyniku przeprowadzonych przez organy podatkowe postępowań kontrolnych były wydawane decyzje wymiarowe, z których jednoznacznie wynika, że transakcje nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu operacji gospodarczych. Spółki prowadzące tego typu działalność najczęściej nie posiadają żadnego majątku, który mógłby realnie zabezpieczać określone w przybliżonej wysokości zobowiązania. Niejednokrotnie zdarza się, że są prowadzone przez osoby młode lub niezaradne życiowo, nieświadome konsekwencji „przykładania pieczętek” firmowych na podsuniętych fakturach. Wobec takich podmiotów praktycznie nie istnieje możliwość przeprowadzenia skutecznej egzekucji, gdyż nie posiadają żadnego majątku”.

(akta kontroli: t. IV str. 325-346; t. VI str. 2; t. VII str. 55-59)

1.2. W okresie objętym kontrolą IAS przeprowadziła w podległych urządach skarbowych łącznie 60 kontroli, w tym:

- a) w 2020 r.<sup>28</sup> – 33 kontrole, w wyniku których sformułowano 19 ocen pozytywnych, sześć pozytywnych z uchybieniami oraz osiem pozytywnych z nieprawidłowościami,
- b) w 2021 r.<sup>29</sup> – 27 kontroli<sup>30</sup>, w wyniku których sformułowano siedem ocen pozytywnych, 13 pozytywnych z uchybieniami, pięć pozytywnych z nieprawidłowościami oraz dwie negatywne.

Według stanu na 30 czerwca 2022 r. w toku pozostawały trzy kontrole.

Analizą kontrolną NIK objęto próbę 17 wyników kontroli przeprowadzonych przez Dyrektora IAS w podległych urządach<sup>31</sup>, z tego osiem kontroli przeprowadzonych w 2020 r. i dziewięć kontroli przeprowadzonych w 2021 r. W związku z tymi wynikami kontroli Dyrektor IAS:

<sup>26</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Dalej: o.p.

<sup>27</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm. Dalej: ustawa o VAT.

<sup>28</sup> Zakresy kontroli: [1] Prawidłowość przebiegu procesu egzekucyjnego; [2] Działania urzędu skarbowego w zakresie weryfikacji deklarowanych przez podatników rozliczeń w drodze kontroli podatkowej i postępowania podatkowego; [3] Weryfikacja poprawności deklaracji VAT-7/VAT-7K w zakresie kwoty do/z przeniesienia; [4] Weryfikacja różnic kwot zaległości w podsystemach EGAPOLTAX i POLTAX 2B; [5] Umorzenie zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłat prolongacyjnych w kwocie przewyższającej 5000 zł osobom prawnym i fizycznym oraz jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej w stosunku do wytypowanych podmiotów; [6] Działania urzędu skarbowego w zakresie weryfikacji rozliczenia podatku VAT.

<sup>29</sup> Zakresy kontroli: [1] Prawidłowość wszczynania postępowań podatkowych i czas ich trwania; [2] Działania urzędu skarbowego w zakresie egzekucji administracyjnej; [3] Umorzenie zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłat prolongacyjnych w kwocie przewyższającej 5000 zł osobom prawnym i fizycznym oraz jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej w stosunku do wytypowanych podmiotów; [4] Realizacja zaleceń z zakresu zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych w stosunku do wytypowanego podmiotu; [5] Prawidłowość i terminowość działań podejmowanych w celu wykreślenia z rejestru podatników podatku VAT.

<sup>30</sup> W tym dwie w Dolnośląskim Urzędzie Celno-Skarbowym we Wrocławiu.

<sup>31</sup> W tym jedna kontrola przeprowadzono w Dolnośląskim Urzędzie Celno-Skarbowym we Wrocławiu.



- sformułował w pięciu przypadkach ocenę pozytywną, w trzech przypadkach ocenę pozytywną z uchybieniami, w siedmiu przypadkach ocenę pozytywną z nieprawidłowościami oraz w dwóch przypadkach ocenę negatywną;
- w przypadku 12 z 17 kontroli stwierdził występowanie nieprawidłowości lub uchybień, które polegały m.in. na przypadkach: [1] braku wykorzystania informacji o posiadanym majątku i źródłach dochodu zobowiązanego będących w posiadaniu urzędu (rachunek bankowy); [2] zaniechania, zwłoki lub niekompletnego poszukiwania majątku; [3] braków w postępowaniu dowodowym, w tym w części przypadków nienależytego zgromadzenia materiału dowodowego oraz jego analizy; [4] nieprawidłowych oraz nieterminowych działań podejmowanych w celu wykreślenia z rejestru podatników podatku VAT; [5] nieterminowości i nieprawidłowo prowadzonych postępowań podatkowych, w tym m.in.: [a] w sprawach, gdzie czas prowadzenia postępowania nie był uzasadniony stopniem skomplikowania sprawy, a przekraczał miesiąc niedopełnieniem przez urząd obowiązku zawiadomienia strony o niezłaźwieniu sprawy we właściwym terminie (art. 140, w zw. z art. 139 o.p.); [b] czasu trwania postępowań nieadekwatnego do podjętych czynności, długość prowadzonych postępowań podatkowych nie miała odzwierciedlenia w zebranych materiałach dowodowych, a ponadto w sprawach tych urząd: w postanowieniach z art. 140 o.p. nie wskazał konkretnych i rzeczywistych przyczyn niedotrzymania terminu; po wystawieniu niektórych postanowień wskazujących nowy termin złaźwienia sprawy, nie przeprowadzono dodatkowych czynności uzasadniających przedłużenie terminu złaźwienia sprawy; [6] nieprawidłowego prowadzenia postępowania egzekucyjnego, w tym: [a] nieprowadzenia dalszych czynności; [b] braku analizy tytułów wykonawczych pod względem przedawnienia po trzech latach od orzeczenia (mandat karny); [c] podejmowania czynności po upływie terminu przedawnienia (dotyczy mandatów karnych); [d] braku zastosowania środka w postaci zajęcia nieruchomości bądź ruchomości, pomimo posiadanych informacji; [7] niezastosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, pomimo że wystąpiły okoliczności do wydania takiej decyzji; [8] zaniechania poszukiwania, zwłoki lub niekompletnego poszukiwania majątku;
- w przypadku 13 kontroli sformułował w wystąpieniach pokontrolnych/sprawozdaniach z kontroli wnioski pokontrolne, które obejmowały m.in.: [1] zapobieganie powstawaniu nieuzasadnionych i długotrwałych przerw pomiędzy dokonywaniem kolejnych czynności egzekucyjnych oraz bezzwłoczne zakańczanie postępowań egzekucyjnych w wypadku zaistnienia ustawowych przesłanek; [2] wzmocnienie nadzoru nad prawidłowością wykorzystania informacji o posiadanym majątku i źródłach dochodu zobowiązanego będących w posiadaniu urzędu; [3] zintensyfikowanie działań w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanych, w tym poprzez wykorzystanie informacji zarówno z posiadanych baz danych, jak i uzyskanych w trybie zapytań organów administracji publicznej, a także innych podmiotów; [4] prawidłowe i kompletne gromadzenie materiału dowodowego tak, aby nie budził wątpliwości przy dokonywaniu oceny stanu faktycznego konkretnej sprawy; [5] zapobieganie powstawaniu nieuzasadnionych i długotrwałych przerw w dokonywaniu czynności analitycznych i/lub sprawdzających badających zasadność wykreślenia podmiotów z rejestru czynnych podatników podatku VAT; [6] niezwłocznego wykreślenia podmiotu z rejestru czynnych podatników podatku VAT; [7] zwiększenie efektywności prowadzonych postępowań podatkowych przez dokładną analizę protokołu kontroli oraz zgromadzonych dokumentów, a następnie prawidłowe rozplanowanie czynności, które należy przeprowadzić w postępowaniu, w szczególności w przypadkach, gdy kilka czynności może zostać przeprowadzonych w jednym terminie, unikanie zbędnego przedłużania

postępowania; [8] przestrzeganie zasad określonych przepisami o.p. w zakresie przedłużania postępowania; [9] podejmowanie działań, w celu przerwania biegu terminu przedawnienia, w tym wzmocnienie współpracy z pozostałymi komórkami w urzędzie w tym zakresie; [10] przestrzeganie zasady szybkości działania organu egzekucyjnego, eliminując nieuzasadnione przerwy w podejmowaniu czynności egzekucyjnych oraz wykonywanie czynności pozornych i podejmowanie środków nieefektywnych;

- w przypadku ośmiu kontroli Dyrektor IAS zobligował naczelników podległych urzędów do złożenia w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego informacji o wykorzystaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków;
- w przypadku siedmiu kontroli zobligował naczelników podległych urzędów do złożenia informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń w terminie dziewięciu miesięcy od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego. W trzech z tych przypadków informacje w tym zakresie wpłynęły do IAS po upływie przywołanego terminu, co w ocenie NIK świadczy o nie w pełni rzetelnym nadzorze nad realizacją tego obowiązku, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzona nieprawidłowość*.

(akta kontroli: t. V str. 1-186, 217-230; t. VI str. 10; t. VII str. 49-51)

W IAS na poszczególne lata okresu objętego kontrolą przyjmowano plany audytu wewnętrznego. W planie audytu wewnętrznego w Izbie Administracji Skarbowej na 2020 r. uwzględniono m.in. zadanie audytowe „Zasadność zwrotów podatków od towarów i usług oraz analiza kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy”. Zadanie audytowe w tym temacie zostało przeprowadzone w dwóch urzędach skarbowych<sup>32</sup>.

(akta kontroli: t. V str.187-216, 231-268)

**1.3.** Liczba zakończonych kontroli podatkowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa (przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe) wyniosła: 2179 w 2019 r., 1647 w 2020 r., 1923 w 2021 r. (794 w I półroczu 2021 r.), oraz 1008 w I półroczu 2022 r. Nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł) stwierdzano odpowiednio w 1883, 1353, 1819 (739) i 967 kontrolach, co stanowiło odpowiednio 86,4%, 82,1%, 94,6% (93,1%) i 95,9% ogółu kontroli. W 2020 r. wystąpił spadek zarówno liczby kontroli zakończonych w 2020 r. (o 24,4%), jak i ich skuteczności (o 4,3 punkty procentowe) względem 2019 r. W 2021 r. liczba kontroli wzrosła o 16,7% w odniesieniu do 2020 r., a skuteczność kontroli wzrosła o 8,2 punktów procentowych w porównaniu do 2019 r. i o 12,5 punktów procentowych względem 2020 r.

Liczba zakończonych kontroli dotyczących podatku VAT wyniosła: 824 w 2019 r., 615 w 2020 r., 760 w 2021 r. (433 w I półroczu 2021 r.), oraz 473 w I półroczu 2022 r. Nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł) stwierdzano odpowiednio w 619, 533, 701 (399) i 447 kontrolach, co stanowiło odpowiednio 75,1%, 86,7%, 92,2% (92,1%) oraz 94,5% kontroli w tym zakresie.

Liczba zakończonych kontroli dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) wyniosła: 104 w 2019 r., 61 w 2020 r., 90 w 2021 r. (28 w I półroczu 2021 r.), oraz 33 w I półroczu 2022 r. Nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł) stwierdzano odpowiednio w 83, 47, 80 (24) i 31 kontrolach, co stanowiło odpowiednio 79,8%, 77,0%, 88,9% (85,7%) oraz 93,9% kontroli w tym zakresie.

Dyrektor IAS wyjaśnił, że na spadek liczby zakończonych kontroli w 2020 r. zasadniczy wpływ miała sytuacja związana ze stanem epidemii COVID-19, w tym wymagana izolacja społeczna ograniczająca możliwość sprawnego przeprowadzania

<sup>32</sup> W Kłodzku i Wałbrzychu. W sprawozdaniach z zadań audytowych sformułowano łącznie 18 zaleceń, w tym 15 zaleceń w przypadku Urzędu Skarbowego w Kłodzku oraz trzy zalecenia w przypadku Urzędu Skarbowego w Wałbrzychu.

kontroli, co przełożyło się przede wszystkim na niższą liczbę kontroli w I półroczu 2020 r. (w II półroczu 2020 r. liczba przeprowadzonych kontroli ukształtowała się na analogicznym poziomie jak w II półroczu 2019 r.<sup>33</sup>). Dyrektor IAS wskazał przy tym, że w omawianym latach wzrosła liczba czynności sprawdzających – ze 178 289 w 2019 r. do 189 093 w 2020 r., a charakter tych czynności pozwalał na minimalizację osobistego kontaktu.

W latach 2019-2021 i w I półroczu 2022 r. liczba kontrolerów realizujących kontrole rozliczeń podatkowych kształtowała się na podobnym poziomie (odpowiednio 268, 268, 264 i 260 kontrolerów).

(akta kontroli: t. IV str. 347-348; t. VI str. 3; t. VII str. 332-335)

**1.4.** Liczba zakończonych kontroli podatkowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa (przeprowadzonych przez DUCS) wyniosła: 245 w 2019 r., 183 w 2020 r., 265 w 2021 r. (122 w I półroczu 2021 r.) oraz 141 w I półroczu 2022 r. Nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł) stwierdzano odpowiednio w 193, 156, 251 (113) i 131 kontrolach, co stanowiło odpowiednio 78,8%, 85,2%, 94,7% (92,6%) i 92,9% ogółu kontroli (skuteczność kontroli wzrosła).

Dyrektor IAS wyjaśnił, że na spadek liczby zakończonych kontroli w 2020 r. zasadniczy wpływ miała sytuacja związana ze stanem epidemii COVID-19, co przełożyło się przede wszystkim na niższą liczbę kontroli w I półroczu 2020 r. (w II półroczu 2020 r. liczba przeprowadzonych kontroli była wyższa niż w II półroczu 2019 r.<sup>34</sup>).

Liczba kontrolerów realizujących kontrole rozliczeń podatkowych w okresie objętym kontrolą utrzymywała się na podobnym poziomie (142-145 kontrolerów) i była nieco niższa niż w 2019 r. (160 kontrolerów). Niemniej wykazana mniejsza liczba kontrolerów po 2019 r. wynikała nie tyle z faktycznego zmniejszenia się zatrudnienia, co z metodologii ustalania liczby osób wykonujących takie zadania. Jak wyjaśniła Zastępca Dyrektora IAS liczba kontrolerów według stanu na koniec 2019 r. obejmowała 15 kierowników komórek kontrolnych. Natomiast w wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw<sup>35</sup>, kierownicy komórek kontrolnych co do zasady nie są uwzględniani w liczbie kontrolerów realizujących kontrole rozliczeń podatkowych<sup>36</sup>.

