



## NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.021.03.2022

**Pan  
Sebastian Małachowski  
Naczelnik Urzędu Skarbowego  
Wrocław Stare-Miasto**

Urząd Skarbowy  
Wrocław Stare-Miasto  
ul. Inowrocławska 4  
53-654 Wrocław

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Wrocław Stare Miasto <sup>1</sup> , ul. Inowrocławska 4, 53-654 Wrocław.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Sebastian Małachowski, Naczelnik Urzędu od 1 lutego 2020 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki pełniła uprzednio Maria Wojtowicz, Naczelnik Urzędu w okresie od 15 maja 2018 r. do 31 stycznia 2020 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Kontrola podatkowa. 2) Postępowanie podatkowe. 3) Postępowanie egzekucyjne.
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>2</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Ziemowit Florkowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LWR/150/2022 z 5 sierpnia 2022 r. 2. Ryszard Puchała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/166/2022 z 13 września 2022 r. 3. Anna Łuczak, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/171/2022 z 16 września 2022 r. 4. Bernard Sosulski, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/161/2022 z 25 sierpnia 2022 r.

(akta kontroli: tom I, str. 1-6, 662-663)

---

<sup>1</sup> Dalej: Urząd.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623. Dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>3</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność kontrolowanej jednostki w zakresie dotyczącym prowadzenia kontroli podatkowej, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

W ocenie NIK rzetelnie i zgodnie z zasadami określonymi ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>4</sup> prowadzono w Urzędzie kontrole rozliczenia podatków oraz postępowania podatkowe. Także rzetelnie i prawidłowo, w kontekście obowiązujących przepisów i wprowadzonych w Urzędzie zasad, prowadzone były działania wierzyciela, a następnie postępowania egzekucyjne. Stwierdzona nieprawidłowość, dotycząca zaprzestania poszukiwania majątku lub dochodów dłużnika po umorzeniu postępowania egzekucyjnego nie miała, ze względu na bezskuteczność tego postępowania, decydującego wpływu na kontrolowaną działalność.

Urząd nie w pełnym zakresie osiągnął cele założone w związku z jego działalnością, czego wyrazem była niższa od oczekiwanej przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej<sup>5</sup> wartość niektórych mierników tej działalności. Odnosiło się to do trzech z pięciu mierników dotyczących działalności kontrolnej, oraz jednego z pięciu mierników ustalonych dla egzekucji należności. W 2020 r. nie osiągnięto bowiem wymaganego poziomu miernika kontroli pozytywnych oraz miernika efektywności egzekucji. Natomiast na koniec I półrocza 2022 r. Urząd nie zrealizował miernika efektywności kontroli podatkowych oraz miernika realizacji kontroli dotyczących podatków.

Naczelnik Urzędu monitorował przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym przez Dyrektora IAS a osiągniętymi wynikami i podejmował działania zaradcze w przypadku wystąpienia ryzyka nieosiągnięcia planowanych wartości mierników stopnia realizacji celów.

## III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej<sup>6</sup> kontrolowanej działalności

### OBSZAR

### 1. Kontrola podatkowa

#### Opis stanu faktycznego

1.1. Cele dotyczące jakości i ilości postępowań kontrolnych wyznaczone zostały dla Urzędu przez Dyrektora IAS w ramach planów działalności Dolnośląskiej Izby Administracji Skarbowej<sup>7</sup>. Wynikały one z kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej przyjętych przez Ministra Finansów na lata 2020-2022. Innych mierników działalności Urząd nie stosował i nie otrzymał do realizacji.

W 2020 r. obowiązywał miernik kontroli pozytywnych. Został on skonstruowany na zasadzie udziału zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł w okresie sprawozdawczym w ogólnej liczbie zatwierdzonych kontroli podatkowych. Celem tego miernika było zwiększenie efektywności finansowej kontroli w wyniku uwzględniania kosztów kontroli przy planowaniu zadań kontrolnych. Planowaną wartość miernika określono na poziomie nie mniejszym niż 78%. Kontrolowana jednostka zrealizowała ten miernik na poziomie 70%. Działaniem

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

<sup>4</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Dalej: O.p.

<sup>5</sup> Dalej: Dyrektor IAS.

<sup>6</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>7</sup> Dalej: DIAS.

zaradczym mającym w zamiarze zapobieżenie niezrealizowaniu tego miernika było, ze strony Naczelnika Urzędu, objęcie zwrotów podatków bezpośrednich poszerzonymi czynności sprawdzającymi przy wykorzystaniu nowych narzędzi informatycznych ułatwiających taką weryfikację (JPK, przepływy STIR), bez konieczności wszczęcia kontroli podatkowej.

(akta kontroli: tom I, str. 10-32, 39-100; tom IV, str. 88-96)

W 2021 r. obowiązywały dwa mierniki: [1] skuteczność kontroli dotyczących podatków, oraz [2] sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r.

Pierwszy z nich ukierunkowany był na zwiększenie efektywności finansowej kontroli w wyniku uwzględniania kosztów jej prowadzenia na etapie planowania zadań kontrolnych. Wskaźnik ten został skonstruowany na zasadzie stosunku liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków. Planowaną wartość miernika określono na poziomie nie niższym niż 83,0%. Jednostka wykonała miernik ten na poziomie 86,0%.

Celem zastosowania drugiego z mierników było ograniczenie liczby kontroli długotrwałych, trwających powyżej trzech lat, w ogólnej liczbie kontroli w toku. Wskaźnik ten został skonstruowany na zasadzie porównania liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli podatkowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. do liczby kontroli podatkowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r. Planowaną wartość miernika określono na poziomie wyższym niż 90%. Przyjęcie takiego poziomu miernika miało na celu zakończenie w 2021 r. kontroli długotrwałych. Jednostka wykonała ten miernik na poziomie 100%.

(akta kontroli: tom I, str. 10-32, 101-153)

W 2022 r. obowiązywały dwa mierniki:

[1] efektywność kontroli podatków. Miernik ten został skonstruowany na zasadzie stosunku liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków. Planowaną wartość miernika określono na poziomie nie mniejszym niż 83,0%. Jednostka nie wykonała tego miernika, osiągając efektywność na poziomie 73,0%. Rozbieżność pomiędzy wartością planowaną a zrealizowaną wyniosła 10,0 punktów procentowych;

[2] realizacja kontroli dotyczących podatków. Planowaną wartość miernika określono na poziomie dziewięciu przeprowadzonych kontroli na koniec pierwszego kwartału wskazanego roku oraz 24 kontroli na koniec drugiego kwartału tego roku. Jednostka nie wykonała tego miernika. Na koniec pierwszego kwartału przeprowadziła trzy kontrole, co stanowiło wykonanie planu na poziomie 33,3%. Na koniec drugiego kwartału roku zostało przeprowadzonych 15 kontroli, co stanowiło wykonanie planu na poziomie 62,5%. W ramach działań naprawczych przeprowadzono nabory wewnętrzne oraz zewnętrzne na stanowisko Kierownika Działu Kontroli Podatkowej. W styczniu 2022 r. wyłoniono kandydata, lecz stanowisko zostało obsadzone z dniem 1 czerwca 2022 r.

(akta kontroli: tom I, str. 10-32, 154-224, 588-661; tom IV, str. 88-96)

Urząd w okresie od 2020 r. do końca I półrocza 2022 r. przeprowadził łącznie 67 kontroli podatkowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody

budżetu państwa. W podanym okresie cztery kontrole, tj. 6,0% z ogólnej liczby kontroli dotyczyło podatku dochodowego od osób prawnych<sup>8</sup>, natomiast 52 kontrole, tj. 77,6% z ogólnej liczby kontroli dotyczyło podatku od towarów i usług<sup>9</sup>, w tym 12 kontroli dotyczyło zwrotów podatku VAT.

