



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

LLU.410.018.01.2022

Pan

Artur Krukowski

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej
w Lublinie

ul. Tadeusza Szeligowskiego 24
20-883 Lublin

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

IWW
IZPOG 31.10.2022
A

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Lublinie, ul. Tadeusza Szeligowskiego 24, 20-883 Lublin (dalej: Izba, IAS).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Artur Krukowski, Dyrektor IAS od 6 maja 2020 r. Wcześniej, od 1 marca 2017 r. do 5 maja 2020 r. Dyrektorem IAS był Leszek Bielecki.
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.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	1. Paweł Szafran, główny specjalista kontroli państwowej: upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/117/2022 z 17 sierpnia 2022 r. 2. Magdalena Pociecha, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/107/2022 z 27 lipca 2022 r. 3. Anna Zawadzka, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/106/2022 z 27 lipca 2022 r. (akta kontroli tom I str. 1-9)

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA	W IAS prawidłowo i skutecznie zarządzano prowadzeniem przez podległe jednostki wchodzące w skład Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) postępowań podatkowych, celno-skarbowych oraz egzekucyjnych. W efekcie tych działań w latach 2020-2022 osiągnięto większość (23 z 25) objętych kontrolą NIK mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS – zarówno dotyczących prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych, jak i związanych z prowadzeniem w IAS postępowań odwoławczych. Wskaźniki w większości analizowanych obszarów działalności ulegały poprawie lub utrzymywały się na zbliżonym poziomie, a w przypadku ich pogorszenia podejmowano działania naprawcze, przy czym głównymi powodami były czynniki niezależne od IAS takie jak wystąpienie pandemii COVID-19, czy też realizacja zadań związanych z wdrażaniem „Polskiego Ładu”. Prawidłowo prowadzono postępowania podatkowe związane z rozstrzygnięciem odwołań od decyzji podatkowych wydanych w I instancji, w szczególności nie stwierdzono przypadków bezzasadnego ich przedłużania. Liczba rozstrzygnięć sądowych, uchylających decyzje wydane w tych postępowaniach miała niewielki zakres, pozostawała na zbliżonym poziomie i nie wpłynęła na ogólną ocenę prowadzonych w IAS postępowań.
--------------	--

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

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

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W latach objętych kontrolą, tj. 2020-2022 (I półrocze) IAS osiągnęła wartości planowane dla 19 z 22 mierników stopnia realizacji celów (86,3%)⁴. W 2020 r.⁵ nie został osiągnięty jeden miernik, dotyczący zwiększenia efektywności działań egzekucyjnych⁶. Planowana wartość na koniec 2020 r. wynosiła >39,5% a osiągnięta 24,5%, to jest o 15 punktów procentowych (dalej: p.p.) mniej od zakładanej. W 2021 r.⁷ nie zrealizowano planowanej wartości dla miernika dotyczącego sprawności postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych⁸. Wyniósł on 85,71% przy planowanej wartości >90% (różnica 4,29 p.p.). W I półroczu 2022 r.⁹ osiągnięto zaplanowane wartości mierników.

(akta kontroli tom I str. 10-32, tom II str. 29-30, 63-68)

Zastępca Dyrektora IAS, wyjaśnił, że podstawową przyczyną niewykonania wskaźnika efektywności egzekucji było zagrożenie w związku z pandemią COVID-19, co spowodowało konieczność zaniechania działań egzekucyjnych w terenie oraz znaczne ich ograniczenie wobec przedsiębiorców dotkniętych negatywnymi skutkami pod względem gospodarczym i finansowym. W ramach działań zaradczych monitorowano realizację celów wyznaczonych w planie działalności IAS na dany rok. Polegało to na sporządzaniu, w oparciu o dane z hurtowni WHTAX, kwartalnych zestawień, a następnie kierowaniu do tych jednostek, które nie wykonały miernika, poleceń o wyjaśnienie przyczyn, w tym w odniesieniu do braku realizacji w 2020 r. ww. wskaźnika i jednoczesnego żądania przekazania informacji o podjętych i planowanych działaniach w celu jego realizacji w następnych okresach. Zaproponowane przez urzędy skarbowe (dalej: US) działania naprawcze zostały zaakceptowane przez Dyrektora IAS i polegały m.in. na intensyfikacji zadań

³ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa jest formułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁴ Mierniki dotyczące kontroli prawidłowości rozliczania podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych w IAS i jednostkach podległych.