(akta kontroli: t. IV str.349-350; t. VI str. 3, 5-6, 12-13)

**1.5.** Naczelnicy podległych urzędów skarbowych po przeprowadzeniu kontroli podatkowych wydali:

<sup>33</sup> 1299 kontroli.

<sup>34</sup> Odpowiednio 131 i 86 kontroli.

<sup>35</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 2354.

<sup>36</sup> Stosownie do postanowień art. 1 pkt 55 ustawy z dnia 16 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw, zmienione zostało brzmienie art. 148 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.). W wyniku wprowadzonej zmiany dodatek kontrolerski w wysokości do 20% wynagrodzenia zasadniczego albo uposażenia zasadniczego przysługuje kierownikowi komórki organizacyjnej, wykonującej kontrolę, audyt lub czynności, o których mowa w pkt 1, który dokonuje osobiście czynności w tym zakresie w wymiarze co najmniej 20% czasu pracy albo służby. Z treści przepisu usunięto sformułowanie „opracowuje lub weryfikuje dokumentację prowadzonych kontroli, audytu oraz czynności, o których mowa w pkt 1”. Zatrudnienie w komórkach kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego w Dolnośląskim Urzędzie Celno-Skarbowym, wliczając wszystkie osoby (również niewliczane do stanu zatrudnienia zgodnie ze sprawozdaniem Rb-70) wynosiło na koniec: [1] 2019 r. – 166 osób (w tym sześć osób niewliczanych do stanu zatrudnienia według sprawozdania Rb-70); [2] 2020 r. – 164 osoby (w tym 15 kierowników nieobjętych dodatkiem kontrolerskim oraz siedem osób niewliczanych do stanu zatrudnienia według sprawozdania Rb-70); [3] lutego 2021 r. – 166 osób (w tym 15 kierowników nieobjętych dodatkiem kontrolerskim); [4] I półrocza 2022 r. – 166 osób (w tym 15 kierowników nieobjętych dodatkiem kontrolerskim, jeden kierownik objęty dodatkiem kontrolerskim).

- w 2020 r. 829 decyzji<sup>37</sup>, spośród których zaskarżono 181 (21,8%);
- w 2021 r. 844 decyzje, spośród których zaskarżono 155 (18,4%); w tym w I półroczu 320 decyzji, z których zaskarżono 91 (28,4%),
- w I półroczu 2022 r. 293 decyzje, z których zaskarżono 67, tj. 22,9%.

W okresie objętym kontrolą przywołane wartości nie odbiegały istotnie od 2019 r. w którym na 1081 decyzji wniesiono 214 odwołań (19,8%).

W odniesieniu do zaskarżonych decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych po przeprowadzeniu kontroli podatkowych (do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, dalej analogicznie), relacja liczby decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS w latach 2019-2021 kształtowała się na zbliżonym poziomie. Natomiast w przypadku I półrocza 2022 r. względem I półrocza 2021 r. relacja ta uległa poprawie, tj. zmniejszył się odsetek decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS w relacji do odsetka liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS, tj.:

- Dyrektor IAS na 213 rozstrzygnięć<sup>38</sup> uchylił (lub częściowo uchylił) 103 decyzje naczelników urzędów skarbowych wydane w 2019 r., co stanowiło 48,4% rozstrzygnięć w II instancji oraz 9,6%<sup>39</sup> decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych;
- Dyrektor IAS na 176 rozstrzygnięć uchylił (lub częściowo uchylił) 74 decyzje naczelników urzędów skarbowych wydane w 2020 r., co stanowiło 42,0% rozstrzygnięć w II instancji oraz 9,2% decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych;
- Dyrektor IAS na 129 rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo uchylił) 62 decyzje naczelników urzędów skarbowych wydane w 2021 r., co stanowiło 48,1% rozstrzygnięć w II instancji oraz 8,8% decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych; w I półroczu 2021 r. na 81 rozstrzygnięć uchylił (lub częściowo uchylił) 43 decyzje, tj. 53,1%;
- Dyrektor IAS na 23 rozstrzygnięcia uchylił (lub częściowo uchylił) siedem decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w I półroczu 2022 r., co stanowiło 30,4% rozstrzygnięć w II instancji<sup>40</sup>.

(akta kontroli: t. IV str. 351-352; t. VI str. 3, 30-33)

Naczelnicy podległych urzędów skarbowych w zakresie dotyczącym podatków stanowiących dochody budżetu państwa ogółem wydali:

- w 2020 r. 4403 decyzje<sup>41</sup>, spośród których zaskarżono 232 (5,3%);
- w 2021 r. 3302 decyzje, spośród których zaskarżono 224 (6,8%), w tym w I półroczu 2286 decyzji, z których zaskarżono 109 (4,8%);
- w I półroczu 2022 r. 2383 decyzje, z których zaskarżono 101 (4,2%).

<sup>37</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p. umarzających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w danym okresie (i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono).

<sup>38</sup> Przez rozstrzygnięcie należy rozumieć decyzję lub postanowienie, o którym mowa w art. 228 o.p.

<sup>39</sup> Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 99,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników urzędów skarbowych z 2019 r. (tj. na podstawie 213 rozstrzygnięć spośród 214 zaskarżonych decyzji naczelników). Dalej odpowiednio 97,2% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2020 r. (tj. na podstawie 176 rozstrzygnięć spośród 181 zaskarżonych decyzji) oraz 83,2% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2021 r. (tj. na podstawie 129 rozstrzygnięć spośród 155 decyzji zaskarżonych).

<sup>40</sup> Zgodnie z założeniami kontroli NIK, w sytuacji gdy liczba rozstrzygnięć Dyrektora IAS obejmowała mniej niż 51% zaskarżonych decyzji naczelników urzędów skarbowych nie obliczano relacji liczby uchylonych decyzji naczelników urzędów skarbowych do liczby wydanych przez nich decyzji ogółem, dalej analogicznie.

<sup>41</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p. umarzających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w danym okresie (i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono).

W okresie objętym kontrolą relacje udziału zaskarżonych decyzji nie odbiegały istotnie od 2019 r. w którym na 5194 decyzje dotyczące podatków stanowiących dochody budżetu państwa wniesiono 280 odwołań (5,4%).

W odniesieniu do zaskarżonych decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie dotyczącym podatków stanowiących dochody budżetu państwa w:

- Dyrektor IAS na 279 rozstrzygnięć uchylił (lub częściowo uchylił) 136 decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w 2019 r., co stanowiło 48,7% rozstrzygnięć w II instancji oraz 2,6%<sup>42</sup> decyzji ogółem wydanych przez naczelników urzędów skarbowych;
- Dyrektor IAS na 227 rozstrzygnięć uchylił (lub częściowo uchylił) 93 decyzje naczelników urzędów skarbowych wydane w 2020 r., co stanowiło 41,0% rozstrzygnięć w II instancji oraz 2,2% decyzji ogółem wydanych przez naczelników urzędów skarbowych;
- Dyrektor IAS na 191 rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo uchylił) 79 decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w 2021 r., co stanowiło 41,4% rozstrzygnięć w II instancji oraz 2,8% decyzji ogółem wydanych przez naczelników urzędów skarbowych; w I półroczu 2021 r. na 99 rozstrzygnięć uchylił (lub częściowo uchylił) 49 decyzji, co stanowiło 49,5% rozstrzygnięć w II instancji;
- Dyrektor IAS na 42 rozstrzygnięcia uchylił (lub częściowo uchylił) 14 decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w I półroczu 2022 r., co stanowiło 33,3% rozstrzygnięć w II instancji.

W odniesieniu do zwiększenia się: [1] w 2021 r. względem 2020 r. relacji liczby uchylonych decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych wydanych po kontrolach podatkowych do liczby rozstrzygnięć w II instancji; [2] relacji liczby decyzji po kontrolach podatkowych uchylonych na podstawie art. 233 § 2 o.p. do liczby ogółem decyzji uchylonych<sup>43</sup>, oraz [3] w 2021 r. względem 2020 r. relacji liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby ogółem decyzji wydanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa; [4] w 2021 r. względem 2020 r. relacji liczby decyzji ogółem naczelników podległych urzędów skarbowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa uchylonych na podstawie art. 233 § 2 o.p., do liczby decyzji ogółem uchylonych – Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że „na przyczyny wzrostu relacji liczby decyzji uchylonych do liczby rozstrzygnięć w II instancji w latach 2020 i 2021 wpływała kształtująca i zmieniająca się linia orzecznicza sądów administracyjnych, podejmowanych przez NSA uchwał oraz wyroków TSUE<sup>44,45</sup>. Ponadto Zastępca Dyrektora wyjaśnił, że stwierdzone w toku

<sup>42</sup> Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 99,6% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników urzędów skarbowych z 2019 r. (tj. na podstawie 279 rozstrzygnięć spośród 280 zaskarżonych decyzji naczelników). Dalej odpowiednio 97,8% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2020 r. (tj. na podstawie 227 rozstrzygnięć spośród 232 zaskarżonych decyzji) oraz 85,3% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelników z 2021 r. (tj. na podstawie 191 rozstrzygnięć spośród 224 decyzji zaskarżonych).

<sup>43</sup> Wzrost w 2021 r. (71,0%) względem 2020 r. (40,5%) oraz w I półroczu 2022 r. (85,7%) w porównaniu do I półroczu 2021 r. (74,4%).

<sup>44</sup> Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (przypis NIK).

<sup>45</sup> Zastępca Dyrektora IAS wskazał na: [1] wyroki TSUE: [a] C-189/18 z 16 grudnia 2019 r. w sprawie Glencore, C-703/19 z 22 kwietnia 2021 r. wydany w związku z pytaniem prejudycjalnym Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącym „usług restauracyjnych i cateringowych”, [b] C-935/19 z 15 kwietnia 2021 r. dotyczący nakładania dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 112b i art. 112 c ustawy o VAT, tzw. sankcji w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami; [2] uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego: [a] z 24 maja 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21 dotyczącą skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.; [b] z 18 marca 2019 r. sygn. akt I FPS 3/18 dotyczącą doręczenia pełnomocnikowi szczególnemu, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, zawiadomienia z art. 70c o.p. dla skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych; [c] z 25 kwietnia 2022 r. sygn. akt II FPS 1/22 dotyczącej pełnomocnictwa szczególnego i potrzeby składania takiego pełnomocnictwa do akt w każdej procedurze podatkowej.

postępowań odwoławczych nieprawidłowości stanowią podstawę sformułowania zaleceń, które następnie przekazywane są pracownikom urzędów skarbowych do stosowania.

(akta kontroli: t. IV str. 351-352; t.VI. str. 3, 30-33, 119-136)

W Izbie monitorowano jakość rozstrzygnięć naczelników podległych urzędów skarbowych poprzez m.in.: [1] prowadzenie postępowań w II instancji i wydawanie decyzji w tym zakresie; [2] omawianie spraw z pracownikami; [3] cykliczne sprawozdania, raporty; [4] analizę bieżącego orzecznictwa WSA i NSA dotyczącego spraw organów podatkowych z województwa dolnośląskiego; [5] przekazywanie do podległych urzędów wyjaśnień Ministerstwa Finansów/KAS i informacji o orzeczeniach WSA we Wrocławiu w sprawach prowadzonych w IAS. Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że kwestie związane z jakością orzecznictwa omawiane są na naradach kierownictwa Izby z kierownictwem urzędów skarbowych, jak również podczas spotkań z pracownikami Izby i urzędów.

Jako główną przyczynę uchylania decyzji wydanych w I instancji przez naczelników urzędów skarbowych Zastępca Dyrektora IAS wskazał na brak podjęcia działań mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy, w tym m.in.: [1] niepełne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy; [2] zmianę linii orzeczniczej, w tym wskutek wyroków NSA i TSUE; [3] nieprawidłowe zastosowanie przepisów prawa materialnego; [4] brak rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego, w tym opieranie rozstrzygnięcia na dowodach przemawiających wyłącznie na niekorzyść podatnika, z pominięciem dowodów korzystnych (wybiórcza analiza dowodów); [5] przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów i pominięcie istotnych dowodów i okoliczności; [6] konieczność zachowania zasady dwuinstancyjności – oceny materiału dowodowego przez organ I instancji.

(akta kontroli: t.VI. str. 3, 24-27, 30-33)

**1.6.** Podlegający Dyrektorowi IAS Naczelnik DUCS po przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa (dla których organem II instancji jest Naczelnik DUCS) wydał:

- w 2019 r. 76 decyzji<sup>46</sup>, spośród których zaskarżono 31 (40,8%);
- w 2020 r. 48 decyzji, spośród których zaskarżono 32 (66,6%);
- w 2021 r. 71 decyzji, spośród których zaskarżono 41 (57,8%); w tym w I półroczu 32 decyzje, z których zaskarżono 19 (59,4%);
- w I półroczu 2022 r. 79 decyzji, z których zaskarżono 43 (54,4%).

W odniesieniu do zaskarżonych decyzji wydanych przez Naczelnika DUCS po przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa:

- Naczelnik DUCS na 31 rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo) 15 decyzji wydanych przez ten organ w I instancji w 2019 r., co stanowiło 48,4% rozstrzygnięć w II instancji oraz 19,7% decyzji ogółem<sup>47</sup>;
- Naczelnik DUCS na 31 rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo) 13 decyzji wydanych przez ten organ w I instancji w 2020 r., co stanowiło 41,9% rozstrzygnięć w II instancji oraz 27,9%<sup>48</sup> decyzji ogółem;

<sup>46</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p. umarzających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w danym okresie (i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono).

<sup>47</sup> W odniesieniu do 31 decyzji wydanych w 2019 r., na które wniesiono odwołanie, w każdym z przypadków zostało wydane rozstrzygnięcie w II instancji.

<sup>48</sup> Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 96,9% rozstrzygnięć dotyczących decyzji Naczelnika DUCS z 2020 r. (tj. na podstawie 31 rozstrzygnięć spośród 32 zaskarżonych decyzji).

- Naczelnik DUCS na 17 rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo) 13 decyzji wydanych przez ten organ w I instancji w 2021 r., co stanowiło 76,5%<sup>49</sup> rozstrzygnięć w II instancji; w I półroczu 2021 r. na 12 rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo) 10 decyzji wydanych przez ten organ w I instancji, co stanowiło 83,3% rozstrzygnięć w II instancji oraz 49,5%<sup>50</sup> decyzji ogółem;
- Naczelnik DUCS wydał jedno rozstrzygnięcie, na mocy którego uchylił decyzję będącą przedmiotem odwołania, wydaną przez ten organ w I instancji w I półroczu 2022 r.<sup>51</sup>.