W 2020 r. przeprowadzono 24 kontrole, tj. 35,8% wszystkich kontroli w badanym okresie. Dwa postępowania kontrolne dotyczyły podatku CIT, 19 kontroli dotyczyło podatku VAT, w tym sześć kontroli dotyczyło zasadności zwrotu podatku VAT. Pozostałe trzy kontrole dotyczyły dochodów budżetu państwa z innych tytułów. W 2021 r. przeprowadzono 29 kontroli, tj. 43,3% wszystkich kontroli w badanym okresie. Jedno postępowanie dotyczyło podatku CIT, 20 postępowań dotyczyło podatku VAT, w tym pięć kontroli dotyczyło zasadności zwrotu podatku VAT. Pozostałe osiem postępowań dotyczyło dochodów budżetu państwa z innych tytułów. W I półroczu 2022 r. przeprowadzono łącznie 14 kontroli, z czego 13 kontroli dotyczyło podatku VAT (w tym jedna kontrola dotyczyła zasadności zwrotu podatku VAT), a jedna kontroli dochodów budżetu państwa z innych tytułów. W porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego zakończono taką samą ilość postępowań kontrolnych.

Liczba postępowań kontrolnych zakończonych w 2019 r. wynosiła 79. Różnica w liczbie zakończonych postępowań kontrolnych pomiędzy 2019 r. a latami 2020 i 2021 wynikała z ogłoszonego stanu epidemii COVID-19 i związanych z tym zaleceń Ministerstwa Zdrowia dotyczących zachowania odpowiednich środków bezpieczeństwa, oraz z zaleceń Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących ograniczenia wykonywania przez pracowników organu podatkowego czynności w terenie. Ponadto ograniczono liczbę wszczynanych kontroli podatkowych pośród małych i średnich przedsiębiorców. W latach 2020-2021 zakończono również (wszczęte w latach poprzednich) duże kontrole podatkowe związane z obszarem oszustw podatkowych. Kontrole te były długotrwałe i wymagające dużego zaangażowania czasu pracy oraz wiedzy kontrolerów. W 2021 r. trzech pracowników Działu Kontroli Podatkowej Urzędu, z uwagi na braki kadrowe w Dziale Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług, Podatków Majątkowych i Sektorowych, prowadziło postępowania podatkowe.

(akta kontroli: tom I, str. 33-38; tom IV, str. 88-96)

W okresie od 2020 r. do końca I półrocza 2022 r. w zakończonych przez Urząd kontrolach podatkowych stwierdzono nieprawidłowości opiewające na łączną kwotę 61 639,6 tys. zł.

W 2020 r. w zakończonych kontrolach podatkowych stwierdzono nieprawidłowości opiewające na łączną kwotę 34 453,8 tys. zł, stanowiącą 55,9% ogólnej kwoty nieprawidłowości ustalonych w okresie objętym kontrolą. Z kwoty nieprawidłowości ustalonych w 2020 r. 80,4 tys. zł (0,2%) stanowiły nieprawidłowości dotyczące podatku CIT, a 34 373,4 tys. zł (99,8%) stanowiły nieprawidłowości dotyczące podatku VAT, w tym 726,8 tys. zł stanowiły nieprawidłowości dotyczące samego zwrotu podatku VAT. W zakresie dotyczącym pozostałych podatków, stanowiących dochody budżetu państwa, nieprawidłowości nie stwierdzono.

W 2021 r. w zakończonych kontrolach podatkowych stwierdzono nieprawidłowości w łącznej wysokości 25 863,9 tys. zł, stanowiącej 42,0% ogólnej kwoty nieprawidłowości ustalonych w okresie objętym kontrolą. Z kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w 2021 r. 10,4 tys. zł stanowiły nieprawidłowości dotyczące podatku CIT, 25 120,9 tys. zł (97,1%) stanowiły nieprawidłowości dotyczące podatku VAT,

---

<sup>8</sup> Dalej: podatek CIT.

<sup>9</sup> Dalej: podatek VAT.

w tym 847,0 tys. zł stanowiły nieprawidłowości dotyczące samego zwrotu podatku VAT. Pozostała kwota nieprawidłowości, tj. 732,6 tys. zł (2,8%) wynikała z ustaleń w zakresie innych podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Wpływ na obniżenie się kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. miała m.in. epidemia COVID-19. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w 2021 r. przeprowadzono kontrole trwające krócej oraz o mniejszym stopniu skomplikowania i niższą kwotą uszczupień podatkowych. Ponadto, z uwagi na obowiązujące w tym czasie przepisy i zalecenia Ministerstwa Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej pracownicy Działu Kontroli Podatkowej Urzędu kończyli w tym czasie długotrwałe postępowania podatkowe ze znacznymi kwotami uszczupień.

W I półroczu 2022 r. w zakończonych kontrolach podatkowych stwierdzono nieprawidłowości w łącznej wysokości 1321,9 tys. zł, co stanowiło 2,1% ogólnej kwoty stwierdzonych nieprawidłowości ustalonych w okresie objętym kontrolą. Kwota ta w całości dotyczyła ustaleń związanych z podatkiem VAT. Z podanej kwoty 10,3 tys. zł (0,8%) stanowiły nieprawidłowości dotyczące samego zwrotu podatku VAT. Dla porównania w I półroczu 2021 r. łączna kwota ustaleń podatkowych wyniosła 23 396,1 tys. zł, w tym 10,4 tys. zł stanowiły nieprawidłowości dotyczące podatku CIT, a 22 736,2 tys. zł stanowiły nieprawidłowości związane z podatkiem VAT. Pozostała kwota, tj. 649,5 tys. zł wynikała z ustaleń w zakresie pozostałych podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Różnica pomiędzy I półroczem 2021 r., a I półroczem 2022 r. wynikała z realizacji czynności kontrolnych w 2021 r. wobec podmiotów umyślnie uchylających się od opodatkowania m.in. poprzez stosowanie stawki podatkowej niższej niż należnej lub pozorowanie transakcji gospodarczych i związanymi z tym znacznymi kwotami ustaleń.

(akta kontroli: tom I, str. 33-38; tom IV, str. 88-96)

Naczelnik Urzędu od 2020 r. do końca I półrocza 2022 r. wydał jedną decyzję o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych w kwocie 664,2 tys. zł na podstawie art. 33 O.p. Miało to miejsce w 2021 r.

W tym samym okresie jednostka przeprowadziła siedem kontroli podatkowych, w których wydano postanowienie o przedłużeniu zwrotu podatku VAT na łączną kwotę 1192,5 tys. zł<sup>10</sup>.

(akta kontroli: tom I, str. 33-38; tom IV, str. 88-96)

**1.2.** Badaniem rzetelności i prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowych objęto dziewięć zakończonych postępowań kontrolnych, w wyniku których wszczęto postępowanie podatkowe. Ponadto badaniem objęto cztery kontrole, w trakcie których wydano w badanym okresie postanowienia o przedłużeniu zwrotu podatku VAT, a także jedno postępowanie kontrolne, w trakcie którego wydano decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 O.p. Wskazanymi powyżej badaniami objęto postępowania kontrolne, w toku których stwierdzono nieprawidłowości na łączną kwotę 40 530,8 tys. zł, co stanowiło 65,8% ogólnej kwoty stwierdzonych nieprawidłowości<sup>11</sup> w zbadanym okresie oraz postępowania, w trakcie których wydano postanowienia o przedłużeniu zwrotu podatku VAT na łączną kwotę 538,6 tys. zł, co stanowiło 45,2% łącznej kwoty zwrotu podatku VAT<sup>12</sup>, objętej

<sup>10</sup> W 2020 r. sytuacja taka miała miejsce w trakcie czterech kontroli, w których wydano postanowienia na łączną kwotę 386,6 tys. zł, co stanowiło 32,4% ogólnej kwoty zwrotu objętej postanowieniami o przedłużeniu zwrotu podatku VAT. W 2021 r. sytuacja taka miała miejsce w trakcie trzech kontroli, w których wydano postanowienia na łączną kwotę 805,9 tys. zł, co stanowiło 67,6% ogólnej kwoty zwrotu objętej postanowieniami o przedłużeniu zwrotu podatku VAT. W I półroczu 2022 r. jednostka nie wydała żadnego postanowienia w sprawie przedłużenia zwrotu podatku VAT, analogiczna sytuacja miała miejsce w I półroczu 2021 r.

<sup>11</sup> 61 639,6 tys. zł.