⁵ Analizą objęto mierniki: kontrole pozytywne; liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe i wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych; skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych; wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych; ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych; realizacja należności publicznoprawnych; efektywność egzekucji.

⁶ Kwota wyegzekwowana x 100 / kwota objęta tytułami wykonawczymi do załatwienia.

⁷ Analizą objęto mierniki: skuteczność kontroli dotyczących podatków; efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych; skuteczność kontroli dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych; sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych; ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych; realizacja należności publicznoprawnych; udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych; kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym.

⁸ Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. / liczba ww. kontroli będących w toku – według stanu na 1 stycznia 2021 r. (wartość stała dla całego 2021 r.).

⁹ Analizą objęto mierniki: efektywność kontroli podatków; realizacja kontroli dotyczących podatków; realizacja kontroli wobec podmiotów znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych; ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych; realizacja należności publicznoprawnych; egzekucja zaległości.

w zakresie: poszukiwania majątku (wykorzystując dane z Poltax, CZM, CEPIK, JPK, e-Orus, EKW, modułu Wierzytelności, STIR we WRO-SYSTEM), występowania z wnioskami do sądu o wyjawienie majątku, egzekucji z nieruchomości, przeprowadzenia analiz prowadzonych spraw pod kątem umorzenia postępowań egzekucyjnych (brak majątku lub majątek o znikomej wartości). Ponadto w celu wsparcia pracowników w komórkach egzekucyjnych US Dyrektor IAS podjął od października 2020 r. działania obejmujące: organizowanie telekonferencji z kierownikami komórek egzekucyjnych US (co najmniej raz w miesiącu), wyznaczenie tzw. opiekunów spośród pracowników IAS dla poszczególnych US oraz utworzenie zespołu egzekucyjnego w skład którego weszli pracownicy IAS i US.

(akta kontroli tom I str. 35-66, tom II str. 297-319)

Dyrektor IAS monitorował osiąganie planowanych wartości mierników przez jednostki podległe i IAS, analizował przyczyny nieosiągnięcia planowanych wartości mierników i podejmował działania zaradcze związane z ryzykiem ich nieosiągnięcia.

(akta kontroli tom I str. 49-56, 92-117, 153-220, tom II str. 24-71, 118-159, 297-319)

W latach 2019–2021 dochody podatkowe z obszaru województwa lubelskiego, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa¹⁰ systematycznie rosły i wynosiły odpowiednio: 10 409,7 mln zł, 10 875,5 mln zł, 12 766,9 mln zł, a w I półroczu 2022 r. 6232,4 mln zł. Główne źródła dochodów stanowiły wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), podatku od towarów i usług oraz akcyzy, i tak:

- w 2020 r. PIT stanowił 34,7% (3859,2 mln zł), podatek od towarów i usług 35,7% (3887,4 mln zł) akcyza 22% (2452,3 mln zł) łącznej kwoty wpływów z podatków niescentralizowanych i scentralizowanych;
- w 2021 r. PIT stanowił 31,4% (4134,8 mln zł), podatek od towarów i usług 27% (3443,4 mln zł), akcyza 20,4% (2684,8 mln zł);
- w I poł. 2022 r. PIT stanowił 25,7 % (1669,2 mln zł), podatek od towarów i usług 31,8% (1982,1 mln zł), akcyza 23% (1491 mln zł).

Dochody z podatku od towarów i usług wzrosły w 2020 r. w porównaniu do 2019 r. o 190,8 mln zł (5,2%), natomiast w 2021 r. spadły w porównaniu do 2020 r. o kwotę 444 mln zł (11,4%). Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że spadek w dochodach z podatku od towarów i usług w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. spowodowany był zmianą od 1 stycznia 2021 r. właściwości tzw. kluczowych podatników, tj. „przejściem” pod właściwość Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie kluczowych podmiotów z województwa lubelskiego¹¹. Dochody z CIT wzrosły o 1827,2 mln zł (270%) w 2021 r. w porównaniu do 2020 r. oraz o 684,9 mln zł (85%) w I półroczu 2022 r. w odniesieniu do danych za I półrocze 2021 r. Wzrost dochodów z CIT w 2021 r. wynikał z faktu, że Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Lublinie (dalej: Naczelnik LUCS) od 1 stycznia 2021 r. stał się właściwy na terenie całego kraju w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych pobieranego od nierezydentów przez płatników od dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez podatników. Kwoty zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w 2021 r. wzrosły o 165% (z 70,8 mln zł do 187,7 mln zł) w 2021 r. w porównaniu do

¹⁰ Dochody podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, tj.: dochody z tytułu podatków 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 kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej.