(akta kontroli: t. IV str. 353-354; t. VI str. 2-3, 27-33, 119-136; t. VII str. 451-469)

Naczelnik DUCS działając jako organ I instancji w zakresie dotyczącym podatku VAT lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi (importu towarów) – dla których organem II instancji jest Dyrektor IAS, wydał:

- w 2019 r. na 3363 decyzje<sup>52</sup>, spośród których zaskarżono 22 decyzje (0,7%);
- w 2020 r. 1985 decyzji, spośród których nie zaskarżono żadnej;
- w 2021 r. 2769 decyzji, spośród których zaskarżono 29 (1,0%); w tym w I półroczu 1635 decyzji, z których zaskarżono 26 (1,6%);
- w I półroczu 2022 r. 1340 decyzji, z których zaskarżono 33, tj. 2,5%.

W odniesieniu do zaskarżonych decyzji wydanych przez Naczelnika DUCS jako organ I instancji w zakresie dotyczącym podatku VAT lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi (importu towarów):

- Dyrektor IAS na 22 rozstrzygnięcia<sup>53</sup> uchylił (lub częściowo uchylił) jedną decyzję wydaną przez Naczelnika DUCS w 2019 r., co stanowiło 4,5% rozstrzygnięć w II instancji;
- Dyrektor IAS na 29 rozstrzygnięć nie uchylił żadnej decyzji wydanej przez Naczelnika DUCS w 2021 r. (w tym 26 rozstrzygnięć dotyczyło decyzji wydanych w I półroczu 2021 r.);
- Dyrektor IAS na 10 rozstrzygnięć uchylił jedną decyzję wydaną przez Naczelnika DUCS w I półroczu 2022 r., co stanowiło 10,0% rozstrzygnięć w II instancji<sup>54</sup>.

(akta kontroli: t. IV str. 354)

Naczelnik DUCS po przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa w II instancji wydał:

- w 2019 r. 10 decyzji<sup>55</sup>, spośród których cztery (40,0%) zostały zaskarżone do WSA;
- w 2020 r. 34 decyzji, spośród których 20 (58,8%) zostało zaskarżonych do WSA;
- w 2021 r. 33 decyzje, spośród których 17 (51,5%) zaskarżono do WSA, w tym w I półroczu 2021 r. 16 decyzji, z których 10 (62,5%) zaskarżono do WSA;

<sup>49</sup> Zgodnie z założeniami kontroli NIK, w sytuacji gdy liczba rozstrzygnięć Naczelnika obejmowała mniej niż 51% zaskarżonych decyzji nie obliczano relacji liczby uchylonych decyzji naczelników urzędów skarbowych do liczby wydanych przez nich decyzji ogółem.

<sup>50</sup> Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 63,2% rozstrzygnięć dotyczących decyzji Naczelnika DUCS z I półrocza 2021 r. (tj. na podstawie 12 rozstrzygnięć spośród 19 zaskarżonych decyzji).

<sup>51</sup> Zgodnie z założeniami kontroli NIK, w sytuacji gdy liczba rozstrzygnięć Dyrektora IAS obejmowała mniej niż 51% zaskarżonych decyzji naczelników urzędów skarbowych nie obliczano relacji liczby uchylonych decyzji naczelników urzędów skarbowych do liczby wydanych przez nich decyzji ogółem.

<sup>52</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p. umarzających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w danym okresie (i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono).

<sup>53</sup> Przez rozstrzygnięcie należy rozumieć decyzję lub postanowienie, o którym mowa w art. 228 o.p.

<sup>54</sup> Zgodnie z założeniami kontroli NIK, w sytuacji gdy liczba rozstrzygnięć Dyrektora IAS obejmowała mniej niż 51% zaskarżonych decyzji naczelników urzędów skarbowych nie obliczano relacji liczby uchylonych decyzji naczelników urzędów skarbowych do liczby wydanych przez nich decyzji ogółem.

<sup>55</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p. umarzających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w danym okresie (i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono).

- w I półroczu 2022 r. 14 decyzji, z których pięć (35,7%) zostało zaskarżonych do WSA.

Wartość relacji decyzji uchylonych przez WSA do zaskarżonych do WSA decyzji wydanych przez Naczelnika w II instancji po przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa kształtowała się na podobnym poziomie<sup>56</sup>, tj.:

- w 2019 r. WSA na cztery rozstrzygnięcia<sup>57</sup> uchylił (w tym również częściowo) dwie decyzje, tj. 50,0%;
- w 2020 r. WSA na osiem rozstrzygnięć uchylił (w tym również częściowo) siedem decyzji, tj. 87,5%;
- w 2021 r. WSA na cztery rozstrzygnięcia uchylił (w tym również częściowo) dwie decyzje, tj. 50,0%;
- w I półroczu 2022 r. WSA nie wydał rozstrzygnięć w omawianym zakresie.

Zastępca Dyrektor IAS wyjaśnił, że wzrost relacji liczby uchylonych przez WSA decyzji do liczby decyzji zaskarżonych wynikał z kształtującej i zmieniającej się linii orzeczniczej sądów administracyjnych, uchwał podejmowanych przez NSA oraz wyroków TSUE<sup>58</sup>. Ponadto, w odniesieniu do kategorii spraw, dla których organem II instancji jest Naczelnik DUCS, Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił m.in., że w celu zapewnienia odpowiedniej jakości rozstrzygnięć podejmowano *ad hoc* działania polegające na organizacji porad, szkoleń, warsztatów ukierunkowanych m.in. na systematyczne zapoznawanie ze stwierdzonymi uchybieniami w zakresie orzecznictwa, wymianę doświadczeń oraz analizę linii orzeczniczej sądów administracyjnych.

(akta kontroli: t. IV str. 355; t. VI str. 4, 34-35, 119-136, t. VII str. 451-469)

W Izbie monitorowano jakość rozstrzygnięć Naczelnika DUCS w I i II instancji poprzez m.in.: [1] cykliczną sprawozdawczość i raportowanie; [2] prezentację danych wynikających z analizy sprawozdań i raportów podczas spotkań z kadrą kierowniczą; [3] analizę bieżącego orzecznictwa WSA i NSA dotyczącego spraw organów podatkowych z województwa dolnośląskiego.

(akta kontroli: t. VI str. 29-35)

**1.7.** Średni czas trwania kontroli podatkowej<sup>59</sup> dotyczącej podatków stanowiących dochody budżetu państwa wynosił 100 dni w 2019 r., 131 dni w 2020 r., 101 dni w 2021 r. (w tym 135 dni w I półroczu 2021 r.), oraz 90 dni w I półroczu 2022 r.

Natomiast średni czas: [1] od wszczęcia postępowania podatkowego do wydania decyzji w I instancji<sup>60</sup>, oraz [2] od wszczęcia postępowania podatkowego do doręczenia decyzji wydanej w I instancji<sup>61</sup>, wynosił odpowiednio: 259 i 268 dni w 2019 r., 274 i 285 dni w 2020 r., 236 i 247 dni w 2021 r. (w tym 285 i 296 dni w I półroczu 2021 r.) oraz 295 i 304 dni w I półroczu 2022 r.

Jak wyjaśnił Dyrektor IAS, wydłużenie średniego czasu trwania kontroli podatkowej w 2020 r., w porównaniu do 2019 r., w znacznym stopniu wynikało z okoliczności związanych ze stanem epidemii COVID-19 (widoczny w 2021 r. powrót do zbliżonego czasu trwania kontroli podatkowych jak w 2019 r.). W 2020 r. Dyrektor IAS kierował do podległych jednostek pisma w sprawie m.in. wzmocnienia nadzoru nad czasem

<sup>56</sup> Uwzględnić przy tym należy fakt, że ze względu na niewielką liczbę tych rozstrzygnięć, każde z nich istotnie wpływało na poziom tej relacji.

<sup>57</sup> Przez rozstrzygnięcie należy rozumieć decyzję lub postanowienie, o którym mowa w art. 228 o.p.

<sup>58</sup> Dane w tym zakresie zaprezentowano w pkt 1.5. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

<sup>59</sup> Tzn. czasookres od dnia wszczęcia do dnia zakończenia kontroli podatkowej (generalnie okres od dnia doręczenia upoważnienia do dnia doręczenia protokołu kontroli).

<sup>60</sup> Tzn. czasookres od dnia wszczęcia postępowania (doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania) do dnia wydania decyzji.

<sup>61</sup> Tzn. czasookres od dnia wszczęcia postępowania (dnia doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania) do dnia doręczenia decyzji na podstawie przepisów o.p.



trwania kontroli podatkowych, natomiast monitorowanie czasu trwania kontroli podatkowych i postępowań podatkowych prowadzone było z wykorzystaniem stosowanego w IAS narzędzia informatycznego „kokpit zarządczy”.

Liczba osób w podległych urzędach skarbowych prowadzących postępowania podatkowe po kontrolach podatkowych utrzymywała się w latach 2019-2022 (I półrocze) na zbliżonym poziomie, tj. 175 osób na koniec 2019 r., 181 osób na koniec 2020 r., 184 osoby na koniec 2021 r. (176 osób na koniec I półrocza 2021 r.) oraz 178 osób na koniec I półrocza 2022 r.

Liczba postępowań podatkowych dotyczących zobowiązań zagrożonych przedawnieniem<sup>62</sup> i kwota wynikających z tych postępowań należności, wynosiła (według stanu na początek poszczególnych lat), w przypadku należności przedawniających się z dniem:

- 31 grudnia 2019 r. – 79 postępowań na łączną kwotę 58,0 mln zł;
- 31 grudnia 2020 r. – 116 postępowań na łączną kwotę 57,0 mln zł;
- 31 grudnia 2021 r. – 98 postępowań na łączną kwotę 47,0 mln zł;
- 30 czerwca 2021 r. – dziewięć postępowań na łączną kwotę 12,0 mln zł,
- 30 czerwca 2022 r. – trzy postępowania na łączną kwotę 0,1 mln zł.

Liczba umorzonych z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego postępowań oraz łączna kwota przedawnionych zobowiązań w poszczególnych latach kształtowała się następująco:

- w 2019 r. – siedem postępowań na łączną kwotę 0,1 mln zł;
- w 2020 r. – 12 postępowań na łączną kwotę 0,7 mln zł;
- w 2021 r. – cztery postępowania na łączną kwotę 0,7 mln zł (w tym w I półroczu 2021 r. jedno postępowanie na kwotę 0,3 mln zł);
- w I półroczu 2022 r. – dwa postępowania na łączną kwotę 0,1 mln zł.

Dyrektor IAS, odnosząc się do wzrostu w 2020 r. (w porównaniu do 2019 r.) liczby przedawnionych postępowań oraz kwoty przedawnionych zobowiązań podatkowych, wyjaśnił, że zidentyfikowano m.in. następujące przyczyny przedawnienia: [1] doręczenie zawiadomienia w trybie art. 70c o.p. pod koniec lub po upływie terminu przedawnienia; [2] wszczęcie postępowania podatkowego i długotrwałe prowadzenie postępowania dowodowego; [3] brak współpracy pełnomocnika strony, nieodbieranie korespondencji, brak odpowiedzi na wezwania; [4] brak możliwości ustalenia stanu faktycznego, pozwalającego na podjęcie rozstrzygnięcia; [5] konieczność gromadzenia materiału dowodowego – po uchyleniu decyzji przez organ odwoławczy. Monitoring postępowań podatkowych w podległych urzędach po kontrolach podatkowych odbywał się z wykorzystaniem okresowych sprawozdań. Ponadto Dyrektor IAS wskazał na sytuację związaną ze stanem epidemii COVID-19, na skutek której występowały problemy z absencją pracowników, a także wyjaśnił, że zjawisko ryzyka przedawnienia/przedawnienia dotyczyło urzędów należących do grupy dużych urzędów skarbowych.

(akta kontroli: t. IV str. 356-358; t. VI str. 4-5, 36-38; t. VII str. 336-339, 436-439)

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowych<sup>63</sup>, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, wynosił 246 dni w 2019 r., 287 dni w 2020 r., 253 dni w 2021 r. (w tym 220 dni w I półroczu 2021 r.), oraz 346 dni w I półroczu 2022 r.

<sup>62</sup> Tj. zdefiniowanych jako pozostające do załatwienia według stanu na początek roku i przedawniających się z końcem roku/półrocza.

<sup>63</sup> Tzn. czasookres od dnia wszczęcia do dnia zakończenia kontroli celno-skarbowej (generalnie okres od dnia doręczenia upoważnienia do dnia doręczenia wyniku kontroli lub zawiadomienia o uwzględnieniu korekty deklaracji).

Dyrektor IAS wyjaśnił, że znaczący wpływ na wydłużenie średniego czasu trwania tych kontroli w 2020 r. względem 2019 r. miał stan epidemii COVID-19, natomiast wzrost w I półroczu 2022 r. w porównaniu do I półrocza 2021 r. wynikał w znacznej mierze z zakończenia w I półroczu 2022 r. 13 kontroli celno-skarbowych, których czas prowadzenia wynosił ponad dwa lata<sup>64</sup>. Ponadto Dyrektor IAS wskazał, że „specyfika kontroli celno-skarbowych, prowadzonych niejednokrotnie we współpracy z Prokuraturą, związanych najczęściej z oszustwami podatkowymi i koniecznością weryfikacji podmiotów powiązanych, wiąże się z czasochłonnym ich przebiegiem. Często w ich toku powstają okoliczności procesowe i faktyczne, wydłużające czas ich trwania, na które Dyrektor tutaj nie może oddziaływać w ramach nadzoru”.

Średni czas trwania postępowania podatkowego w I instancji po takich kontrolach: [1] od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do wydania decyzji<sup>65</sup>; oraz [2] od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do doręczenia decyzji<sup>66</sup>, wynosił odpowiednio: 132 i 138 dni w 2019 r., 186 i 195 dni w 2020 r., 167 i 178 dni w 2021 r. (w tym: 161 i 173 dni w I półroczu 2021 r.) oraz 166 i 178 dni w I półroczu 2022 r.

Dyrektor IAS, odnosząc się do wzrostu w 2020 r. (względem 2019 r.) średniego czasu trwania postępowania podatkowego w I instancji, wskazał następujące okoliczności, jako mające wpływ na średni czas prowadzonych postępowań podatkowych: [1] konieczność zebrania dowodów wystarczających do dokładnego wyjaśnienia sprawy i wydania rozstrzygnięcia; [2] dążenie do pełnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy; [3] konieczność przeprowadzenia kompleksowej oceny dowodów.