<sup>12</sup> 1192,5 tys. zł.

postanowieniami Naczelnika Urzędu. Łącznie badaniu rzetelności i prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowych poddano 14 spraw.

W zbadanej próbie 14 spraw 13 kontroli (tj. 92,9%) dotyczyło działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą, natomiast jedna kontrola dotyczyła podatnika działającego w formie fundacji<sup>13</sup>. Do kontroli podatkowej przedsiębiorców miały zastosowanie również przepisy ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców<sup>14</sup>. W żadnym z badanych przypadków podatnicy nie zostali zawiadomieni o zamiarze kontroli na podstawie art. 282b O.p. Rozpoczęcie wszystkich zbadanych kontroli odbyło się na podstawie art. 282c § 1 pkt 1 lit. a lub na podstawie art. 284a § 1 O.p., tj. przepisów pozwalających na rozpoczęcie kontroli wobec jednostki bez obowiązku zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Najkrótsza ze zbadanych kontroli trwała 81 dni i dotyczyła kontroli zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku VAT. Najdłuższe postępowanie kontrolne trwało 1553 dni i dotyczyło podatnika funkcjonującego w tzw. „karuzeli podatkowej”. Średni czas trwania postępowań kontrolnych, w wyniku których wszczęto postępowanie podatkowe wyniósł 960 dni, natomiast dla postępowań, w trakcie których wydano postanowienia o przedłużeniu zwrotu podatku VAT czas ich trwania wynosił 81, 253, 714 i 1146 dni.

W zbadanej próbie 14 spraw 13 postępowań kontrolnych, tj. 92,9%, zostało przedłużonych. W przypadku przedłużenia kontroli liczba wydanych postanowień w takiej sprawie wynosiła od jednego do 19. Za każdym razem kontrolujący zawiadomił kontrolowanego o przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, rzetelnie informując o przyczynach przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazał nowy termin jej zakończenia, co było zgodne z art. 284b O.p. i art. 55 Prawa przedsiębiorców. Jako główne przyczyny przedłużenia postępowania kontrolnego Urząd wskazywał na: [1] oczekiwanie na uzyskanie od właściwych miejscowo urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych odpowiedzi na wnioski o kontrole transakcji kontrahentów kontrolowanego; [2] brak uzyskania od kontrolowanej jednostki odpowiedzi w terminie oraz konieczność wystosowania ponownego wezwania do jednostki; [3] zbadanie wszelkich okoliczności mających na celu weryfikację faktycznego przebiegu transakcji pod kątem ustalenia przepływów finansowych, powiązań pomiędzy podmiotami, źródła pochodzenia towaru oraz jego ostatecznego odbiorcy; [4] całościową analizę zebranego materiału dowodowego; [5] brak osób wchodzących w skład organów jednostki kontrolowanej a co za tym idzie konieczność wystąpienia do sądu z wnioskiem o ustanowienie kuratora dla osoby prawnej. W badanej próbie spraw nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzenia kontroli. Nie wystąpiły również przypadki, w których długotrwałe prowadzenie kontroli było wynikiem braku należytej staranności pracowników Urzędu. Kontrole przedsiębiorców prowadzono w oparciu o zasady określone w Prawie przedsiębiorców. We wszystkich zbadanych sprawach dotyczących kontroli podatkowej przedsiębiorców nie miała zastosowania zasada określona w art. 55 ust. 1 tej ustawy, dotycząca ograniczonego czasu trwania kontroli, bowiem kontrole te były prowadzone bez ograniczeń czasowych na podstawie art. 55 ust. 2 pkt 2 lub pkt 6 Prawa przedsiębiorców – przeprowadzenie kontroli było niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub

<sup>13</sup> Na dzień rozpoczęcia kontroli fundacja ta nie została wpisana do rejestru działalności gospodarczej w Krajowym Rejestrze Sądowym.

<sup>14</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 162, ze zm. Dalej: Prawo przedsiębiorców.

zabezpieczenia dowodów jego popełnienia lub kontrola dotyczyła zasadności dokonania zwrotu podatku VAT przed dokonaniem tego zwrotu.

W badanej próbie spraw nie wystąpiły sytuacje, w których przedsiębiorca wniósł sprzeciw wobec czynności kontrolnych jak również nie złożono skargi na przewlekłe prowadzenie kontroli działalności gospodarczej. W przypadku postępowań kontrolnych, w trakcie których wydano postanowienie o przedłużeniu zwrotu podatku VAT postanowienia te były zindywidualizowane, przekonujące, jak również spełniały wymogi wynikające z zasad ogólnych postępowania podatkowego.

Wszystkie zbadane protokoły kontroli zawierały elementy określone w art. 290 § 2 O.p., w tym: [1] ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli; [2] pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji; [3] pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie adresu dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku. W badanych sprawach ocena została sformułowana w sposób nie budzący wątpliwości a opis dokonanych ustaleń faktycznych był spójny z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów. Korektę deklaracji po przeprowadzonej kontroli podatkowej jednostka kontrolowana złożyła w jednej z 14 zbadanych spraw (tj. 7,1%). Korekta ta uwzględniała w całości ustalenia kontroli w wysokości 45,5 tys. zł. W pozostałych 13 kontrolach jednostki nie złożyły korekt deklaracji. W dwóch zbadanych sprawach po otrzymaniu protokołu kontroli jednostki kontrolowane złożyły zastrzeżenia. Kontrolujący zgodnie z art. 291 O.p. rozpatrzył zastrzeżenia w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania, jak również zawiadomił kontrolowanego o sposobie ich załatwienia. W obu opisywanych sprawach kontrolujący nie przychylił się do stanowiska jednostki kontrolowanej i zastrzeżenia nie zostały uwzględnione. Odpowiadając na zastrzeżenia kontrolowanego kontrolujący podał uzasadnienie faktyczne i prawne. W pozostałych przypadkach jednostki kontrolowane nie złożyły zastrzeżeń.

(akta kontroli: tom I, str. 390-558; tom II, str. 1-808; tom III, str. 1-818)

W jednej zbadanej sprawie dokonano zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika na podstawie art. 33 O.p. Jako przyczyny zastosowania takiego zabezpieczenia Urząd podał następujące przesłanki: cały majątek kontrolowanego stanowiły aktywa obrotowe, jednostka nie posiadała majątku trwałego, który w przyszłości zagwarantowałby zwrot nienależnie pobranej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, nierzetelne prowadzenie ewidencji oraz związane z tym nieprawidłowości. Dodatkowo wobec jednostki toczyło się odrębne postępowanie kontrolne prowadzone przez naczelnika innego urzędu skarbowego. Wszystkie te przesłanki według Urzędu wskazywały na zaistnienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. W zbadanej sprawie zebrano i przeanalizowano informacje o podatniku – m.in. z centralnej bazy danych ksiąg wieczystych oraz z wewnętrznych systemów informatycznych o stanie zaległości podatkowych oraz o sprawach egzekucyjnych zobowiązanego. Od decyzji o zabezpieczeniu na majątku fundacji w wysokości 664,2 tys. zł wydanej przez Naczelnika Urzędu jednostka kontrolowana wniosła odwołanie w terminie<sup>15</sup>. Organ odwoławczy – Dyrektor IAS, decyzją z dnia 22 października 2021 r., uchylił omawianą decyzję Naczelnika Urzędu i skierował sprawę do ponownego rozpatrzenia. Jako podstawę tego rozstrzygnięcia podano, iż zabezpieczenie w toku kontroli podatkowej przed wydaniem decyzji określającej podatnikowi prawidłową kwotę zwrotu podatku VAT jest możliwe tylko wtedy, gdy organ podatkowy dokonał zwrotu różnicy podatku

<sup>15</sup> W dniu 10 sierpnia 2021 r.



lub zwrotu podatku naliczonego, ewentualnie zaliczył je na poczet zaległości podatkowych albo też na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych. Nie było natomiast podstawy do wydawania decyzji, jeżeli organ podatkowy nie zwrócił podatnikowi określonej w deklaracji nienależnej lub zawyżonej kwoty różnicy podatku. Organ wyższego stopnia wskazał również na konieczność ustalenia, czy istnieje przedmiot postępowania, tj. zobowiązanie podatkowe podlegające zabezpieczeniu zgodnie z art. 33 O.p. Decyzją z dnia 22 grudnia 2021 r. Naczelnik Urzędu umorzył postępowanie w sprawie zabezpieczenia uznając je za bezprzedmiotowe. Kontrola podatkowa w przedmiotowej sprawie zakończyła się 14 grudnia 2021 r. W toku tej kontroli Urząd stwierdził nieprawidłowości na kwotę 598,1 tys. zł, polegające na wystawianiu faktur i bezprawnym odliczaniu należnego podatku VAT. Jednostka kontrolowana nie złożyła korekty deklaracji, a do otrzymanego protokołu kontroli złożyła zastrzeżenia, które nie zostały uwzględnione.