¹¹ Zmiana wynikała z wejścia w życie 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 US innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. z 2020 r. poz. 2456).

2020 r. Przyczyną wzrostu zaległości podatkowych odpisanych z powodu przedawnienia były działania US podjęte w związku z poleceniami Ministerstwa Finansów i IAS¹² dotyczącymi wzmocnienia nadzoru nad obszarem zaległości przedawnionych i konieczność podjęcia niezwłocznych działań polegających na odpisaniu z ewidencji księgowej przedawnionych zaległości podatkowych. Ponadto, Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że przyczynami przedawnienia odpisanych należności były w szczególności: brak majątku dłużnika, brak płynności finansowej zobowiązanych; ujawnienie zobowiązań, które powstały w wyniku oszustw podatkowych stanowiących grupę najtrudniejszą do egzekwowania ze względu na okoliczności ich powstania. W celu zapewnienia prawidłowego stanu zaległości podatkowych w księgach rachunkowych podejmowano szereg działań w ramach nadzoru, m.in. dokonywano analiz miernika zaległości odpisanych z powodu przedawnienia, kierowano do podległych jednostek pisma i wytyczne w tej sprawie oraz przeprowadzano szkolenia obejmujące te zagadnienia.

(akta kontroli tom I str. 41-185, 221-231, tom II str. 31-34, 118-159)

1.2. W okresie objętym kontrolą IAS przeprowadziła 22 kontrole wewnętrzne dotyczące m.in.: prawidłowości postępowania organu podatkowego w stosunku do podatników wykazujących zwroty w podatku od towarów i usług; zarządzania zaległościami podatkowymi w zakresie działań komórki wierzycielskiej; przedawnienia zaległości podatkowych; wykorzystywania JPK¹³ w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowania egzekucyjnego oraz kontrolach celno-skarbowych; prawidłowości wszczynania postępowań i czasu ich trwania, wszczynania postępowań podatkowych w stosunku do zobowiązań zagrożonych przedawnieniem; czasu trwania postępowań kontrolnych i dokonywania zabezpieczeń; weryfikacji postępowań egzekucyjnych prowadzonych dłużej niż pięć lat. Kontrole przeprowadzono w LUCS i w dziewięciu US¹⁴. W czterech przypadkach działalność oceniono pozytywnie, w 15 pozytywnie z uchybieniami, a w dwóch pozytywnie z nieprawidłowościami. W jednym przypadku kontrola nie została zakończona¹⁵. Do stwierdzonych nieprawidłowości należały m.in.: długie przerwy pomiędzy kolejnymi czynnościami, przewlekłość, opieszałość w podejmowanych działaniach, opóźnienia we wszczynaniu postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem, podejmowanie działań po upływie terminu przedawnienia, niewłaściwe dokumentowanie czynności kontrolnych, przypadki dokonania nieterminowych zwrotów podatku od towarów i usług, przypadki przedawnienia części zobowiązań, wszczynanie egzekucji administracyjnej z opóźnieniami, niewykorzystywanie w sposób efektywny i niezwłoczny wszystkich posiadanych informacji o majątku zobowiązanego w toku prowadzonej egzekucji. Zalecenia pokontrolne dotyczyły m.in.: prowadzenia postępowań i kontroli zgodnie ze wskazanymi przepisami, w tym regulacjami wewnętrznymi i wytycznymi Ministerstwa Finansów i Szefa KAS, prawidłowości dokumentowania postępowań, dokładnego i wnikliwego analizowania materiału dowodowego; uwzględniania informacji zawartych w systemach informatycznych i danych posiadanych przez inne komórki organizacyjne Izby; ewidencjonowania czynności w systemach informatycznych. Kierownicy jednostek kontrolowanych

¹² Pismo Ministerstwa Finansów z 17 grudnia 2021 r. znak DPP6.853.140.2021, pismo Dyrektora IAS z 22 grudnia 2021 r. znak: pismo Ministerstwa Finansów z 30 maja 2022 r. znak: DPP6.853.140.2021, pismo Dyrektora IAS z 13 lipca 2022 r. znak:

¹³ Jednolity Plik Kontrolny.