Natomiast średni czas postępowania podatkowego w II instancji po takich kontrolach: [1] od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do wydania decyzji; oraz [2] od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do doręczenia decyzji, wynosił odpowiednio: 297 i 307 dni w 2019 r., 243 i 254 dni w 2020 r., 258 i 269 dni w 2021 r. (w tym 292 i 300 dni w I półroczu 2021 r.) oraz 57 i 70 dni w I półroczu 2022 r.

Średni czas trwania postępowań podatkowych prowadzonych przez Naczelnika DUCS monitorowany był w IAS poprzez kwartalne sprawozdania ze spraw w toku.

W podległym UCS liczba postępowań podatkowych po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa zagrożonych przedawnieniem zobowiązania podatkowego<sup>67</sup> i kwota wynikających z tych kontroli należności, wynosiła (według stanu na początek poszczególnych lat), w przypadku należności przedawniających się z dniem:

- 31 grudnia 2019 r. – cztery postępowania na łączną kwotę 0,5 mln zł,
- 31 grudnia 2020 r. – cztery postępowania na łączną kwotę 0,8 mln zł,
- 31 grudnia 2021 r. – cztery postępowania na łączną kwotę 3,8 mln zł,
- 30 czerwca 2021 r. – nie stwierdzono występowania takich zobowiązań,
- 30 czerwca 2022 r. – jedno postępowanie na łączną kwotę 0,1 mln zł.

Wszystkie z powyższych postępowań zakończyły zostały doręczeniem decyzji na podstawie o.p. (przed przedawnieniem), a tym samym nie wystąpiły w tym zakresie przypadki umorzenia zobowiązania podatkowego.

<sup>64</sup> W I półroczu 2021 r. zakończonych zostało sześć takich kontroli.

<sup>65</sup> Tzn. czasookres od dnia wszczęcia do dnia doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do dnia wydania decyzji.

<sup>66</sup> Tzn. czasookres od dnia doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do dnia doręczenia decyzji na podstawie przepisów o.p.

<sup>67</sup> Tj. zdefiniowanych jako pozostające do załatwienia według stanu na początek roku i przedawniających się z końcem roku/półrocza.

Dane na temat liczby osób – w podległym Dolnośląskim Urzędzie Celno-Skarbowym we Wrocławiu – prowadzących postępowania podatkowe po kontroli celno-skarbowej była analogiczna, jak liczba kontrolerów wskazana powyżej w pkt 1.4 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(akta kontroli: t. IV str. 359-361; t. VI str. 5-6, 12-15; t. VII str. 339-343, 440-446)

**1.8.** Koszty wadliwych decyzji organów I i II instancji w sprawie podatków, stanowiące koszty budżetu państwa w okresie objętym kontrolą (względem 2019 r.) wykazywały generalnie tendencję malejącą i wyniosły:

- a) w 2019 r. – 52 935 tys. zł (w tym: koszty sądowe 1314 tys. zł, odsetki 51 621 tys. zł) i dotyczyły 81 spraw;
- b) w 2020 r. – 25 189 tys. zł (w tym: koszty sądowe 548 tys. zł, odsetki 24 641 tys. zł) i dotyczyły 39 spraw;
- c) w 2021 r. – 3999 tys. zł (w tym: koszty sądowe 449 tys. zł, odsetki 3550 tys. zł) i dotyczyły 39 spraw, w tym w I półroczu – 3426 tys. zł (w tym: koszty sądowe 282 tys. zł, odsetki 3144 tys. zł) i dotyczyły 19 spraw;
- d) w I półroczu 2022 r. – 1035 tys. zł (w tym: koszty sądowe 193 tys. zł, odsetki 842 tys. zł) i dotyczyły 26 spraw.

W latach 2019-2022 (I półrocze) z tytułu wadliwych decyzji w Izbie nie wypłacono odszkodowań, jak również nie odnotowano wpływu roszczeń odszkodowawczych.

W IAS odnotowano przypadki podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczaniu podatków, które zakończyły się ich upadłościami i późniejszym wyrokiem WSA lub NSA, kwestionującym prawidłowość działań administracji skarbowej, bądź stwierdzającym brak podstaw lub nieproporcjonalność działań organów skarbowych oraz potwierdzającym prawidłowości w działalności organów spółek, jednakże w tych sprawach podatnicy nie wystąpili o odszkodowanie.

Nie wystąpiły przypadki złożenia wniosków o przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa<sup>68</sup>.

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił m.in., że do 2020 r. przeprowadzano – z wykorzystaniem skryptu – elektroniczną weryfikację zwrotów nadpłat zrealizowanych po terminie zwrotu, a wyniki raportowania w tym zakresie dotyczyły zwrotów nadpłat z odpisów, zarówno z decyzji, jak i deklaracji/zeznań podatkowych. Zastępca Dyrektora IAS wskazał również, że po uruchomieniu systemu Poltax2B Plus w styczniu 2020 r. wystąpiła konieczność aktualizacji skryptu, a w związku z tym w 2020 r. działania nadzorcze Dyrektora IAS w zakresie dotyczącym zwrotów nadpłat ukierunkowane było w szczególności na zapobieganiu występowania przypadków nieterminowych zwrotów nadpłaty.

(akta kontroli: t. IV str. 362-363; t. VI str. 6; t. IX str. 1-146)

**1.9.** Kwoty zaległości objęte tytułami wykonawczymi do wyegzekwowania<sup>69</sup>, oraz kwoty wyegzekwowane kształtowały się w poszczególnych latach następująco:

- w 2019 r. – 1061,0 mln zł, z czego wyegzekwowano 466,0 mln zł, tj. 43,9%;
- w 2020 r. – 778,0 mln zł, z czego wyegzekwowano 301,0 mln zł, tj. 38,7%;
- w 2021 r. – 995,0 mln zł, z czego wyegzekwowano 363,0 mln zł, tj. 36,5%, w tym w I półroczu 784,0 mln zł, z czego wyegzekwowano 165,0 mln zł, tj. 21,0%;
- w I półroczu 2022 r. – 918,0 mln zł, z czego wyegzekwowano 217,0 mln zł, tj. 23,6%.

<sup>68</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1169.

<sup>69</sup> Liczone jako suma kwot wyegzekwowanych w okresie sprawozdawczym oraz zadłużenia pozostającego do ściągnięcia na koniec okresu sprawozdawczego z tytułów niezakończonych w okresie sprawozdawczym (dla podatków stanowiących dochody budżetu państwa).

Zastępca Dyrektora IAS, odnosząc się do zmniejszenia w 2020 r. (w porównaniu do 2019 r.) kwoty objętej tytułami wykonawczymi, a także do zmniejszenia udziału wyegzekwowanych kwot w latach 2020-2021 i ich relacji do kwot objętych tytułami egzekucyjnymi – wyjaśnił, że powodem było w głównej mierze zmniejszenie liczby wystawianych tytułów wykonawczych. Wiązało się to z problemami z wdrażaniem od stycznia 2020 r. systemu Poltax2B PLUS, które utrudniały, a w niektórych przypadkach uniemożliwiły wykonanie zadań wierzyielskich (wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych). Niektóre funkcjonalności, początkowo planowane do wdrożenia wraz z uruchomieniem systemu, zostały udostępnione z kilkumiesięcznym opóźnieniem. Dodał, że inną istotną okolicznością było ogłoszenie w marcu 2020 r. stanu epidemii, co spowodowało zmianę priorytetów administracji skarbowej, gdyż powstała sytuacja gospodarcza ukierunkowała pracę aparatu skarbowego na łagodzenie jej skutków. Zadania realizowane w urzędach skarbowych w pierwszej kolejności dotyczyły wsparcia udzielanego podatnikom np. poprzez udzielanie ulg czy bezzwłoczne zwroty podatku VAT. W II kwartale 2020 r. nastąpił istotny spadek obrotów gospodarczych, w tym na rachunkach bankowych, co wpłynęło na ograniczenie egzekucji z zajęć wierzytelności. Dodatkowo także zalecenia Ministerstwa Finansów dotyczyły kwestii ograniczenia wykonywania przez pracowników komórek egzekucyjnych czynności w terenie, odwołania licytacji publicznych bądź przetargów ofert, czy też wstrzymania na określony czas czynności i postępowań egzekucyjnych. Dodał także, że przeprowadzone analizy potwierdziły, że w 2021 r. działania podejmowane w ramach tzw. miękkiej egzekucji doprowadziły do ściągania zaległości przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego.

Liczba umorzonych postępowań egzekucyjnych z powodu ich bezskuteczności (na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a.<sup>70</sup>) oraz kwota zaległości, których one dotyczyły, kształtowały się następująco:

- w 2019 r. – 11 566 postępowań na łączną kwotę 552,0 mln zł;
- w 2020 r. – 13 669 postępowań na łączną kwotę 336,0 mln zł;
- w 2021 r. – 5172 postępowania na łączną kwotę 311,0 mln zł, w tym w I półroczu 2021 r. – 1735 postępowań na łączną kwotę 143,0 mln zł;
- w I półroczu 2022 r. – 4651 postępowań na łączną kwotę 109,0 mln zł.

Zastępca Dyrektora IAS, wyjaśniając kwestię zwiększenia się w 2020 r. (względem 2019 r.) oraz w I półroczu 2022 r. (w porównaniu do I półrocza 2021 r.) liczby umorzonych postępowań egzekucyjnych z powodu braku skuteczności egzekucji – wyjaśnił, że wzrosty w tym zakresie wynikały z sytuacji ekonomicznej i gospodarczej wywołanej stanem epidemii COVID-19. Sytuacja ta skutkowałą pogorszeniem się sytuacji finansowej i majątkowej podatników, w tym zobowiązanych, wobec których prowadzone były postępowania egzekucyjne. Zaburzenia w płynnościach finansowych oraz brak możliwości regulowania zobowiązań podatkowych (w tym objętych tytułami wykonawczymi) skutkowałą uznaniem przez organy egzekucyjne nieściągalności zobowiązań, a w ślad za tym zwiększeniem liczby umarzanych postępowań egzekucyjnych. Następnie kierunki działania i rozwoju KAS ustalone na 2021 r. oraz przyjęte mierniki dotyczące udziału tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych ogółem wpłynęły na zmniejszenie liczby umorzeń postępowań egzekucyjnych. Praca organów egzekucyjnych została skoncentrowana na postępowaniach, których skuteczna egzekucja doprowadzi do wyegzekwowania należności i ich zakończenia, dlatego też likwidacji tytułów

---

<sup>70</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm.). Przywołany przepis stanowi, że: postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne.

wykonawczych, w tym umorzenia z powodu bezskuteczności) dokonywano w ostateczności.

(akta kontroli: t. IV str. 364-375, t. VI str. 6-7, 137-149, 157-380)

**1.10.** Zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa odpisane z powodu przedawnienia Dyrektor IAS monitorował m.in. za pomocą comiesięcznych pism, kierowanych do podległych naczelników urzędów skarbowych. Za pośrednictwem takich działań gromadzono dane dotyczące: [1] należności przedawnionych i nieodpisanych ze Scentralizowanego Systemu Poboru; [2] należności przedawnionych z systemu Poltax2BPlus (na koniec ostatniego okresu sprawozdawczego); [3] zaległości z najstarszym terminem przedawnienia, które nie są zabezpieczone i nie zostały odpisane.

Zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa odpisane z powodu przedawnienia wynosiły:

- w 2019 r. – 745 mln zł, w tym z tytułu podatku VAT 677 mln zł, tj. 90,9% kwoty ogółem (w tym z art. 108 ustawy o VAT – 343 mln zł, tj. 46,0% kwoty ogółem);
- w 2020 r. – 1083 mln zł, w tym z tytułu podatku VAT 1021 mln zł, tj. 94,3% kwoty ogółem (w tym z art. 108 ustawy o VAT – 718 mln zł, tj. 66,3% kwoty ogółem);
- w 2021 r. – 984 mln zł, w tym z tytułu podatku VAT 900 mln zł, tj. 91,5% kwoty ogółem (w tym z art. 108 ustawy o VAT – 643 mln zł, tj. 65,3% kwoty ogółem), w tym w I półroczu 2021 r. 651 mln zł, w tym z tytułu podatku VAT 597 mln zł, tj. 91,7% kwoty ogółem (w tym z art. 108 ustawy o VAT 437 mln zł, tj. 67,1% kwoty ogółem);
- w I półroczu 2022 r. – 587 mln zł, w tym z tytułu podatku VAT 536 mln zł, tj. 91,3% kwoty ogółem (w tym z art. 108 ustawy o VAT 447 mln zł, tj. 76,1% kwoty ogółem).

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że zwiększenie się w 2020 r. i 2021 r. (względem 2019 r.) kwoty przedawnionych zaległości podatkowych wynikało z w głównej mierze z okoliczności towarzyszących wystąpieniu stanu epidemii COVID-19. Zgodnie z zaleceniami Ministra Finansów działania organów podatkowych oraz egzekucyjnych miały być skierowane na pomoc przedsiębiorcom, w tym poprzez wstrzymanie działań egzekucyjnych, celem uniknięcia negatywnych skutków obostrzeń i utrzymania się na rynku, co miało bezpośrednie przełożenie na wzrost kwot zaległości odpisanych z tytułu przedawnienia. Ponadto pandemia spowodowała zmniejszenie obrotów przedsiębiorstw, skutkujące ograniczeniem środków na rachunkach bankowych, przekładając się na wyniki egzekucji. W części przypadków występowała także niemożność przzerwania biegu terminu przedawnienia w związku z brakiem możliwości zastosowania środka egzekucyjnego.

Ponadto Zastępca Dyrektora IAS wskazał na specyficzne problemy związane z egzekwowaniem zobowiązań podatkowych przekładające się na dynamikę wysokości kwot odpisanych, przejawiające się przykładowo: niemożnością zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego na skutek braku majątku zobowiązanego (w szczególności w sprawach tzw. karuzel VAT), brakiem zaspokojenia zaległości podatkowych w zakończonych lub umorzonych postępowaniach upadłościowych, brakiem (od końca grudnia 2015 r.) regulacji prawnych powodujących przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązań w przypadku ogłoszenia upadłości przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, stwierdzaniem nieskutecznej realizacji obowiązku wynikającego z art. 70c o.p., po uchwale NSA z 18 marca 2019 r. (sygn. akt I FPS 3/18), tj. zawiadomiania o zawieszeniu biegu terminu z pominięciem ustanowionego pełnomocnika.