(akta kontroli: tom I, str. 225-274)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W ocenie NIK prawidłowo prowadzono kontrole rozliczenia podatków. W zbadanej próbie nie stwierdzono nieprzestrzegania zasad prowadzenia kontroli określonych w O.p. Nie stwierdzono również nierzetelności w prowadzeniu postępowań kontrolnych. Niemniej w trakcie jednej kontroli wydano decyzję, w której orzeczono o zabezpieczeniu wykonania przybliżonej kwoty nienależnie zadeklarowanego zwrotu w podatku VAT w wysokości 664,2 tys. zł. W toku postępowania odwoławczego decyzja ta została uchylona, a następnie postępowanie to zostało umorzone jako bezprzedmiotowe.

W badanym okresie Urząd nie osiągnął trzech z pięciu celów działalności w zakresie dotyczącym kontroli podatkowych, wskazanych przez Dyrektora IAS. Naczelnik Urzędu monitorował przyczyny rozbieżności pomiędzy stanem oczekiwanym przez Dyrektora IAS a osiągniętymi wynikami a także podejmował działania mające na celu wyeliminowanie zagrożeń nieosiągnięcia planowanych wielkości mierników.

W okresie od 2020 r. do końca I półrocza 2022 r. obniżyła się, w porównaniu do 2019 r., liczba przeprowadzonych kontroli podatkowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa. W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził łącznie 67 takich kontroli wobec 79 przeprowadzonych kontroli w 2019 r. Spadek liczby kontroli podatkowych, szczególnie w 2020 r. był spowodowany ograniczeniami i zmianami w funkcjonowaniu Urzędu, wynikającymi z zaleceń i wytycznych obowiązujących po wprowadzeniu w marcu 2020 r. stanu epidemii na terytorium kraju.

OBSZAR

## 2. Postępowanie podatkowe

Opis stanu  
faktycznego

**2.1.** Dyrektor IAS nie określił w planach działalności DIAS celów i mierników odnoszących się do jakości postępowań podatkowych wszczynanych z urzędu. Jedyny przyjęty miernik (skonstruowany dla postępowań podatkowych wszczynanych na wniosek) wynikał z kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej, przyjętych przez Ministra Finansów na lata 2020-2022. Dane składowe służące do obliczenia miernika obejmowały miarę pozycyjną (medianę) czasu trwania wybranych postępowań podatkowych wszczętych na żądanie strony i zakończonych z datą zatwierdzenia w okresie sprawozdawczym.

Dla celu pn. *Budowanie przyjaznej Administracji* (sformułowanego na 2020 r.) oraz celu pn. *Nowoczesna, przyjazna, bezpieczna i wielokanałowa obsługa klienta* (sformułowanego na lata 2021-2022) wartość miernika ustalona została na poziomie

poniżej 24 dni<sup>16</sup>. Z raportów DIAS wynika, że w latach 2020-2022 (I półrocze) powyższy miernik został zrealizowany na poziomie odpowiednio 17, 16 i 14 dni.

(akta kontroli: tom I, str. 10-12, 21-22, 39-224)

**2.2.** Naczelnik Urzędu w 2019 r. wydał 151 decyzji, z czego w 14 przypadkach (tj. 9,3%) podatnicy wnieśli odwołania do Dyrektora IAS. W wyniku rozpatrzenia złożonych odwołań Dyrektor IAS wydał 14 rozstrzygnięć, z czego siedem uchylił lub częściowo uchylił (w tym dwie decyzje przekazał do ponownego rozpatrzenia). W 2020 r. do wydanych przez Naczelnika Urzędu 110 decyzji złożono siedem odwołań (tj. 6,4%), z czego Dyrektor IAS wydał siedem rozstrzygnięć uchylając częściowo lub w całości trzy decyzje i przekazując je do ponownego rozpatrzenia. W 2021 r. Naczelnik Urzędu wydał 83 decyzje, z czego do 10 (tj. 12,0%) złożono odwołania. Dyrektor IAS wydał dziewięć rozstrzygnięć, z których sześć dotyczyło uchylenia decyzji w całości lub w części, w tym dwie przekazano do ponownego rozpatrzenia. W pierwszym półroczu 2021 r. liczba wydanych przez Naczelnika Urzędu decyzji wniosła 61, z czego w stosunku do trzech (tj. 5,0%) wpłynęły odwołania. Dyrektor IAS wydał trzy rozstrzygnięcia, w tym jedną decyzję uchylił i przekazał do ponownego rozpatrzenia. W pierwszym półroczu 2022 r. do wydanych przez Naczelnika Urzędu 66 decyzji wpłynęło 14 odwołań (tj. 21,2%). Dyrektor IAS wydając w związku z tymi odwołaniami 13 rozstrzygnięć, cztery decyzje uchylił w całości lub w części i żadnej nie przekazał do ponownego rozpatrzenia. Udział procentowy decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS we wszystkich decyzjach wydanych przez Naczelnika Urzędu w 2019 r. wyniósł 4,6%, w 2020 r. 2,7%, a w 2021 r. 7,2%. Porównując pierwsze półrocze 2021 r. i 2022 r. taki udział wyniósł odpowiednio 1,6% oraz 6,0%.

W 2019 r. 1,3% wszystkich decyzji organu pierwszej instancji zostało przekazanych do ponownego rozpatrzenia, w 2020 r. było to 2,7%, a w 2021 r. 2,4%. Porównując pierwsze półrocze 2021 r. do pierwszego półrocza 2022 r. wartości te kształtowały się odpowiednio 1,6% i 0%. Procentowy udział decyzji przekazanych do ponownego rozpatrzenia we wszystkich decyzjach uchylonych (w całości lub w części) przez Dyrektora IAS wyniósł w 2019 r. – 28,6%, w 2020 r. – 100,0%, a w 2021 r. – 33,3%. Porównując pierwsze półrocze 2021 r. do pierwszego półrocza 2022 r. powyższe wartości wyniosły odpowiednio 33,3% oraz 0%. Ponadto, procentowy udział decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS we wszystkich decyzjach wydanych przez Naczelnika Urzędu wyniósł w 2020 r. - 2,7%, a w 2021 r. - 7,2%. Podobnie sytuacja kształtowała się porównując pierwsze półrocze 2021 r. z pierwszym półroczem 2022 r., kiedy to przedmiotowy udział wyniósł odpowiednio 1,6% oraz 6,0%.

Spośród 151 decyzji, wydanych w 2019 r., 45 wydano po uprzednio przeprowadzonym postępowaniu kontrolnym. W przypadku pięciu z 45 decyzji wydanych po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym złożono odwołania. Wydanyymi rozstrzygnięciami Dyrektor IAS uchylił lub częściowo uchylił cztery (w tym dwie decyzje przekazał do ponownego rozpatrzenia).