¹⁴ LUCS, US w: Łukowie, Zamościu; Radzyniu Podlaskim, Lubartowie; Białej Podlaskiej, Parczewie oraz w Pierwszym, Drugim i Trzecim US w Lublinie.

¹⁵ Kontrola obejmująca prawidłowość rozliczania podatków przeprowadzana w Trzecim US w Lublinie.

realizowali zalecenia i informowali o rezultatach ich wdrożenia¹⁶. Sposób wykonania zaleceń przez kontrolowanych podlegał ocenie Dyrektora IAS.

(akta kontroli tom I str. 233-244)

W ramach audytu wewnętrznego przeprowadzono dwa zadania w zakresie zagadnień poddanych kontroli NIK:

- w 2021 r. pn. „Ocena funkcjonowania procesu egzekucji administracyjnej”, którego przedmiotem była m.in. koordynacja i nadzór nad realizacją zadań z zakresu egzekucji administracyjnej. Zadanie audytowe przeprowadzono w komórkach egzekucji administracyjnej w IAS oraz w trzech US (tj. w: Biłgoraju, Puławach i Włodawie). W wyniku audytu stwierdzono nieprawidłowości w US w Biłgoraju polegające na: nierealizowaniu kontroli funkcjonalnych w obszarze egzekucji w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r., oparciu zwolnień składnika majątkowego spod egzekucji wyłącznie o twierdzenia zawarte we wnioskach zobowiązanych bez potwierdzenia ujętych w nich danych z innego źródła oraz bez wskazania innych składników majątkowych, z których możliwe byłoby zaspokojenie wierzycieli. Naczelnik US w Biłgoraju przyjął do realizacji zadania wskazane przez audytorów i wskazał osoby odpowiedzialne za ich wykonanie. Dodatkowo, w ramach dobrych praktyk zarekomendowano komórce egzekucji administracyjnej IAS wykorzystanie formularza¹⁷ stosowanego przez US w Puławach przez wszystkie pozostałe US. Kontrola zarządcza została oceniona pozytywnie z zastrzeżeniami. Czynności sprawdzające wykonanie zaleceń z zadania audytowego zaplanowano na wrzesień-październik 2022 r.;
- w 2022 r. dotyczący zadań związanych z podatkiem akcyzowym, obejmujący m.in. koordynację i nadzór nad realizacją zadań w komórkach podatku akcyzowego i podatku od gier w IAS, w Pierwszym US w Lublinie i w US w Białej Podlaskiej. W wyniku audytu nie stwierdzono nieprawidłowości, pozytywnie oceniono kontrolę zarządczą oraz wydano rekomendacje dotyczące organizowania cyklicznych spotkań tematycznych oraz pozyskania sprzętu komputerowego. W ramach realizacji zaleceń audytowych Kierownik Działu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier IAS, zobowiązał się do zorganizowania platformy wymiany informacji oraz spotkań, a także do monitorowania wymiany sprzętu komputerowego w podległych US. Czynności sprawdzające zaplanowano na 2023 r.

(akta kontroli tom I str. 245-307)

1.3. W latach 2019-2022 (I półrocze) pracownicy US przeprowadzili 3505 kontroli podatkowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa, z czego najwięcej (1062) w 2019 r. Liczba przedmiotowych kontroli, zmniejszyła się o 7,1% w 2020 r. i o 7,8% w 2021 r., w porównaniu do 2019 r. O osiem kontroli mniej przeprowadzono w 2021 r. w odniesieniu do 2020 r. O 51 kontroli więcej przeprowadzono w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. Liczba kontrolerów w latach 2019-2021 systematycznie się zmniejszała i wynosiła odpowiednio: 166, 158 i 148¹⁸. Od 2021 r. nie zatrudniano nowych kontrolerów.

W 2021 r. skuteczność kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) do liczby kontroli zakończonych ogółem poprawiła się w porównaniu do 2019 r. i 2020 r.

¹⁶Zgodnie z poleceniem Ministerstwa Finansów zawartym w piśmie z 4 września 2014 r. nr CP12/012/1/TBC/14/80252RD przekazanym przy piśmie Dyrektora IAS w Lublinie z 16 września 2014 r. nr

¹⁷ Formularz do wstępnej kwalifikacji postępowania egzekucyjnego pod kątem jego umorzenia z uwagi na bezskuteczność egzekucji.