(akta kontroli: t. IV str. 376; t. VI str. 7, 149-156, 381-474)

Stwierdzona  
nieprawidłowość

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

W Izbie nie prowadzono w pełni rzetelnych działań w zakresie monitorowania przekazywania przez skontrolowane podmioty informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń, tj. realizacji obowiązku nakładanego przez Dyrektora IAS w wystąpieniach pokontrolnych/sprawozdaniach z kontroli kierowanych do naczelników podległych urzędów skarbowych. W trzech (z siedmiu) przypadkach informacje te wpłynęły do IAS nie po upływie dziewięciu miesięcy, jak do tego zobowiązywał Dyrektor IAS, lecz po 10, ponad 19 i ponad 22 miesiącach od daty otrzymania przez podległe urzędy skarbowe wystąpienia pokontrolnego/sprawozdania z kontroli.

Dyrektor IAS wyjaśnił, że powyższe wynikało odpowiednio: [1] ze zmiany kierownika działu, a także wykonywania w tym okresie przez kierownika zarówno zadań z zakresu koordynowania pracy komórki, jak i przydzielonych wcześniej postępowań podatkowych, co skutkowało m.in. znacznym obciążeniem pracą; [2] z nadmiernego obciążenia pracą, spiętrzenia zadań i obowiązków wynikających z terminowej i sprawnej obsługi rozliczeń podatku VAT; [3] z okresu pandemii i wynikającej z tego faktu absencji pracowników, nadmiernego obciążenia pracą, spiętrzenia zadań i obowiązków wynikających z obsługi wniosków o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w związku z COVID-19 i priorytetowej realizacji tych wniosków. Dyrektor IAS wyjaśnił również, że pomimo przekazania informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń w dłuższym terminie niż określony przez Dyrektora IAS, podległe urzędy wdrażają niezwłocznie zalecenia wskazane we wnioskach pokontrolnych, a ponadto występują przypadki stwierdzenia nieprawidłowości, których proces wyeliminowania można ocenić dopiero w dłuższej perspektywie. Ponadto Dyrektor IAS wyjaśnił, że działania monitorujące wywiązywanie się przez podległe urzędy z przedkładania informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń zasadniczo odbywają się telefonicznie, a z czynności tych nie są sporządzane adnotacje.

Najwyższa Izba Kontroli, w odniesieniu do wyjaśnień Dyrektora IAS, wskazuje, że w omawianych przypadkach podległe urzędy przekazywały informacje o rezultatach wdrożonych zaleceń z opóźnieniem wynoszącym od ok. jednego do 13 miesięcy. W ocenie NIK wobec określenia przez Dyrektora IAS terminu, a także formy (forma pisemna), w którym do IAS powinny zostać przekazane przez podległe urzędy stosowne informacje, w Izbie powinny być podejmowane działania monitorujące poprawność wywiązywania się z tego obowiązku.

(akta kontroli: t. V str. 98-162; t. VI str. 10; t. VI str. 49-51)

#### OCENA CZĄSTKOWA

Na koniec 2020 r., 2021 r. i I półrocza 2022 r. Izba osiągnęła zakładane wartości 17 z 22 wyznaczonych dla niej mierników<sup>71</sup>. W odniesieniu do nieosiągniętych wartości mierników w IAS podejmowano działania monitorujące w celu ustalenia przyczyn rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami. Na obszarze właściwości IAS, pomimo okresowego zmniejszenia się w 2020 r. liczby kontroli, co wynikało w znacznej mierze z występowaniem stanu epidemii COVID-19, w kontrolowanym okresie odnotowano generalną tendencję zwiększenia skuteczności kontroli prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Na względnie stałym poziomie utrzymywała się jakość decyzji wydanych przez urzędy podległe Dyrektorowi IAS, rozumiana jako relacja liczby decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS do decyzji wydanych przez naczelników urzędów podległych Dyrektorowi IAS. Przy czym widoczne było zwiększenie się w 2021 r. relacji liczby uchylonych przez Dyrektora IAS decyzji wydanych przez organy I instancji (po kontrolach podatkowych) do liczby rozstrzygnięć w II instancji Dyrektora IAS, co uzasadniano między innymi wpływem linii orzeczniczej sądów

<sup>71</sup> Na realizację wartości mierników składały się działania jednostek nadzorowanych przez Dyrektora IAS.

administracyjnych. W Izbie podejmowano działania ukierunkowane na monitorowanie efektów prowadzonych postępowań egzekucyjnych.

W IAS zapewniono realizację wobec podległych urzędów kontroli wewnętrznej, niemniej w tym przedmiocie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nierzetelnym monitorowaniu w IAS w trzech przypadkach wywiązania się przez podległe jednostki z obowiązku informowania o rezultatach wdrożenia zaleceń sformułowanych w wyniku tych kontroli.

## OBSZAR

Opis stanu faktycznego

## 2. Prowadzenie postępowań podatkowych

**2.1.** Dla IAS corocznie były ustalane przez Szefa KAS cele dotyczące postępowań podatkowych, w tym podniesienia jakości orzecznictwa KAS, dla których to celów ustalane były mierniki ich realizacji wraz z określeniem wartości docelowej oraz jednostki miary. Na podstawie wybranych, zweryfikowanych w toku kontroli NIK wskaźników dla lat 2020-2022 (I półrocze) stwierdzono, że ich zakładane wartości zostały osiągnięte w dwóch z trzech przypadków.

Według stanu na koniec 2020 r. Izba w zakresie miernika: „Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA”<sup>72</sup> nie osiągnęła zaplanowanej wartości miernika, tj. „< 18%”, gdyż wartość ta na koniec 2020 r. była wyższa i wyniosła 28,0%. W przedłożonym do Ministerstwa Finansów „Raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS za IV kwartały 2020 r. – roczny” Dyrektor IAS odnosząc się do przyczyn braku osiągnięcia zaplanowanej po czterech kwartałach wartości wskazał na liczne przyczyny, w tym m.in.: niedostateczne udowodnienie świadomości uczestnictwa podmiotów w transakcjach oszukańczych (karuzele podatkowe); niepełne przeprowadzenie postępowania dowodowego i wyjaśniającego; niedostateczne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy (naruszenie przepisów proceduralnych); niezastosowanie się do wskazań WSA zawartych w wydanym wcześniej rozstrzygnięciu uchylającym decyzję oraz przeprowadzenie postępowania nie tylko w zakresie transakcji wskazanych przez sąd, ale także w zakresie pozostałych transakcji; błędne stanowisko organów podatkowych w zakresie kwalifikacji przychodów z działalności gospodarczej; zmiana linii orzeczniczej w kwestii mocy dowodowej decyzji jako dokumentu urzędowego w związku z wyrokiem TSUE<sup>73</sup>.

W przedkładanych do Ministerstwa Finansów Raportach z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS za kwartały I-III 2020 r. Dyrektor IAS, w związku z występującym ryzykiem nieosiągnięcia zakładanego celu w ramach przedmiotowego miernika wskazywał na podejmowanie działań zaradczych polegających na: [1] bieżącym monitorowaniu orzecznictwa sądów administracyjnych i składaniu skarg kasacyjnych, w szczególności w celu ukształtowania linii

<sup>72</sup> Miernik miał na celu zmniejszenie liczby decyzji dyrektora IAS i naczelnika USC uchylanych przez WSA w liczbie wszystkich prawomocnych wyroków. Stanowił stosunek procentowy liczby wyroków WSA uchylających decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS do liczby wyroków WSA. Niska wartość wskaźnika była wynikiem pozytywnym.

<sup>73</sup> Wyrok TSUE z 16 października 2019 r. w sprawie C189/18 (Glencore). Stosownie do wskazanego wyroku organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonany już przez siebie w ramach powiązanych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne, stwierdzające istnienie oszustwa w zakresie VAT popełnionego przez dostawców, z zastrzeżeniem, po pierwsze, że nie zwalniają one organu podatkowego z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami pochodzącymi z owych powiązanych postępowań administracyjnych, na podstawie których zamierza on wydać decyzję, oraz że podatnik ten nie zostaje w ten sposób pozbawiony prawa do użytecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, po drugie, że wspomniany podatnik może w trakcie tego postępowania uzyskać dostęp do wszystkich dowodów zebranych w trakcie owych powiązanych postępowań administracyjnych lub w jakimkolwiek innym postępowaniu, na których to dowodach wspomniany organ zamierza oprzeć swą decyzję lub które to dowody mogą zostać wykorzystane przy wykonywaniu prawa do obrony, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie tego dostępu, oraz po trzecie, że sąd rozpoznający skargę na tę decyzję może skontrolować zgodność z prawem uzyskania i wykorzystania owych dowodów oraz ustaleń, które mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi, dokonanych w decyzjach administracyjnych wydanych względem wspomnianych dostawców.

orzeczniczej NSA w odniesieniu do podmiotów, którym należy udowodnić i wykazać udział w transakcjach oszukańczych; [2] uznaniu, w przypadku zbiegu postępowań, postępowania karnego za priorytetowe przed postępowaniem administracyjnym (zmiana modelu dowodzenia świadomego udziału w transakcjach oszukańczych); [3] bieżącym monitorowaniu prowadzonych postępowań przez kierownictwo, co do kierunków podejmowanych działań w celu prawidłowego ustalenia stanu faktycznego oraz wskazania świadomości uczestnictwa podmiotów w transakcjach oszukańczych; [4] zwracaniu szczególnej uwagi na podejmowanie wszelkich niezbędnych działań w celu wyjaśniania wszystkich okoliczności sprawy, gromadzenie materiału dowodowego pozwalającego na prawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy, poddaniu ocenie całego zgromadzonego materiału dowodowego, wyciągnięciu poprawnych wniosków mających oparcie w zgromadzonym materiale dowodowym bez przekroczenia zasady swobodnej oceny dowodów; [5] zwracaniu przez kierownictwo uwagi na wyczerpujące uzasadnianie wydawanych rozstrzygnięć oraz należyte dokumentowanie dokonanych ustaleń; [6] organizowaniu dla pracowników narad w zakresie realizowanych zadań orzeczniczych ze szczególnym omawianiem błędów proceduralnych jakie należy wyeliminować w procesie prowadzonych postępowań; [7] sygnalizowaniu w Ministerstwie Finansów zmian dotychczasowej linii orzeczniczej lub interpretacyjnej organów podatkowych oraz występujących rozbieżności interpretacyjnych przepisów prawa podatkowego w celu ujednoczenia stanowiska poprzez wydanie interpretacji ogólnych lub dostosowania prawa podatkowego do kształtującej się linii orzecznictwa. Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że ponadto podejmowane były działania polegające na przeprowadzeniu szkoleń dla pracowników urzędów skarbowych, IAS i UCS.

Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że po uzyskaniu cyklicznych informacji o stanie realizacji miernika przeprowadzana była analiza ujętych w liczniku tego miernika wyroków uchylających decyzje Dyrektora IAS. Na podstawie tej analizy ustalono przyczyny uchyleń przez sądy administracyjne wydanych decyzji w celu ich eliminacji lub ograniczenia występowania<sup>74</sup> oraz ustalano wyżej wskazane działania zaradcze. Ponadto m.in. od 2020 r., za I półrocze 2020 r., a następnie kwartalnie w IAS prowadzono monitoring orzecznictwa na podstawie opracowanych w formie tabelarycznej danych statystycznych dotyczących liczby wyroków WSA prawomocnych i nieprawomocnych z podziałem na podatki, wyroki oddalające skargi podatników, odrzucające skargi i uchylające decyzje organu oraz dotyczących liczby wniesionych skarg kasacyjnych.

Ponadto w odniesieniu do miernika „*Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA za 2020 r.*” Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że w powyższym zakresie prowadzono analizę wyroków uchylających decyzje i w wyniku tej analizy ustalano przyczyny uchylecia decyzji przez sądy administracyjne, w celu ich eliminacji lub ograniczenia występowania. Ponadto Dyrektor IAS wskazał na występujące „*przypadki nieprawidłowego wprowadzania przez pracowników wyroków do systemu POLTAXPlus polegające na wprowadzeniu wyroku na błędnym formularzu, czy nieprawidłowym zatwierdzeniu formularza. Miało to także wpływ na jakość tego miernika. Przy występowaniu takich nieprawidłowości kontaktowano się z pracownikami urzędów skarbowych wprowadzającymi wyroki sądów administracyjnych do systemu POLTAXPlus z prośbą o skorygowanie niepoprawnych zapisów*”.

Według stanu na koniec 2021 r. Izba w zakresie miernika: „Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej

---

<sup>74</sup> Analiza ukierunkowana była na zidentyfikowanie najczęściej występujących przyczyn uchylania decyzji, celem ich eliminacji lub ograniczenia występowania w postępowaniach prowadzonych w I i II instancji. Na podstawie tej analizy zidentyfikowano szereg przyczyn uchylecia decyzji przez sądy administracyjne.



liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku<sup>75</sup> osiągnęła zaplanowaną wartość, tj. „≤ 18%”, gdyż wartość tego wskaźnika na koniec 2021 r. była niższa i wyniosła 4,9%.

Według stanu na koniec I półrocza 2022 r. Izba w zakresie miernika: „Czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego”<sup>76</sup> osiągnęła zaplanowaną wartość, tj. „≤ 140 dni”, gdyż wartość tego wskaźnika na koniec I półrocza 2022 r. była istotnie niższa i wyniosła 79 dni.

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że nie było możliwości zaprezentowania wartości ww. mierników w podziale na poszczególne jednostki (tj. IAS i UCS). Wskazał, że wartość tych mierników była ustalana na podstawie danych pobieranych w okresach miesięcznych w hurtowni WHTAX w obszarze dokumenty. Jako wartość miernika podawana była jedna wartość dla IAS, bez możliwości rozdzielenia jej na decyzje wydawane przez Dyrektora IAS lub Naczelnika DUCS.

(akta kontroli: t. IV str. 1-323, t. VI str. 2, 16-24, 119-136)

**2.2.** Prowadzenie postępowań podatkowych nie było w objętym kontrolą okresie przedmiotem kontroli IAS w komórkach organizacyjnych Izby, a także nie było przedmiotem audytu wewnętrznego.