W 2020 r. 21 ze 110 postępowań podatkowych poprzedzone było postępowaniem kontrolnym. Do trzech decyzji z 21 wydanych po przeprowadzonym postępowaniu kontrolnym złożono odwołania, a Dyrektor IAS uchylił lub częściowo uchylił i przekazał do ponownego rozpatrzenia wszystkie trzy. W 2021 r. 14 spośród wszystkich 83 decyzji wydano po przeprowadzonych postępowaniach kontrolnych. Do dwóch z 14 wydanych przez Naczelnika Urzędu decyzji złożono odwołania. W wydanych rozstrzygnięciach Dyrektor IAS uchylił i przekazał do ponownego rozpatrzenia jedną decyzję. Dla postępowań prowadzonych po uprzedniej kontroli podatkowej

<sup>16</sup> Na koniec każdego kwartału danego roku, tj. na 31 marca, 30 czerwca, 30 września i 31 grudnia.

procentowy udział decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS we wszystkich decyzjach wydanych przez Naczelnika Urzędu wyniósł 14,3% w 2020 r. oraz 7,1% w 2021 r. Porównując 2019 r. do 2020 r. powyższy udział procentowy zwiększył się o 5,4 punktu procentowego, a w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. zmniejszył się o 7,2 punktu procentowego.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że monitorowanie jakości decyzji odbywa się na bieżąco m.in. poprzez omawianie projektu decyzji Naczelnika Urzędu oraz decyzji Dyrektora IAS, zapoznanie pracowników z wytycznymi Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora IAS, a także zapewnienie uczestnictwa w szkoleniach i naradach wewnętrznych, organizowanych w Urzędzie oraz w DIAS.

(akta kontroli: tom IV, str. 1-2, 288-296)

**2.3.** Szczegółową kontrolą rzetelności i prawidłowości prowadzenia postępowań podatkowych objęto 13 z nich na łączną kwotę 24 382,8 tys. zł, toczących się w okresie objętym kontrolą, tj. od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r. Postępowania te w 12 przypadkach wszczynane były zgodnie z art. 165b O.p., tj. w terminie nie przekraczającym sześciu miesięcy od dnia zakończenia postępowania kontrolnego. W jednym przypadku postępowanie podatkowe nie było poprzedzone kontrolą. Najkrótsze postępowanie podatkowe, zakończone decyzją Naczelnika Urzędu trwało 20 dni, a najdłuższe 793 dni, licząc od rozpoczęcia postępowania do dnia wydania decyzji przez Naczelnika Urzędu.

W okresie objętym kontrolą na podstawie art. 208 § 1 O.p. umorzono jedno postępowanie podatkowe. W tym przypadku podatnik zmarł przed wydaniem decyzji podatkowej, o czym wiedzę Urząd uzyskał dopiero po dostarczeniu decyzji. Na etapie prowadzonego postępowania nie dokonano zabezpieczenia wykonania obowiązku podatkowego.

Każde z 13 postępowań podatkowych poddanych szczegółowej kontroli dotyczyło przeniesienia podatku VAT na kolejny okres rozliczeniowy, co nie rodziło – w ocenie Urzędu – zobowiązań podatkowego. Żadnej z wydanych decyzji nieostatecznych nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności. W przypadku 11 z 13 zbadanych spraw korespondencja organu podatkowego objęta była tzw. doręczeniem zastępczym.

Głównymi przyczynami wydłużenia czasu trwania postępowań podatkowych, objętych szczegółowymi badaniami kontrolnymi, były: konieczność zapoznania się z materiałem zgromadzonym w toku postępowania kontrolnego, pozyskanie dodatkowych dowodów oraz ich analiza, konieczność zapewnienia stronie możliwości zapoznania się z zebrany materiałem, a w 2020 r. także wstrzymanie biegu terminów procesowych na podstawie art. 15z ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>17</sup>. W skontrolowanych postępowaniach nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w ich przebiegu, a opis ustaleń faktycznych w decyzji był spójny z dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów. Podatnicy byli rzetelnie informowani o przyczynach niedotrzymania wyznaczonego terminu oraz o nowym terminie załatwienia sprawy (art. 140 O.p.).

W przypadku uchylecia przez Dyrektora IAS decyzji wydanych przez Naczelnika Urzędu najczęstszą przyczyną była konieczność pozyskania, w ocenie Dyrektora IAS<sup>18</sup>, dodatkowego materiału dowodowego. Dwie spośród uchylonych decyzji związane były z nieskutecznym ich doręczeniem podatnikowi. W jednym przypadku

<sup>17</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 2095, ze zm.

<sup>18</sup> Sformułowanej w uzasadnieniu wydanej decyzji.

decyzję przekazano Prezesowi Zarządu, pomimo że Urząd dysponował pełnomocnictwem szczególnym, a w drugim przypadku decyzję doręczono zastępczo podatnikowi, który 547 dni wcześniej zmarł. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w pierwszym przypadku operator pocztowy dokonywał adnotacji wskazujących, że korespondencji nie podjęto w terminie lub adresata nie zastano, co nie wzbudzało podejrzeń co do istotnych zmian w reprezentacji Spółki. Dodatkowo, przed wysłaniem decyzji, Urząd weryfikował w Krajowym Rejestrze Sądowym zmiany w zakresie reprezentacji podatnika i takich zmian nie stwierdzono. Przypadek polegający na wpływie pełnomocnictwa przed wysłaniem decyzji do podatnika związany był z sytuacją pandemiczną, w której decyzją Dyrektora IAS, dokumenty wpływające do Urzędu objęte były obowiązkową kwarantanną. Przedmiotowe pełnomocnictwo wpłynęło do Urzędu w piątek co według Naczelnika Urzędu miało istotny wpływ na termin przekazania go do pracowników odpowiedzialnych za prowadzone postępowanie. Dodatkowo nieobecny był kierownik działu a pracownik zastępujący kierownika świadczył pracę zdalnie.

(akta kontroli: tom IV, str. 3-374)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

NIK w oparciu o badaną próbę postępowań podatkowych toczących się w latach 2020-2022 (I półrocze), ocenia że postępowania te prowadzone były prawidłowo i rzetelnie. Termin wszczęcia postępowań był zgodny z wymogami O.p. a podatników prawidłowo informowano o przyczynach przedłużenia terminu załatwienia sprawy. W ocenie NIK jakość decyzji wydawanych przez Naczelnika Urzędu, mierzona udziałem decyzji uchylonych we wszystkich rozstrzygnięciach wydanych przez Dyrektora IAS, nie uległa znaczącemu pogorszeniu.

OBSZAR

### 3. Postępowanie egzekucyjne

Opis stanu  
faktycznego

**3.1.** W okresie od 31 grudnia 2019 r. do 30 czerwca 2022 r. stan należności pozostałych do zapłaty<sup>19</sup> uległ zmniejszeniu o 26,9%. Na koniec każdego z analizowanych okresów, tj. na 31 grudnia w latach 2019-2021 i 30 czerwca 2022 r. kwota zaległości wynosiła odpowiednio 1 026 095,6 tys. zł, 1 024 922,6 tys. zł, 808 390,9 tys. zł i 750 229,9 tys. zł. Udział zaległości podatkowych w przedmiotowych należnościach był dominujący i wynosił odpowiednio 98,1%, 98,8%, 97,0% i 94,5% (tj. 1 006 958,4 tys. zł, 1 012 710,6 tys. zł, 783 989,1 tys. zł i 709 101,3 tys. zł), w tym z tytułu podatku VAT odpowiednio 95,7%, 96,0%, 92,7% i 89,8%.

(akta kontroli: tom I, str. 3-32)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że na zmniejszenie stanu zaległości zasadniczy wpływ miały okoliczności związane z odpisywaniem przedawnionych zobowiązań podatkowych, powstałych w wyniku wydania decyzji konstytutywnych, głównie dotyczących art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>20</sup>. Odpisano z tego tytułu w 2019 r. kwotę 162,5 mln zł (na łączną kwotę 167,5 mln zł odpisanych zaległości), w 2020 r. kwotę 57,7 mln zł (na łączną kwotę 62,3 mln zł odpisanych zaległości), w 2021 r. kwotę 221,9 mln zł (na łączną kwotę 266,3 mln zł odpisanych zaległości), natomiast w pierwszym półroczu 2022 r. kwotę 69,9 mln zł (na łączną kwotę 77,8 mln zł odpisanych zaległości).

Naczelnik Urzędu wskazał ponadto, że zaległości wymierzone w trybie art. 108 ustawy o VAT stanowiły w latach 2019-2022 (I półrocze) 88% należności odpisanych

<sup>19</sup> W tym zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa oraz kwoty zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia.