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że jakość rozstrzygnięć monitorowana jest m.in. poprzez bieżący nadzór kierownictwa, sprawowany już podczas prowadzenia postępowań w II instancji i wydawania decyzji, przy omawianiu spraw z pracownikami, weryfikacji przygotowanych dokumentów i rozstrzygnięć. Weryfikowana była wówczas prawidłowość stosowania przepisów prawa materialnego i procesowego, stosowania bieżących interpretacji, rekomendacji oraz orzecznictwa sądów. Czas trwania postępowań był natomiast monitorowany przeprowadzaniem przez kierownictwo IAS kontroli funkcjonalnych. Na podstawie bieżącego monitoringu, w tym sporządzania kwartalnych zestawień spraw zagrożonych przedawnieniem odbywało się natomiast ich identyfikowanie. Mając na uwadze powyższe Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że objęcie prowadzenia postępowań stałym monitoringiem warunkowało to, że działalność kontroli wewnętrznej skupiła się na obszarach związanych z realizacją dochodu budżetu państwa oraz z ryzykiem występowania nieprawidłowości mogących negatywnie wpływać na prawidłowe funkcjonowanie organizacji, bądź na finanse jednostki.

Odnosząc się do nieobjęcia w kontrolowanym okresie prowadzenia tych postępowań audytem wewnętrznym Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że na podstawie analizy ryzyka (biorąc pod uwagę w szczególności zadania wynikające z planu działalności, wytyczne ministra kierującego działem, komitetu audytu oraz szczegółowe wytyczne Ministra Finansów) wyznaczone zostały priorytety audytu. Proces przeprowadzania postępowań podatkowych mieścił się w obszarze orzecznictwo. Obszar ten w 2019 r. oceniony został na poziomie wysokim. W ramach tego obszaru do planu audytu po uwzględnieniu dodatkowo: przepisów prawnych dotyczących działania jednostki, wrażliwości analizowanych obszarów na podstawie błędów i ich skutków oraz złożoności analizowanego środowiska zostało przyjęte zadanie w ramach czynności doradczych: badanie procesu zwrotu podatku VAT. Obszar orzecznictwo w planach audytu wewnętrznego na 2020, 2021 i 2022 r. został oceniony na poziomie średnim

<sup>75</sup> Miernik miał na celu podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych. Stanowił stosunek procentowy liczby decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA do liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku. Niska wartość wskaźnika była wynikiem pozytywnym.

<sup>76</sup> Miernik ma na celu zapewnienie terminowości załatwianych odwołań. Mierzony jest wartością dni wyprowadzonych z miary pozycyjnej (mediana) liczby dni od daty wpływu odwołania do naczelnika US lub naczelnika UCS do dnia wydania decyzji odwoławczej. Niska wartość wskaźnika świadczy o dobrej efektywności i jest wynikiem pozytywnym.

i nie został przyjęty do planów audytu (nie wskazano działań do podjęcia w tym obszarze).

(akta kontroli: t. V str. 1-10, 187-230; t. VI str. 10; t. VII str. 51-54)

**2.3.** Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że monitoring jakości rozstrzygnięć w II instancji po kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych, po postępowaniach podatkowych ogółem, po kontrolach przeprowadzonych w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>77</sup>, stanowiących dochody budżetu państwa, a także dotyczące podatku VAT lub podatku akcyzowego, odbywał się przede wszystkim poprzez bieżący nadzór kierownictwa sprawowany podczas prowadzenia postępowań i wydawania w tym zakresie decyzji, przy omawianiu spraw z pracownikami oraz weryfikacji przygotowywanych dokumentów i rozstrzygnięć. W toku nadzoru weryfikowana była prawidłowość stosowania przepisów prawa materialnego i procesowego, stosowania bieżących interpretacji, rekomendacji oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Jakość orzecznictwa omawiana była także na naradach kierownictwa IAS oraz na spotkaniach z pracownikami. Celem spotkań (narad, szkoleń, warsztatów) było systematyczne zapoznawanie się ze stwierdzonymi w toku postępowań odwoławczych uchybieniami w zakresie orzecznictwa, wymiana doświadczeń oraz ustalanie strategii działań na przyszłość. Dokonywana była analiza linii orzeczniczej sądów administracyjnych oraz istotnych wyroków. Szkolenia i warsztaty dotyczyły również zmian przepisów interpretacji zagadnień podatkowych, omówienia stanowisk Ministerstwa Finansów oraz KAS. Cykliczne szkolenia wewnętrzne dla pracowników orzecznictwa IAS i orzecznictwa organów podległych odbyły się w liczbie 19 w 2020 r., 10 w 2021 r. oraz sześciu w I półroczu 2022 r. Naczelnicy i kierownicy komórek orzeczniczych realizowali także kontrole funkcjonalne prawidłowości i terminowości wykonywania obowiązków służbowych w zakresie orzecznictwa w poszczególnych komórkach IAS.

(akta kontroli: t. IV str. 377-382; t. VI str. 7-9, 38-49, 119-136; t. VII str. 1-2)

Dane dotyczące decyzji wydanych w II instancji w IAS kształtowały się następująco:

**a)** Dyrektor IAS w zakresie dotyczącym decyzji wydanych w II instancji, w odniesieniu do decyzji organów I instancji, powziętych po kontrolach podatkowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, wydał<sup>78</sup>:

- w 2020 r. 225 decyzji, spośród których do WSA zaskarżono 94 (41,8%);
- w 2021 r. 203 decyzje, spośród których do WSA zaskarżono 108 (53,2%); w tym w I półroczu 2021 r. 121 decyzji, z których zaskarżono 70 (57,9%),
- w I półroczu 2022 r. 58 decyzji, z których zaskarżono 30, tj. 51,7%.

W okresie objętym kontrolą relacje udziału zaskarżonych do WSA decyzji były w 2020 r. niższe, a w 2021 r. i I półroczu 2022 r. wyższe od tej relacji w 2019 r., w którym na 265 wydanych przez Dyrektora IAS decyzji w II instancji, w odniesieniu do decyzji organów I instancji, powziętych po kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, do WSA zaskarżono 120 decyzji (45,3%).

W przypadku decyzji Dyrektora IAS zaskarżonych do WSA, wydanych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji, powziętych po kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych, a dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa (do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, dalej analogicznie):

<sup>77</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm. Data uchylecia: 1 marca 2017 r. Dalej: ustawa o kontroli skarbowej.

<sup>78</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), dalej analogicznie, bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p. umarzających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w okresie wskazanym (i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono).

- WSA na 32 rozstrzygnięcia<sup>79</sup> dotyczące decyzji z 2020 r. uchylił (lub częściowo uchylił) sześć decyzji, tj. 18,8% (mniej o 7,6 punktu procentowego w stosunku do 2019 r., gdy WSA na 87 wydanych rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo) 23 decyzje);
- WSA na pięć rozstrzygnięć dotyczących decyzji z 2021 r. nie uchylił (w tym częściowo) żadnej z nich;
- WSA nie rozstrzygnął żadnej ze spraw w odniesieniu do zaskarżonych decyzji Dyrektora IAS, wydanych w II instancji w I półroczu 2022 r.

(akta kontroli: t. IV str. 377-378)

Głównymi przyczynami uchylania przez WSA decyzji wydanych w 2020 r. w II instancji po kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, były: [1] konieczność oceny instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia w postaci postępowania karno-skarbowego; [2] konieczność wyjaśnienia skuteczności doręczenia decyzji organu I instancji oraz zawiadomienia z art. 70c o.p.; [3] niewskazanie przesłanek do wydania decyzji po okresie przedawnienia; [4] przyjęcie błędnego sposobu wyliczenia prewskaznika.

(akta kontroli: t. VI str. 7, 41-42)

W kontrolowanym okresie do NSA:

- w związku z decyzjami wydanymi w 2020 r.<sup>80</sup> wniesiono 25 skarg kasacyjnych, w tym 20 przez Dyrektora IAS. Niekorzystne dla Dyrektora IAS orzeczenia NSA zapadły w trzech sprawach (wszystkie dotyczyły skarg wniesionych przez Dyrektora IAS);
- w związku z decyzjami wydanymi w 2021 r. wniesiono 14 skarg kasacyjnych, w tym dziewięć przez Dyrektora IAS. Niekorzystne dla Dyrektora IAS orzeczenie NSA zapadło w jednej sprawie (sprawa ta nie dotyczyła skargi wniesionej przez Dyrektora IAS).

Porównawczo, w przypadku decyzji wydanych w 2019 r. wniesiono 24 skargi kasacyjne, w tym 17 przez Dyrektora IAS. Nie zapadły niekorzystne orzeczenia NSA wydane w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych.

(akta kontroli: t. IV str. 377-378)

**b)** Dyrektor IAS w zakresie dotyczącym decyzji wydanych w II instancji, w odniesieniu do decyzji organów I instancji, powziętych po postępowaniach podatkowych ogółem przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, wydał<sup>81</sup>:

- w 2020 r. 269 decyzji, spośród których do WSA zaskarżono 109 (40,5%);
- w 2021 r. 292 decyzje, spośród których zaskarżono 123 (42,1%); w tym w I półroczu 147 decyzji, z których zaskarżono 76 (51,7%);
- w I półroczu 2022 r. 81 decyzji, z których zaskarżono 40, tj. 49,4%.

W przypadku decyzji Dyrektora IAS zaskarżonych do WSA:

- WSA na 40 rozstrzygnięć<sup>82</sup> dotyczących decyzji z 2020 r. uchylił (lub częściowo uchylił) dziewięć decyzji, tj. 22,5% (mniej o 5,3 punktu procentowego względem 2019 r., gdy na 97 wydanych rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo) 27 decyzji);

<sup>79</sup> Orzeczenia prawomocne.

<sup>80</sup> Co do których następnie wydane zostało orzeczenie WSA.

<sup>81</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), dalej analogicznie, bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p., umarzających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w okresie wskazanym (i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono).

<sup>82</sup> Orzeczenia prawomocne.

- WSA na siedem rozstrzygnięć dotyczących decyzji z 2021 r. nie uchylił (w tym częściowo) żadnej decyzji;
- WSA nie rozstrzygnął, żadnej ze spraw w odniesieniu do zaskarżonych decyzji Dyrektora IAS, wydanych w II instancji w I półroczu 2022 r.

Liczba skarg kasacyjnych wniesionych do NSA kształtowała się następująco:

- w związku z decyzjami wydanymi w 2020 r.<sup>83</sup> wniesiono 29 skarg kasacyjnych, w tym 22 przez Dyrektora IAS. Niekorzystne dla Dyrektora IAS orzeczenia NSA zapadło w siedmiu sprawach (w tym pięć z nich dotyczyło skarg wniesionych przez Dyrektora IAS);
- w związku z decyzjami wydanymi w 2021 r. wniesiono 13 skarg kasacyjnych, w tym dziewięć przez Dyrektora IAS. Niekorzystne dla Dyrektora IAS orzeczenia NSA zapadło w jednej sprawie (sprawa ta nie dotyczyła skargi wniesionej przez Dyrektora IAS).

Porównawczo, w przypadku decyzji wydanych w 2019 r. wniesiono 30 skarg kasacyjnych, w tym 22 przez Dyrektora IAS. Niekorzystne dla Dyrektora IAS orzeczenie NSA zapadło w jednej sprawie (która dotyczyła skargi wniesionej przez Dyrektora IAS).

(akta kontroli: t. IV str. 379-380)

**c)** Dyrektor IAS w zakresie dotyczącym decyzji wydanych w II instancji, w odniesieniu do decyzji organów I instancji powziętych po kontrolach przeprowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej<sup>84</sup>, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, wydał<sup>85</sup>:

- w 2020 r. 47 decyzji, spośród których do WSA zaskarżono 26 (55,3%);
- w 2021 r. 21 decyzji, spośród których do WSA zaskarżono 11 (52,4%); w tym w I półroczu dziewięć decyzji, z których zaskarżono cztery (44,4%);
- w I półroczu 2022 r. pięć decyzji, z których do WSA zaskarżono trzy (60,0%).

W okresie objętym kontrolą relacje udziału decyzji zaskarżonych do WSA były wyższe od takiej relacji w 2019 r., w którym na 81 wydanych przez Dyrektora IAS decyzji w II instancji zaskarżono do WSA 31 decyzji (38,3%).

W przypadku zaskarżonych do WSA decyzji Dyrektora IAS:

- WSA na sześć rozstrzygnięć<sup>86</sup>, dotyczących decyzji z 2020 r. uchylił (w tym częściowo uchylił) trzy decyzje, tj. 50,0% (mniej o 14,3 punktu procentowego względem 2019 r., gdy na 14 wydanych rozstrzygnięć uchylił (w tym częściowo) dziewięć decyzji);
- WSA nie rozstrzygnął żadnej ze spraw w odniesieniu do zaskarżonych decyzji Dyrektora IAS, wydanych w II instancji w 2021 r. i w I półroczu 2022 r.

(akta kontroli: t. IV str. 381)

Głównymi przyczynami uchylania przez WSA decyzji wydanych w 2020 r. w II instancji (w odniesieniu do decyzji organów I instancji, powziętych po kontrolach przeprowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej, stanowiących dochody budżetu państwa) było: [1] niedokonanie przez organy podatkowe rzetelnej oceny transakcji realizowanych bezpośrednio pomiędzy stroną a konkretnymi kontrahentami pod kątem całokształtu okoliczności faktycznych dotyczących współpracy tych podmiotów; [2] brak rzetelnej oceny okoliczności sprawy w odniesieniu do specyfiki branży; [3] pozbawienie strony prawa do obrony oraz skutecznego zaskarżenia

<sup>83</sup> Co do których wydane zostało następnie orzeczenie WSA.

<sup>84</sup> Dane o wszystkich decyzjach Dyrektora IAS dotyczących postępowań kontrolnych prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

<sup>85</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), dalej analogicznie, bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p. umarżających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w okresie wskazanym i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono.

<sup>86</sup> Orzeczenia prawomocne.

ustaleń poczynionych na podstawie materiałów z postępowań karnych prowadzonych wobec kontrahentów; [4] nie odniesienie się przez organy podatkowe do oceny sposobu weryfikacji kontrahentów dokonywanej przez stronę, niewykazanie jakie działania były prawidłowe, niewskazanie jakie okoliczności i dokumenty towarzyszyły konkretnym transakcjom; [5] niezastosowanie się do wykładni uchwały siedmiu sędziów NSA z 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21), poprzez brak oceny organu wyrażonej w decyzji w zakresie zasadności wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej, a także czy jego wszczęcie miało charakter instrumentalny oraz stosowanie tez wyrażonych w ww. uchwale NSA, również w stosunku do rozstrzygnięć organów wydanych przed jej podjęciem; [6] niezastosowanie się do wykładni ww. uchwały siedmiu sędziów NSA (na tej podstawie WSA przyjął, że organ błędnie uznał, że podatnik uzyskiwał przychody z najmu/dzierżawy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej).

(akta kontroli: t. VI str. 8, 47-49, 119-136)

Skargi kasacyjne dotyczące decyzji Dyrektora IAS kształtowały się następująco:

- w związku z decyzjami wydanymi w 2020 r. wniesiono siedem skarg kasacyjnych, w tym sześć przez Dyrektora IAS; niekorzystne dla Dyrektora IAS orzeczenie NSA zapadło w dwóch sprawach;
- w związku z decyzjami wydanymi w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. nie wniesiono skarg kasacyjnych do NSA.

Porównawczo, w przypadku decyzji wydanych w 2019 r. wniesiono 10 skarg kasacyjnych, w tym dziewięć przez Dyrektora IAS. Niekorzystne dla Dyrektora IAS orzeczenia NSA zapadły w czterech sprawach (z których trzy dotyczyły skarg wniesionych przez Dyrektora IAS).

(akta kontroli: t. IV str. 381)

**d)** Dyrektor IAS w zakresie dotyczącym decyzji wydanych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji, powziętych w przedmiocie podatku VAT lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi<sup>87</sup>:

- w 2020 r. nie wydał żadnej decyzji<sup>88</sup>;
- w 2021 r. wydał 28 decyzji, spośród których żadna nie została zaskarżona do WSA; w tym w I półroczu wydał trzy decyzje;
- w I półroczu 2022 r. wydał 10 decyzji, spośród których żadna nie została zaskarżona do WSA.

W 2019 r. na 22 wydane przez Dyrektora IAS decyzje żadna nie została zaskarżona do WSA.

W konsekwencji w latach 2020-2022 (I półrocze), a także w 2019 r. nie wnoszono skarg kasacyjnych do NSA.

Dyrektor IAS wskazał, że w jego ocenie o zadowalającej jakości wydawanych rozstrzygnięć świadczy fakt, że nie zostały na nie złożone skargi do sądu administracyjnego, co pozwala na uznanie, że strona zgadzała się ze stanowiskiem organu.

(akta kontroli: t. IV str. 377-378, 382; t. VI str. 8-9; t. VII str. 1-2)

**2.4.** Zastępca Dyrektora IAS wskazał m.in., że monitorowanie czasu rozpatrywania odwołań przez IAS oraz identyfikowanie postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem odbywało się poprzez bieżący nadzór kierownictwa sprawowany w procesie prowadzenia postępowań, omawiania spraw z pracownikami, weryfikacji przygotowywanych dokumentów i rozstrzygnięć. Sprawy zidentyfikowane jako

<sup>87</sup> Decyzje w sprawie określenia/ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (straty/dochodu), dalej analogicznie, bez decyzji wydanych na podstawie art. 208 o.p. umarzających postępowanie podatkowe. Decyzje wydane w okresie wskazanym i doręczone bez względu na okres, w którym je doręczono.

<sup>88</sup> Nie został wniesiony żaden środek zaskarżenia od przedmiotowych decyzji wydanych w I instancji.

zagrożone przedawnieniem przydzielane były co do zasady na pracowników w danym momencie najmniej obciążonych, a w wyjątkowych sytuacjach w trakcie prowadzonego postępowania ich realizację powierzano innym pracownikom, tak aby ich załatwienie nastąpiło przed terminem przedawnienia.

Celem prowadzenia monitoringu i identyfikowania spraw zagrożonych pośród narzędzi informatycznych wykorzystywano w szczególności kartę monitoringu prowadzonych postępowań, w tym zagrożonych przedawnieniem zobowiązania podatkowego, stanowiącą załącznik nr 3 do Rekomendacji Szefa KAS w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych oraz sprawozdania kwartalne dotyczące liczby i zakresu spraw zakończonych i spraw w toku<sup>89</sup>. Dane z tych sprawozdań pochodziły z informacji przekazywanych przez organy podległe i komórki orzecznicze IAS.

(akta kontroli: t. VI str. 9, 49-51, 119-136)

Średni czas trwania postępowań w poszczególnych kategoriach spraw prezentował się następująco:

a) średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji przeprowadzonych po postępowaniu urzędu skarbowego (ogółem) od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji wynosił:

- w 2019 r.: 196 dni;
- w 2020 r.: 210 dni (wydłużenie względem 2019 r. o 14 dni, tj. 7,1%);
- w 2021 r.: 152 dni (skrócenie względem 2019 r. o 44 dni, tj. 22,4% oraz względem 2020 r. o 58 dni, tj. 27,6%), w tym w I półroczu 2021 r.: 168 dni;
- w II półroczu 2022 r.: 94 dni (skrócenie względem I półrocza 2021 r. o 74 dni, tj. 44,0%);

średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji przeprowadzonych po postępowaniu urzędu skarbowego (ogółem) od dnia otrzymania odwołania do doręczenia decyzji wynosił:

- w 2019 r.: 213 dni;
- w 2020 r.: 218 dni (wydłużenie względem 2019 r. o pięć dni, tj. 2,3%);
- w 2021 r.: 161 dni (skrócenie względem 2019 r. o 52 dni, tj. 24,4% oraz względem 2020 r. o 57 dni, tj. 26,1%), w tym w I półroczu 2021 r.: 181 dni;
- w II półroczu 2022 r.: 102 dni (skrócenie względem I półrocza 2021 r. o 79 dni, tj. 43,6%);

b) średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji powziętych po kontroli podatkowej (urzędu skarbowego) od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji wynosił:

- w 2019 r.: 228 dni;
- w 2020 r.: 234 dni (wydłużenie względem 2019 r. o sześć dni, tj. 2,6%);
- w 2021 r.: 182 dni (skrócenie względem 2019 r. o 46 dni, tj. 20,2% oraz względem 2020 r. o 52 dni, tj. 22,2%), w tym w I półroczu 2021 r.: 186 dni;
- w II półroczu 2022 r.: 111 dni (skrócenie względem I półrocza 2021 r. o 75 dni, tj. 40,3%);

średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji, powziętych po kontroli podatkowej (urzędu skarbowego) od dnia otrzymania odwołania do doręczenia decyzji wynosił:

- w 2019 r.: 243 dni;
- w 2020 r.: 242 dni (skrócenie względem 2019 r. o jeden dzień, tj. 0,4%);

<sup>89</sup> Obszerne sprawozdanie, obejmujące sprawy w I i II instancji, w tym po kontrolach podatkowych oraz prezentujące różnego rodzaju dane w tym m.in. czas prowadzenia postępowań, liczbę spraw zagrożonych przedawnieniem ustawowym, wartość przedmiotu sporu, obciążenie pracą poszczególnych jednostek podległych i komórek IAS.

- w 2021 r.: 194 dni (skrócenie względem 2019 r. o 49 dni, tj. 20,2% oraz względem 2020 r. o 48 dni, tj. 19,8%), w tym w I półroczu 2021 r.: 201 dni;
  - w II półroczu 2022 r.: 119 dni (skrócenie względem I półrocza 2021 r. o 82 dni, tj. 40,8%);
- c) średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji powziętych po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej, od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji wynosił:
- w 2019 r.: 400 dni;
  - w 2020 r.: 302 dni (skrócenie względem 2019 r. o 98 dni, tj. 24,5%);
  - w 2021 r.: 273 dni (skrócenie względem 2019 r. o 127 dni, tj. 31,8% oraz względem 2020 r. o 29 dni, tj. 9,6%), w tym w I półroczu 2021 r.: 282 dni;
  - w II półroczu 2022 r.: 109 dni (skrócenie względem I półrocza 2021 r. o 109 dni, tj. 61,3%);
- średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji powziętych po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej, od dnia otrzymania odwołania do doręczenia decyzji wynosił:
- w 2019 r.: 409 dni;
  - w 2020 r.: 318 dni (skrócenie względem 2019 r. o 91 dzień, tj. 22,2%);
  - w 2021 r.: 283 dni (skrócenie względem 2019 r. o 126 dni, tj. 30,8% oraz względem 2020 r. o 35 dni, tj. 11,0%), w tym w I półroczu 2021 r.: 291 dni;
  - w II półroczu 2022 r.: 121 dni (skrócenie względem I półrocza 2021 r. o 110 dni, tj. 58,4%);
- d) średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji powziętych po postępowaniu podatkowym UCS w sprawie podatku VAT lub akcyzy od importu towarów od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji wynosił:
- w 2019 r.: 65 dni;
  - w 2020 r. nie wydano decyzji w tym przedmiocie;
  - w 2021 r.: 60 dni (skrócenie względem 2019 r. o pięć dni, tj. 7,7%), w tym w I półroczu 2021 r.: 49 dni;
  - w II półroczu 2022 r.: 42 dni (skrócenie względem I półrocza 2021 r. o siedem dni, tj. 14,3%);
- średni czas trwania postępowań podatkowych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji powziętych po postępowaniu podatkowym UCS w sprawie podatku VAT lub akcyzy od importu towarów od dnia otrzymania odwołania do doręczenia decyzji wynosił:
- w 2019 r. (porównawczo): 70 dni;
  - w 2020 r. nie wydano decyzji w II instancji w tym przedmiocie;
  - w 2021 r.: 63 dni (skrócenie względem 2019 r. o siedem dni, tj. o 24,6%), w tym w I półroczu 2021 r.: 63 dni;
  - w II półroczu 2022 r.: 46 dni (skrócenie względem I półrocza 2021 r. o 17 dni, tj. o 27,0%).

(akta kontroli: t. IV str. 354, 383)

Jako główne przyczyny prowadzenia postępowań dłużej niż dwa miesiące, tj. w terminie dłuższym niż określony w art. 139 § 3 o.p., Zastępca Dyrektora IAS wskazał: [1] prowadzenie analizy obszernego materiału dowodowego, w tym licznych protokołów przesłuchań świadków; [2] konieczność uzupełniania materiału dowodowego pochodzącego z postępowań dotyczących tego samego podatnika w zakresie innego podatku; [3] konieczność umożliwienia stronie wypowiedzenia się w zakresie zgromadzonego materiału dowodowego; [4] kilkakrotne uzupełniania odwołania przez podatnika; [5] wielokrotne składanie wniosków dowodowych przez stronę, w tym w krótkim czasie przed upływem terminu załatwienia sprawy;

[6] gromadzenie materiału dowodowego w zakresie dokumentacji związanej z przedawnieniem zobowiązania podatkowego.

Dodatkowo, w zakresie spraw prowadzonych w II instancji w odniesieniu do decyzji organów I instancji powziętych po kontroli podatkowej urzędu skarbowego Zastępca Dyrektora IAS wskazała na: [1] charakter prowadzonych spraw (tj. sprawy w zakresie podatku VAT po kontroli podatkowej, bądź kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej, są zasadniczo bardziej skomplikowane niż sprawy wszczynane na wniosek strony lub wszczęte bez uprzedniej kontroli, sprawy te są najczęściej wielowątkowe, obszerne, przeważnie dotyczące oszustw podatkowych i tzw. karuzel podatkowych); [2] liczebność wniosków dowodowych zarówno zawartych w odwołaniach, jak i na etapie prowadzenia postępowania w II instancji; [3] kształtującą się linię orzecniczą wymagającą od organów podatkowych ponawiania przesłuchań świadków (którzy np. byli na daną okoliczność przesłuchani już w organach karnych – zdaniem sądów strona postępowania powinna mieć możliwość zadawania pytań świadkom, a jest to niemożliwe przy włączaniu do materiału dowodowego postępowania przesłuchań z postępowań karnych); [4] kształtującą się po wyroku TSUE C-189/18 z 16 grudnia 2019 r. linią orzecniczą wymagającą od organów podatkowych gromadzenia wszystkich dowodów źródłowych na okoliczności przywołane w uzasadnieniu decyzji, co powoduje konieczność występowania do innych organów rozliczających kontrahentów podatnika, wobec którego toczy się dane postępowanie o przesłanie kopii dokumentów zgromadzonych w aktach odrębnych postępowań; [5] zawieszenie w 2020 r. biegu terminów procesowych w okresie stanu zagrożenia epidemicznego i kolejno stanu epidemii COVID-19.

(akta kontroli: t. IV str. 383; t. VI str. 9, 52-54, 119-136)

Według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r. liczba zatrudnionych w IAS osób prowadzących postępowania podatkowe dotyczące podatków stanowiących dochody budżetu państwa wynosiła 70, w tym 54 osoby, tj. 77,1% z co najmniej dwuletnim doświadczeniem. Na koniec grudnia 2020 r. było to 75 osób (w tym 63 osoby, tj. 84,0% z co najmniej dwuletnim doświadczeniem), natomiast na dzień 31 grudnia 2021 r. były to 73 osoby (w tym 64 osoby, tj. 87,7% z co najmniej dwuletnim doświadczeniem). Według stanów na 30 czerwca 2021 r. i 2022 r. zatrudniano odpowiednio 70 i 66 osób prowadzących postępowania podatkowe, w tym odpowiednio 62 i 63 osoby, tj. odpowiednio 88,6% i 95,0% z co najmniej dwuletnim doświadczeniem.

Liczba osób nowozatrudnionych w 2019 r. wynosiła dziewięć, z czego siedem osób (77,8%) nie posiadało doświadczenia w pracy w administracji skarbowej. W 2020 r. zatrudniono cztery osoby (wszystkie bez doświadczenia w administracji skarbowej), a w 2021 r. cztery osoby<sup>90</sup>, w tym trzy bez doświadczenia w administracji skarbowej (75,0%).

Zastępca Dyrektora IAS wskazała, że różnica w zatrudnieniu według stanu na koniec I półrocza 2022 r. wynika z fluktuacji kadr m.in. w związku z przejściem na emeryturę lub odejściem do innego pracodawcy.

(akta kontroli: t. IV str. 384; t. VI str. 9-10, 14)

**2.5.** Szczegółowym badaniem kontrolnym objęto prowadzenie w IAS, postępowań odwoławczych dotyczących łącznie 13 spraw<sup>91</sup>, w których w I instancji wydano

<sup>90</sup> W I półroczu 2021 r. zatrudniono trzy z tych osób, w tym we wszystkich tych przypadkach bez doświadczenia w administracji skarbowej.

<sup>91</sup> Przy czym w odniesieniu do części spraw w IAS występowały przypadki prowadzenia więcej niż jednego postępowania odwoławczego, co wynikało np. z ponownego wniesienia odwołania od decyzji organu podatkowego I instancji, wydanej w wyniku wcześniejszego uchylecia decyzji i skierowania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez Dyrektora IAS.



decyzje obejmujące zobowiązania podatkowe opiewające na łączną kwotę 51 984,5 tys. zł.