<sup>20</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm. Dalej: ustawa o VAT.

z tytułu przedawnienia, a spadek liczby spraw i kwot zobowiązań podatkowych, określanych w tym zakresie, wprost proporcjonalnie przekłada się na wysokość odpisanych kwot.

(akta kontroli: tom. IV, str. 288-296)

W latach 2020-2022 (I półrocze) cele, mierniki i ich wartości docelowe dotyczące egzekwowania zaległości podatkowych zostały określone w planach działalności DIAS na lata 2020, 2021 i 2022 oraz w pismach kierowanych do Urzędu. O oczekiwanym poziomie mierników dotyczących pracy komórki egzekucyjnej (cele do realizacji) na lata 2020-2022 Naczelnik Urzędu poinformowany został pismami Dyrektora IAS z dnia 4 lutego 2020 r., 2 lutego 2021 r. i 1 lutego 2022 r.<sup>21</sup>.

W analizowanym okresie, do oceny pracy komórki egzekucyjnej, nie stosowano jednolitego zestawu mierników. W całym analizowanym okresie za cel wyznaczono ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych<sup>22</sup>. Ponadto w kolejnych latach były to: wskaźnik efektywność egzekucji w roku 2020<sup>23</sup>, następnie, w 2021 r. były to dwa wskaźniki: [1] udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych, oraz [2] kwota wyegzekwowanych zaległości w poszczególnych kwartałach i w roku 2021. Na rok 2022 przewidziano zastosowanie dwóch wskaźników: [1] kwota wyegzekwowanych zaległości, oraz [2] zarządzanie nieefektywnymi sprawami z zakresu egzekucji międzynarodowej.

W roku 2020 (jak i w poszczególnych kwartałach roku 2020) nie osiągnięto oczekiwanego poziomu miernika (efektywność egzekucji). Oczekiwaną wartość tego miernika określono na: nie mniej niż 9,9%, na 31 marca 2020 r., nie mniej niż 19,7% na 30 czerwca 2020 r., nie mniej niż 29,6% na 30 września 2020 r. oraz nie mniej niż 39,5% na 31 grudnia 2020 r. Na koniec kwartałów i w całym roku 2020 efektywność egzekucji była niższa niż oczekiwano, a osiągnięte wartości mierników wynosiły odpowiednio 2,34%, 3,95%, 10,36% i 12,78%, tj. na poziomie niższym niż oczekiwano odpowiednio o 76,4%, 79,9%, 65,0% i 67,6%.

W roku 2021 (także w poszczególnych kwartałach) udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach ogółem, był wyższy niż oczekiwano. Wartość tego miernika w poszczególnych kwartałach i na cały rok 2021 określono na nie mniej niż 60,15%. Uzyskane wartości miernika wynosiły odpowiednio 65,39%, 69,59%, 66,42%, 65,75%, tj. ukształtowały się na poziomie wyższym od oczekiwanego odpowiednio o 8,7%, 15,7%, 10,4% i 11,0%.

W przypadku drugiego wskaźnika, tj. kwoty wyegzekwowanych zaległości, w pierwszych trzech kwartałach roku 2021 nie osiągnięto zakładanych rezultatów, jednak na koniec tego roku, w związku z wyegzekwowaniem w sumie kwoty 20 952 tys. zł, osiągnięto poziom tego wskaźnika wyższy o 17,0% od minimum zakładanego na poziomie 17 901 tys. zł.

W pierwszych dwóch kwartałach roku 2022 osiągnięto zakładane wielkości miernika - kwota wyegzekwowanych zaległości. Odzyskano zaległości w kwocie wynoszącej

---

<sup>21</sup> „MIERNIKI woj. dolnośląskie – cele do realizacji 2020”, „MIERNIKI woj. dolnośląskie – cele do realizacji 2021” „MIERNIKI woj. dolnośląskie – cele do realizacji 2022”. Szczegółowy opis konstrukcji mierników określony był przez ministerstwo finansów w grudniu 2019 r., styczniu 2021 r. oraz grudniu 2021 r. Pisma przekazano drogą elektroniczną w dacie ich sporządzenia. Oczekiwaną wartość mierników określano na koniec poszczególnych kwartałów w układzie narastającym.

<sup>22</sup> Wartość miernika dla wszystkich urzędów skarbowych województwa dolnośląskiego była jednolita i wynosiła <= 105%.

<sup>23</sup> Określony jako stosunek kwot wyegzekwowanych w przedziale czasu i kwot objętych postępowaniem egzekucyjnym. Wartość miernika planowana na 31 grudnia 2020 r. dla wszystkich urzędów skarbowych województwa dolnośląskiego była jednolita i wynosiła: > 39,5%.

odpowiednio 5611 tys. zł i 10 592 tys. zł, tj. o 51,7% i 13,8% wyższej od zakładanego minimum.

W przypadku miernika dotyczącego zarządzania nieefektywnymi sprawami z zakresu egzekucji międzynarodowej, wartość nie została wyliczona ze względu na brak w Urzędzie tego rodzaju spraw.

(akta kontroli: tom V, str. 1-3)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w 2020 r. przyczyną nieosiągnięcia miernika na wyznaczonym poziomie był wpływ, pod koniec 2019 r. oraz na początku 2020 r., znacznej liczby tytułów wykonawczych obejmujących bardzo duże zaległości od podmiotów, wobec których egzekucja okazała się bezskuteczna. Jednocześnie odnotowano niewielki wpływ tytułów wykonawczych obejmujących zaległości ściągalne, co wpłynęło na wielkość uzyskanej kwoty i tym samym na wielkość wskaźnika. Ponadto na niższą niż zakładano efektywność egzekucji miało rozwiniecie się epidemii COVID-19. Wystąpił znaczny spadek wpływu tytułów wykonawczych, co w powiązaniu z dużą liczbą udzielonych ulg w spłacie zobowiązań skutkowało zmniejszeniem wyegzekwowanych kwot. Zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów<sup>24</sup> należało ograniczyć wykonywanie przez pracowników organów egzekucyjnych czynności w terenie do niezbędnego minimum przy jednoczesnym zachowaniu odpowiednich środków bezpieczeństwa. Ministerstwo Finansów zwróciło się również z prośbą o uwzględnienie w toku prowadzonych postępowań egzekucyjnych sytuacji w jakiej znaleźli się w szczególności mali i średni przedsiębiorcy. Zalecono, aby podejmowane działania egzekucyjne były adekwatne do sytuacji. Pomimo podjęcia intensywnych działań skutkujących znaczną redukcją liczby czynnych tytułów wykonawczych zamkniętych poprzez umorzenie postępowania egzekucyjnego z uwagi na bezskuteczność, kwota uzyskana w postępowaniu egzekucyjnym nie wystarczyła do osiągnięcia wyznaczonej wartości miernika. Naczelnik Urzędu wskazał, że istotny wpływ na efekty pracy miała także duża absencja pracowników w okresie epidemii, w tym długotrwałe zwolnienia lekarskie.

(akta kontroli: tom V, str. 1-3)

W analizowanym okresie osiągnięto następujące wartości wskaźnika efektywności egzekucji (wyliczany w ramach tzw. mierników regionalnych)<sup>25</sup>: 9,03% w I półroczu 2020 r., 26,39% w 2020 r., 27,82% w I półroczu 2021 r., 47,64% w 2021 r., 32,43% w I półroczu 2022 r. i 50,6% na dzień 31 sierpnia 2022 r.

(akta kontroli: tom V, str. 5)

**3.2.** Badanie w zakresie prawidłowości podejmowanych działań windykacyjnych i postępowań egzekucyjnych przeprowadzono na próbie obejmującej zaległości 15 podatników. Badaniem objęto zaległości w łącznej kwocie 176 624,1 tys. zł, stanowiącej 23,5% ogółu zaległości według stanu na 30 czerwca 2022 r. Analizie poddano działania Urzędu odnoszące się do: [1] zaległości podatkowych w kwocie ogółem 88 508,5 tys. zł pięciu podatników mających największe kwoty zobowiązań podatkowych przedawnionych w latach 2022 i 2021; [2] zaległości podatkowych w kwocie ogółem 87 256,8 tys. zł kolejnych pięciu podatników mających największe kwoty zobowiązań według stanu na 31 grudnia 2021 r., zagrożonych przedawnieniem w 2022 r.; oraz [3] zaległości podatkowych o wartości ogółem 858,7 tys. zł następnym

<sup>24</sup> Pismo z 17 marca 2022 r. nr DPP9.852.2.2020.