Przeprowadzone badania kontrolne wykazały m.in., że:

- w pięciu przypadkach postępowania prowadzone w II instancji zostały rozstrzygnięte w terminie określonym w art. 139 § 3 o.p., tj. w ciągu dwóch miesięcy;
- w siedmiu przypadkach postępowania te były przedłużane, tj. Dyrektor IAS, stosownie do wymogu określonego w art. 140 § 1 o.p. zawiadamiał stronę o przyczynach niedotrzymania terminu i wskazywał nowy termin załatwienia sprawy;
- w jednym przypadku stwierdzono, że postępowanie odwoławcze było prowadzone nierzetelnie, gdyż wystąpiła nieuzasadniona zwłoka w jego podjęciu, co skutkowało m.in. tym, że pomimo niedotrzymania ustawowego terminu załatwienia sprawy, strona nie była o tym zawiadamiana i nie wyznaczano nowego terminu, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w pozostałych zbadanych postępowaniach nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w ich prowadzeniu;
- jako przyczynę niedotrzymania terminu i wyznaczania nowego terminu załatwienia sprawy wskazywano m.in. na: konieczność analizy zgromadzonego, obszernego materiału dowodowego, konieczność umożliwienia stronie zapoznania się z zgromadzonym materiałem dowodowym, jak również zakończenie czynności związanych z uzyskaniem dodatkowych informacji do oceny możliwości merytorycznego rozpatrzenia wniesionego odwołania lub mogących mieć wpływ na wynik postępowania odwoławczego;
- pośród zbadanych postępowań, najkrótsze z nich trwało 15 dni licząc (czasokres) od dnia otrzymania odwołania i wydania decyzji oraz 16 dni licząc od dnia otrzymania odwołania do doręczenia decyzji. Najdłuższe postępowanie w II instancji trwało odpowiednio 655 i 659 dni;
- w czterech przypadkach Dyrektor IAS umorzył postępowanie ze względu na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia. W uzasadnieniach tych decyzji jako powody przedawnienia zobowiązania podatkowego wskazywano na: [1] okoliczności związane z wydaniem przez organ I instancji zarządzeń zabezpieczenia przed doręczeniem decyzji o zabezpieczeniu. W tym przypadku postępowanie odwoławcze było prowadzone nierzetelnie, o czym szerzej poniżej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*; [2] nedoręczenie przez organ I instancji pełnomocnikowi strony zawiadomienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, a przy tym brak możliwości uznania zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (w dwóch przypadkach, w tym w jednym z nich decyzja dyrektora IAS została poprzedzona prawomocnym wyrokiem NSA co do tej okoliczności); [3] wadliwe uznanie przez organ I instancji, że postawione przez prokuratora zarzuty dotyczą okresu objętego postępowaniem podatkowym;
- jako przyczyny uchylania przez Dyrektora IAS decyzji organu I instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia wskazywano w głównej mierze na niedostateczne wyjaśnienie i udokumentowanie stanu faktycznego oraz naruszenie obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego przez organ I instancji, tj. naruszenie art. 122 o.p. i 187 o.p.;
- w przypadku jednego postępowania odwoławczego, które zostało wszczęte 5 stycznia 2022 r., Dyrektor IAS po podjęciu przez siedmiu sędziów NSA uchwały<sup>92</sup> dotyczącej analogicznego stanu prawnego i faktycznego wydał

<sup>92</sup> Z 25 kwietnia 2022 r. (sygn. akt II FPS 1/22).

31 sierpnia 2022 r. postanowienie o niedopuszczalności odwołania (Dyrektor IAS na podstawie przywołanej uchwały uznał, że nie zostało wszczęte postępowanie podatkowe). Postanowienie to zakończyło trzecie postępowanie odwoławcze prowadzone w przedmiotowej sprawie (w przypadku poprzednich dwóch postępowań dyrektor IAS uchylał decyzję w całości i przekazywał sprawę do ponownego rozpatrzenia do organu I instancji).

(akta kontroli: t. VIII str. 1-280)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W jednej z 13 objętych badaniem kontrolnym spraw stwierdzono, że mimo otrzymania w dniu 7 sierpnia 2019 r. z sądu administracyjnego akt postępowania w IAS nie podjęto niezwłocznych czynności ukierunkowanych na załatwienie sprawy, a w konsekwencji Dyrektor IAS wydał decyzję rozstrzygającą (uchylającą w wykonaniu wyroku NSA decyzję organu I instancji i umarzającą postępowanie w sprawie) w dniu 30 kwietnia 2021 r., tj. dopiero po ponad 20 miesiącach od przekazania akt postępowania przez sąd administracyjny. Jednocześnie, w związku z rozpatrywaniem sprawy doszło do naruszenia art. 139 § 3<sup>93</sup> i art. 140 § 1 o.p.<sup>94</sup>, gdyż sprawa nie została załatwiona w terminie dwóch miesięcy, a strona postępowania nie była informowana o niezakończeniu sprawy w terminie i nie wyznaczono nowego terminu jej załatwienia.

Naczelnik Wydziału Podatków od Towarów i Usług w IAS wyjaśniła, że powyższe wynikało m.in. z: [1] niezarejestrowania przez pracownika w systemie kancelaryjnym nowej sprawy z chwilą, gdy wpłynęły akta sprawy z sądu administracyjnego. Naczelnik wskazała także, że powyższe mogło być spowodowane oczekiwaniem na wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego, tak jak zazwyczaj sądy orzekały, a w tej sprawie NSA rozstrzygnął także w zakresie decyzji organu odwoławczego uchylając ją; [2] pismo, za którym następował zwrot akt, nie zostało przypisane do żadnej sprawy zatem nie zainicjowano czynności powodującej konieczność ponownego przeprowadzenia postępowania odwoławczego; [3] występującej od grudnia 2020 r. absencji pracownika. Naczelnik wskazała również, że „gdy okazało się, że nieobecność pracownika może się przedłużać, Kierownik Działu dokonał szczegółowej kontroli spraw pracownika, w tym sprawdzenia fizycznego akt, w wyniku czego powiązано zwrot akt z wyrokiem NSA i wydano przedmiotową decyzję”.

(akta kontroli: t. VIII str. 14, 25-26, 92-107, 244-247, 279-280)

2. W przypadku jednej<sup>95</sup> z 13 skontrolowanych spraw nierzetelnie zweryfikowano w IAS w lipcu 2019 r. prawidłowość ustanowienia przez organ I instancji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Nie uznano, że zabezpieczenie jest nieskuteczne, mimo że tak było<sup>96</sup>. W konsekwencji prowadzono do kwietnia 2021 r. postępowanie odwoławcze, w toku którego – jak wynika z decyzji

<sup>93</sup> Stosownie do art. 139 § 3 o.p. załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a sprawy w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy – nie później niż w ciągu 3 miesięcy.

<sup>94</sup> Stosownie do art. 140 § 1 o.p. o każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy.

<sup>95</sup> W przypadku której odwołanie wpłynęło do IAS 4 lipca 2019 r.

<sup>96</sup> W dniu 24 czerwca 2015 r. organ I instancji wydał decyzję o zabezpieczeniu, jak również w tej samej dacie wystawił zarządzenia zabezpieczenia należności pieniężnych określonych w przywołanej decyzji. Decyzję i zarządzenia zabezpieczenia zostały równolegle wysłane do strony za pośrednictwem operatora pocztowego. Zostały one odebrane przez stronę w dniu 30 czerwca 2015 r. Tymczasem z obowiązujących wówczas uregulowań wynikało, że wydanie zarządzenia zabezpieczenia możliwe było dopiero po skutecznym doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu. Tym samym nie wystąpiły przesłanki pozwalające uznać, że bieg przedawnienia został zawieszony lub nie rozpoczął się.

Dyrektora IAS z dnia 19 kwietnia 2021 r. – zobowiązania podatkowe uległy przedawnieniu z dniem 31 grudnia 2019 r. (na łączną kwotę 484 102 zł) oraz 31 grudnia 2020 r. (na łączną kwotę 521 687 zł).

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił m.in., że „organ odwoławczy był w przeświadczeniu, że bieg terminu przedawnienia został zawieszony z dniem doręczenia zarządzeń zabezpieczających, co dawało podstawy do prowadzenia postępowania odwoławczego. Swoje stanowisko opierał na okoliczności, iż Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, w sprawach w których miało miejsce wydanie i skuteczne doręczenie zarządzeń zabezpieczających, nie kwestionował zawieszenia biegu terminu przedawnienia. WSA we Wrocławiu w sprawach, w których uprzednio procedował nie badał kwestii doręczenia decyzji zabezpieczającej i nie dokonywał oceny czy zarządzenia zabezpieczające (...) były wydane i doręczone po doręczeniu decyzji zabezpieczającej. W analogicznej sprawie jak niniejsza, fakt zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych nie był kwestionowany zarówno przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (wyrok z 20 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 254/17), jak i Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok z 12 kwietnia 2019 r., sygn. akt I FSK 1796/16). Dopiero wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 17 lutego 2021 r., sygn. akt I SA/Wr 390/20 w powyższej sprawie, wydany po wyroku NSA – data wpływu do tut. organu 5 marca 2021 r. – spowodował powzięcie przez tut. organ wątpliwości w zakresie prawidłowego zawieszenia biegu terminu przedawnienia w badanej sprawie”.

NIK nie podziela stanowiska zaprezentowanego w przywołanych wyjaśnieniach. W ocenie NIK z orzecznictwa sądowego, a także literatury omawianego zagadnienia, tj. orzeczeń i stanowisk formułowanych przed datą wpływu odwołania do IAS, wynikało, że działanie organu I instancji, w tym zakresie było wadliwe. NIK stwierdza przy tym, że okoliczność ta powinna zostać dostrzeżona w IAS na początkowym etapie postępowania odwoławczego, a nie 2021 r., tj. po upływie co najmniej 17 miesięcy od wpływu odwołania do IAS. Potwierdzeniem tej okoliczności jest m.in. korespondencja wewnętrzna prowadzona w IAS w odniesieniu do przedmiotowego postępowania odwoławczego. Naczelnik Wydziału Podatku od Towarów i Usług, Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej, Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier w IAS wystąpił dniu 10 marca 2021 r. do Wydziału Spraw Wierzycielskich, Egzekucji Administracyjnej i Rachunkowości Podatkowej w IAS z prośbą o zajęcie stanowiska w przedmiocie uznania, bądź nieuznania za prawidłowe doręczenia decyzji o zabezpieczeniu oraz zarządzeń zabezpieczenia w tym samym dniu, a w odpowiedzi z 16 marca 2021 r. wskazano m.in. na orzecznictwo NSA (wyrok z 20 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 393/12; z 15 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1204/11; z 25 maja 2010 r., o sygn. akt II FSK 112/09). Ponadto w odpowiedzi Pierwszego Działu Spraw Wierzycielskich wskazano m.in., że „w przedstawionej sprawie zasadnicze znaczenie ma zmiana stanu prawnego, wprowadzonego art. 2 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649). Zgodnie z ww. przepisem, w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r. poz. 1619, z późn. zm.) wprowadzono w art. 155b (gdzie po § 1 dodano § 1a) w brzmieniu: „§ 1a. W przypadku gdy doręczenie odpisu zarządzenia po doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, mogłoby utrudnić lub udaremnić dokonanie zabezpieczenia, organ egzekucyjny lub egzekutor wraz z odpisem zarządzenia zabezpieczenia doręcza zobowiązanemu tę decyzję o zabezpieczeniu”. Nowa regulacja weszła w życie 1 stycznia 2016 r. i stanowiła zalegalizowanie stosowanej przez organy podatkowe procedury. Dopiero od tego dnia

*wprowadzono alternatywny sposób doręczenia poprzez umożliwienie doręczenia zobowiązanemu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, wraz z odpisem zarządzenia zabezpieczenia. Zauważyć jednak należy, że przepis ten ma zastosowanie do decyzji wydanych po 1 stycznia 2016 r.”.*

(akta kontroli: t. VIII str. 36-37, 40-47, 52-81, 268-273)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W zakresie związanym z prowadzeniem postępowań odwoławczych w IAS osiągnięto co do zasady poprawę lub utrzymanie na poziomie zbliżonym do poprzednich okresów zarówno jakości decyzji wydanych w II instancji przez Dyrektora IAS, rozumianej jako relacja liczby decyzji uchylonych przez sądy administracyjne do liczby rozstrzygnięć sądowych, jak i średniego czasu trwania postępowań podatkowych w IAS. W latach 2020-2022 (I półrocze) osiągnięto także w dwóch z trzech przypadków wartości badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS. Natomiast w związku z nieosiągnięciem w 2020 r. miernika: „Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA” identyfikowano przyczyny takiego stanu oraz podejmowano działania zaradcze. NIK dostrzega przy tym, że prowadzenie postępowań podatkowych nie było przedmiotem kontroli wewnętrznej w komórkach organizacyjnych Izby, a także nie było przedmiotem audytu wewnętrznego. Prowadzenie postępowań odwoławczych w IAS realizowane było na ogół prawidłowo, niemniej w dwóch z 13 zbadanych spraw stwierdzono nieprawidłowości polegające na: [1] niepodjęciu, w związku z wpływem do IAS wyroku sądu oraz akt postępowania, bezzwłocznych czynności mających na celu uchylene decyzji organu pierwszej instancji w całości i umorzenie postępowania w sprawie; [2] nierzetelnym zweryfikowaniu przez IAS prawidłowości ustanowienia przez organ I instancji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

## IV. Uwagi i wnioski

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

Uwagi

Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

Wnioski

1. Bieżące monitorowanie realizacji przez podległe urzędy obowiązków w zakresie przekazywania informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń, sformułowanych w wyniku kontroli przeprowadzonych przez Dyrektora IAS.
2. Podjęcie działań zapewniających przystępowanie do rozpatrywania spraw niezwłocznie po otrzymaniu akt z sądu administracyjnego oraz rzetelne weryfikowanie prawidłowości ustanawiania przez organ I instancji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

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

Wrocław, 25 listopada 2022 r.

Kontrolerzy:  
Jakub Mucha  
Główny specjalista kontroli  
państwowej

.....  
*podpis*

Grzegorz Fikus  
Główny specjalista kontroli  
państwowej

.....  
*podpis*

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura we Wrocławiu

Dyrektor  
z up. p.o. Wicedyrektor  
Artur Urban

.....  
*podpis*