<sup>25</sup> Wskaźnik efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych, które wpłynęły w okresie ostatnich sześciu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego.

pięciu podatników posiadających zobowiązania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, zagrożone przedawnieniem w 2022 r.

W zbadanej próbie, zobowiązania z tytułu podatku VAT, wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT, wyniosły w sumie 175 765,4 tys. zł, co stanowiło 99,5% kwoty objętej badaniem. Pozostałe analizowane zaległości dotyczyły podatku dochodowego od osób prawnych.

Analiza badanych spraw pod kątem działań wierzycielskich wykazała, że:

- a) upomnienia były wysyłane, w wymaganych prawem przypadkach, we właściwych terminach oraz zawierały wszystkie wymagane elementy zgodnie z § 7 i § 8 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>26</sup>;
- b) egzekucja administracyjna była wszczynana na podstawie tytułów wykonawczych zgodnie z art. 26 § 1 i § 4 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>27</sup>, zawierającym elementy wymagane art. 27 u.p.e.a. oraz zostały sporządzone według obowiązujących wzorów, tytuły wykonawcze niezwłocznie przekazywano do organu egzekucyjnego;
- c) kwoty zaległości wskazane w upomnieniach i tytułach wykonawczych odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej;
- d) niezwłocznie informowano organ egzekucyjny o zmianach statusu lub wysokości zaległości objętej tytułem wykonawczym, w trzech przypadkach informowano o zmianie wysokości zaległości, a w dwóch o rozłożeniu na raty zapłaty należności podatkowej;
- e) w dwóch przypadkach postępowanie egzekucyjne pozostawało w toku, natomiast w 13 przypadkach postępowanie egzekucyjne umorzono ze względu na bezskuteczność podejmowanych działań, przy czym w dziewięciu przypadkach doszło do przedawnienia należności, a w czterech przypadkach należności nie uległy przedawnieniu według stanu na dzień 8 sierpnia 2022 r. Od daty umorzenia dziewięciu postępowań egzekucyjnych do czasu przedawnienia należności upływało średnio 1528 dni, a w pozostałych czterech przypadkach dotyczących należności zagrożonych przedawnieniem, od daty umorzenia postępowania egzekucyjnego do dnia rozpoczęcia kontroli, tj. do 8 sierpnia 2022 r. upłynęło średnio 812 dni. Po umorzeniu postępowań egzekucyjnych, ze względu na ich bezskuteczność, nie poszukiwano majątku dłużnika;
- f) w badanych sprawach nie prowadzono działań informacyjnych, o których mowa w § 2 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych.

(akta kontroli: tom V, str. 47-506)

W sprawie odstąpienia od wspomnianych wyżej działań informacyjnych Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że działania te należą do czynności z obszaru tzw. miękkiej egzekucji i podejmowane są wobec tych podatników gdzie istnieje przypuszczenie, iż dojdzie do dobrowolnej zapłaty zaległego podatku przed podjęciem działań egzekucyjnych. Sposób i charakter podejmowanych czynności związany jest bezpośrednio ze sposobem powstawania zaległości podatkowych, i tak wobec podatników, których zaległości powstały w sposób deklaratoryjny istnieje wysokie prawdopodobieństwo zapłaty zaległego podatku, wobec czego podejmowane są działania w postaci rozmów telefonicznych, mailowego (lub SMS) przypomnienia o upływie terminu zapłaty. Natomiast do zobowiązań powstałych w wyniku wydania decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe, działania zmierzające do uregulowania

<sup>26</sup> Dz. U. poz. 2083 (lub odpowiednie przepisy regulującymi przedmiotowe zagadnienie w okresach wcześniejszych).

<sup>27</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm. Dalej: u.p.e.a.

zaległych zobowiązań podatkowych przybierają charakter bardziej sformalizowany, wynikający wprost z przepisów u.p.e.a. Naczelnik Urzędu wyjaśniał dalej, że w przypadku podatników objętych próbą, powstanie zobowiązania podatkowego było wynikiem wydania decyzji, gdzie stwierdzone zostało podejrzenie zaistnienia przestępstwa podatkowego, a w jego wyniku uszczuplenia należności Skarbu Państwa. Z tych też powodów trudno było uznać, iż podatek, którego działania miały na celu wyłudzenie podatku VAT, dobrowolnie wykona obowiązek zapłaty, bez konieczności przeprowadzenia postępowania egzekucyjnego. Grupa podatników objęta próbą to podatnicy, którzy nie respektują przepisów prawa co do terminowego regulowania zobowiązań w okresie dłuższym niż jeden okres podatkowy. Posiadają więcej niż jedno zobowiązanie, często w różnych podatkach, a podjęte już działania egzekucyjne nie przynoszą założonych rezultatów. Zatem i wobec tych podatników brak było możliwości podjęcia takich działań.

(akta kontroli: tom IV, str. 288-296)

Weryfikacja postępowań egzekucyjnych wykazała, że we wszystkich przypadkach Naczelnik Urzędu działając jako organ egzekucyjny przestrzegał przepisów regulujących egzekwowanie należności z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa na etapie wszczęcia, prowadzenia i zakończenia postępowania egzekucyjnego. W szczególności:

- 1) stosowano wyłącznie środki egzekucyjne wymienione w art. 1a pkt 12 u.p.e.a. zgodnie z zasadą legalności określoną w art. 7 § 1 u.p.e.a. Prowadzono egzekucję z rachunków bankowych, z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń ubezpieczenia społecznego, a także z innych wierzytelności. W badanej grupie spraw nie było przypadku prowadzenia egzekucji z nieruchomości;
- 2) dokonywano bieżącej analizy tytułów pod względem wymagalności obowiązku na podstawie przekazywanych przez wierzyciela informacji dotyczących stanu zaległości (wysokości, rozłożenia na raty, odroczenia) oraz przekazywanych raportów dotyczących zbliżających się terminów przedawniania tytułów;
- 3) postępowania egzekucyjne wszczynano bez opóźnienia, w terminach wskazanych w wewnętrznych procedurach Urzędu;
- 4) w przypadku dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodu zobowiązanego środki egzekucyjne stosowano bez zbędnej zwłoki;
- 5) nie wystąpiły przypadki, w których zobowiązany okazał dowody stwierdzające: wykonanie, umorzenie, wygaśnięcie lub nieistnienie obowiązku, odroczenie terminu wykonania obowiązku, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnych albo, że zachodzi błąd co do osoby zobowiązanego;
- 6) nie wystąpiły przypadki bezczynności organu egzekucyjnego oraz nieuzasadnionych przerw w prowadzonych czynnościach egzekucyjnych;
- 7) dane dotyczące badanych postępowań egzekucyjnych (tzn. w zakresie tytułów wykonawczych, czynności i środków egzekucyjnych) miały rzetelne i kompletne odzwierciedlenie w systemie informatycznym Egapoltax;
- 8) analiza badanego zagadnienia wykazała, że w kontrolowanych sprawach egzekucja była mało skuteczna (odzyskano 186,5 tys. zł z kwoty 176 624,1 tys. zł, tj. 0,1% kwoty zadłużenia), rozciągnięta w czasie i nieefektywna w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanego. Niewyegzekwowana kwota należności dotyczyła głównie nieprawidłowości w rozliczeniach podatku VAT, wykrytych przez służby skarbowe. Należności te, wymierzone przeważnie firmantom lub tzw. znikającym podatnikom, nie zostały wyegzekwowane z uwagi na brak majątku zobowiązanych i możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych;
- 9) w 14 z 15 badanych spraw przeprowadzono w Urzędzie analizę możliwości przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe na osoby trzecie. Orzeczenie o przeniesieniu takiej odpowiedzialności wydano w dziewięciu



przypadkach, w trzech sprawach odstąpiono od orzekania takiej odpowiedzialności, a w dwóch przypadkach sprawa pozostawała w toku. W jednym z analizowanych przypadków, ze względu na prowadzone postępowanie egzekucyjne, analizy możliwości przeniesienia odpowiedzialności nie przeprowadzono.

(akta kontroli: tom V, str. 4-46)

**3.3.** W analizowanym okresie obowiązywały niżej wymienione procedury wewnętrzne oraz wytyczne: [1] zalecenia dla organów egzekucyjnych – pismo Dyrektora IAS we Wrocławiu z dnia 7 października 2015 r., potwierdzone pismem Dyrektora IAS we Wrocławiu z dnia 13 lutego 2019 r.<sup>28</sup>; [2] wewnętrzna procedura postępowania<sup>29</sup> w sprawie ustanowienia zasad organizacji pracy oraz realizacji tytułów wykonawczych w Dziale Egzekucji Administracyjnej – obowiązująca od 2 maja 2016 r.; [3] wewnętrzna procedura postępowania w sprawie kontroli służb poborców skarbowych – obowiązująca od 1 maja 2022 r.

(akta kontroli: tom V, str. 4-46)

W latach 2020-2022 (I półrocze) do monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz zaległości przedawnionych wykorzystywano systemy wdrażane centralnie. W obszarze rachunkowości i zadań wierzyciela nowy system Poltax2BPlus wdrożony został w styczniu 2020 r. zastępując dotychczas funkcjonujący Poltax2b. W momencie uruchomienia nowego systemu, mechanizm raportowania z obszaru przedawnień nie był jeszcze kompletny, a dotychczas funkcjonujący system Poltax2b został wyłączony z obsługi bieżących księgowości. Pierwsze dostępne raporty zaległości przedawnionych prezentowały dane wg. stanu 31 sierpnia 2020 r. W pierwszych miesiącach 2020 r. niedostępne były też raporty WHTAX, a raporty własne z e-Orus pobierające dane z tablic technicznych systemu POLTAX musiały także zostać dostosowane do wymagań nowego systemu.

W tym okresie Urząd korzystał przede wszystkim z raportu wygenerowanego z e-Orus w listopadzie 2019 r. (raport zawierał zobowiązania z terminem przedawnienia do 31 grudnia 2020 r.). Dodatkowo korzystano z dostępnych raportów zawartych w systemach informatycznych (EGAPOLTAX, Poltax2b, POLTAX-dokumenty). Analizie poddawano w Urzędzie dane znajdujące się z systemach i aplikacjach informatycznych, które następnie były weryfikowane z dokumentami źródłowymi przez pracowników wyznaczonych komórek organizacyjnych. Informacje te znajdują się w kartach informacyjnych przedawnienia. Uzupełniająco korzystano z raportów dostępnych w WHTAX (publikowanych po zakończeniu miesiąca) oraz raportów systemu e-Orus.

(akta kontroli: tom V, str. 506)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na zaprzestaniu przez Urząd czynności mających na celu ustalenie i poszukiwanie majątku dłużnika w przypadkach, w których postępowanie egzekucyjne zostało umorzone ze względu na jego bezskuteczność, co było działaniem nierzetelnym. Dotyczyło to każdego z 15 badanych przypadków obejmujących zaległości podatkowe w łącznej kwocie 176 624,1 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że brak jest unormowań prawnych, a także opisanego sposobu postępowania, bądź uszczegółowienia czynności wierzyciela odnoszących się do działań wierzyciela w przedmiotowym zakresie. Naczelnik Urzędu potwierdził, że działania mające na celu poszukiwanie majątku nie odbywały się regularnie co sześć miesięcy wobec wszystkich zaległości podatkowych, niezaspokojonych

<sup>28</sup> Nr 0201-EA.031.18.2015.1.MO, nr 0201-IEE.711.32.2019.KM

<sup>29</sup> P-007/1

podczas prowadzonej egzekucji administracyjnej. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w Urzędzie wypracowano zasady postępowania w obszarze nadzorowania wiarytelności po zakończeniu postępowania egzekucyjnego, jednakże nie jest znana liczba ponowionych postępowań egzekucyjnych po ujawnieniu majątku lub dochodów zobowiązanego. Odnosząc się do przypadków badanej próby 15 postępowań egzekucyjnych Naczelnik Urzędu zwrócił uwagę na charakter i okoliczności związane z powstaniem zobowiązań, tj. na fakt, że ich źródłem były przeważnie decyzje określające zobowiązanie podatkowe, zgodnie z art. 108 ustawy o VAT, związane m.in. z wystawianiem pustych, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń faktur. Naczelnik Urzędu wskazał ponadto, że decyzje kończące postępowania w takich sprawach zawierają informacje o braku majątku, jak też i inne informacje, np. o pozorowaniu działalności, znikającym podatniku, pełnieniu roli „słupa” przez członków zarządu, działalności mającej na celu jedynie wyludzenie podatku VAT, braku rachunków bankowych, czy braku siedziby. Naczelnik Urzędu wskazał również na brak uzasadnienia ekonomicznego do podejmowania kolejnych działań w tego rodzaju sprawach i stwierdził, że działania Urzędu skierowane są przede wszystkim na analizę niezapłaconych zobowiązań podatkowych pod kątem orzeczenia odpowiedzialności osób trzech.

(akta kontroli: tom IV, str. 288-296)

Najwyższa Izba Kontroli, nie kwestionując okoliczności powstania opisanej wyżej nieprawidłowości wskazuje, że do kluczowych, związanych z istotą działania urzędu skarbowego, zadań jego naczelnika<sup>30</sup> jest ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, a także wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych. Realizacja tak określonych zadań nie jest możliwa bez bieżącego pozyskiwania wiedzy o dochodach i majątku dłużników podatkowych.

#### OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli, pozytywnie ocenia działalność Urzędu w obszarze dochodzenia zaległości podatkowych, w tym w zakresie prowadzenia administracyjnych postępowań egzekucyjnych, pomimo stwierdzenia nieprawidłowości polegającej na zaprzestaniu poszukiwania majątku lub dochodu dłużników po umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Przy podejmowaniu działań wierzycielskich Urząd przestrzegał przepisów regulujących dochodzenie zobowiązań podatkowych. Egzekucja administracyjna była wszczynana prawidłowo na podstawie tytułów wykonawczych, które zawierały wymagane elementy i zostały sporządzone według obowiązujących wzorów. Działania w zakresie egzekwowania należności Skarbu Państwa prowadzone były prawidłowo, niezwłocznie wszczynano postępowania egzekucyjne stosując bez opóźnień odpowiednie środki egzekucyjne, a należności umarzano po wystąpieniu wymaganych przesłanek.

Cele i dwa mierniki dotyczące egzekwowania zaległości podatkowych zostały w zasadzie osiągnięte. Wyjątek stanowił rok 2020, gdy z powodów związanych z sytuacją pandemiczną, nie udało się osiągnąć oczekiwanego poziomu miernika efektywności egzekucji. Natomiast w 2021 r. i w I półroczu 2022 r. oba wskaźniki realizacji celów zostały osiągnięte na poziomie wyższym od zakładanego minimum.

## 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:

<sup>30</sup> Patrz art. 28 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm.).

Uwagi	Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.
Wniosek	Podejmowanie cyklicznych działań w zakresie poszukiwania składników majątkowych lub źródeł dochodów zobowiązanych po umorzeniu administracyjnych postępowań egzekucyjnych z uwagi na ich bezskuteczność, pod kątem możliwości ponownego wszczęcia egzekucji administracyjnej.

## 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 14 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 uwagi  
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 wykorzystania uwagi i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Wrocław, 21 listopada 2022 r.

Kontrolerzy:

Ryszard Puchała  
Główny specjalista kontroli  
państwowej

.....  
*podpis*

Anna Łuczak  
Specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*

Bernard Sosulski  
Inspektor kontroli państwowej

.....  
*podpis*

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura we Wrocławiu  
Dyrektor  
z up. p.o. Wicedyrektor  
Artur Urban

.....  
*podpis*