¹⁸ Stan na 31 grudnia danego roku.

(odpowiednio o 11,3 i 13,2 p.p.). Wartość wskaźnika w 2021 r. oraz w I półroczu 2022 r. wyniosła odpowiednio: 91,9% i 92%. Wskaźnik ten w pierwszym półroczu 2022 r. był wyższy o 3 niż w I półroczu 2021 r.

(akta kontroli tom I str. 308-309)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że przyczyną spadku liczby kontroli w 2020 r. i w 2021 r. były m.in. obostrzenia związane z pandemią COVID-19, ograniczenie kontaktów międzyludzkich, absencja kontrolujących, wymóg pracy zdalnej oraz prowadzenie kontroli o obszernym materiale dowodowym, objęcie kontrolą podmiotów trudnych, z pogranicza szarej strefy, unikających kontaktów, utrudniających prowadzenie postępowania dowodowego. Ponadto, na sukcesywne zmniejszenie liczby prowadzonych kontroli miało wpływ zastąpienie kontroli podatkowej czynnościami sprawdzającymi jako działaniami mniej uciążliwymi dla przedsiębiorców. Zgodnie z wskazówkami Ministerstwa Finansów¹⁹ zalecono podległym urzędom zoptymalizowanie stosowanych mechanizmów oceny ryzyka pozwalającego uniknąć uruchamiania kontroli tam, gdzie można ją zastąpić innymi działaniami. Wskazano, że trafne typowanie podmiotów do kontroli i prawidłowe analizy skutkują zwiększeniem efektywności prowadzonych kontroli. Na zmniejszenie liczby kontroli tylko niewielki wpływ miał spadek liczby kontrolerów.

(akta kontroli tom I str. 42-44)

1.4. Pracownicy LUCS w latach 2019-2022 (I półrocze) przeprowadzili łącznie 758 kontroli prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w tym najwięcej (307) w 2021 r. Liczba kontroli w 2021 r. była trzykrotnie większa (o 210) w porównaniu do 2020 r. i o 189 w odniesieniu do 2019 r. Spadek liczby kontroli o 17,79% odnotowano jedynie w 2020 r. w porównaniu do 2019 r. W I półroczu 2022 r. przeprowadzono o 74 kontrole więcej niż w analogicznym okresie 2021 r. Liczba kontrolerów realizujących kontrole w LUCS w latach 2019-2021 była zbliżona i wynosiła odpowiednio: 138, 136, 138. W 2020 r. liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) zmniejszyła się o 20 (18,51%) w porównaniu do 2019 r., a w 2021 r. zwiększyła o 207 (235,23%) w odniesieniu do 2020 r. W 2021 r., jak również w I półroczu 2021 r. i 2022 r. skuteczność kontroli była na takim samym poziomie, przekraczała 96% i była wyższa od skuteczności w 2019 r. (91,5%) i 2020 r. (90,7%).

(akta kontroli tom I str. 310-311)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że przyczyną zmniejszenia się liczby kontroli i obniżenia ich skuteczności w 2020 r. były m.in.: pandemia COVID-19 i szeroko rozumiana reorganizacja warunków i metod pracy pracowników; absencja pracowników, w tym kwarantanny, wyłącznie korespondencyjny kontakt z podatnikami, system pracy zdalnej. Dodatkowo po 1 marca 2017 r., w związku z utworzeniem KAS, w LUCS prowadzone były kontrole w dwóch trybach, tj. wszczęte jeszcze na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej²⁰ oraz zgodnie z nową procedurą, kontrole celno-skarbowe realizowane na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej²¹. Lata 2017-2020, to okres kiedy szczególny nacisk, zgodnie z rekomendacjami Ministerstwa Finansów, był kładziony na finalizowanie spraw wszczętych w tzw. starej procedurze, gdzie kontrola kończyła się wydaniem decyzji. Naczelnik LUCS, jako organ I instancji w 2019 r. wydał 65 decyzji „wymiarowych”, natomiast w 2020 r. 86, co miało przełożenie na zwiększone zaangażowanie

¹⁹ Np. pisma z 17 i 23 marca, 13 i 27 maja, 15 czerwca oraz 24 lipca 2020 r.

²⁰ Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm. Dalej: ustawa o kontroli skarbowej.

²¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm. Dalej: ustawa o KAS.

pracowników w ten etap postępowania (optymalne wykorzystanie zasobów kadrowych w związku z pandemią i wprowadzonymi obostrzeniami utrudniającymi czynności kontrolne). W LUCS struktura organizacyjna nie przewiduje (jak to ma miejsce w US) odrębnych komórek kontrolnych i orzecznich. Ten sam zespół kontrolny prowadzi kontrolę celno-skarbową, która przekształca się w postępowania podatkowe. Przyczyną zrealizowania mniejszej liczby kontroli w I półroczu 2021 r. było zaangażowanie LUCS w analizę podmiotów z branży paliwowej i budowlanej za lata 2018-2021 (200 milionów rekordów)²² dotyczącą porównania zgodności sprzedaży w tych podmiotach z zakupami wykazanymi u odbiorców. Na tej podstawie w 2021 r. wytypowano do kontroli celno-skarbowej 89 podmiotów, co przedłożyło się na wszczęcie 271 kontroli celno-skarbowych (w latach 2021-2022) z szacunkowymi ustaleniami w podatku od towarów i usług na kwotę około 45 mln zł. W 2022 r. uzupełniona analiza, o kolejne okresy rozliczeniowe pozwoliła na przekazanie do kontroli 35 podmiotów (109 kontroli, szacowane ustalenia w podatku od towarów i usług ok. 20 mln zł). Wobec wskazanych podmiotów wszczynano również kontrole w podatkach dochodowych, co wpłynęło na zwiększenie potencjalnych ustaleń z przeprowadzonej analizy. Ustalenia z zakończonych kontroli celno-skarbowych na koniec I półrocza 2022 r. wyniosły 37,5 mln. zł. Trafność zdiagnozowanego proceduru wprowadzania do obrotu nierzetelnych faktur podatku od towarów i usług została potwierdzona dokonaniem, stosownie do art. 62 ust. 4 ustawy o KAS, przez część podatników korekt deklaracji VAT w zakresie rozbieżności wykazanych w strukturach JPK-VAT oraz korekt rozliczeń w podatku dochodowym (złożonych w terminie 14 dni od wszczęcia kontroli, po zakończeniu kontroli oraz poza zakresem kontroli). Miało to również bezpośredni wpływ na czas trwania kontroli oraz na skuteczność, która w I półroczu 2022 r. była znacznie wyższa niż w analogicznym okresie 2021 r.

(akta kontroli tom I str. 44-45, tom II str. 162)

1.5. W latach 2019-2021 systematycznie zmniejszała się liczba decyzji naczelników US wydanych po kontrolach podatkowych (z 472 do 431) oraz liczba decyzji, na które wniesiono odwołania do Dyrektora IAS (z 149 do 110). Tendencja ta dotyczyła również I półrocza 2022 r., w którym relacja liczby decyzji, na które wniesiono odwołania do liczby decyzji wydanych przez organ I instancji w odniesieniu do takiego samego okresu roku poprzedniego zmniejszyła się o 6,9 p.p. Poprawiła się jakość decyzji naczelników US mierzona relacją decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS do liczby rozstrzygnięć w II instancji (wartość wskaźnika zmniejszyła się z 43% w 2019 r. do 41,7% w 2020 r. i do 37,4% w 2021 r.). O 33,3 p.p. (z 50% do 16,7%) poprawiła się wartość ww. wskaźnika w I półroczu 2022 r. w porównaniu do I półrocza 2021 r. Wartość wskaźnika mierzonego relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji z 13,6% w 2019 r. i w 2020 r. obniżyła się do 9,5% w 2021 r. Wartość ww. wskaźnika w I półroczu 2021 r. wyniosła 11,7%²³.

(akta kontroli tom I str. 312)

Zmniejszeniu ulegała również liczba decyzji wydawanych przez naczelników US ogółem (z 1209 w 2019 r. do 1000 w 2021 r.) oraz liczba wniesionych od nich odwołań do Dyrektora IAS (z 207 do 166). Dotyczyło to również I półrocza 2022 r. W latach 2019-2021 wartość wskaźników jakości decyzji ogółem naczelników US mierzonych relacją liczby decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS do liczby rozstrzygnięć w II instancji oraz relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji systematycznie się obniżała

²² Wykorzystano narzędzia analityczne – platforma KNIME (źródło danych do analizy: hurtownia SPR, WRO-SYSTEM).

²³ W I półroczu 2022 r. odsetek zaskarżonych decyzji nie przekroczył 51%.

(odpowiednio o 10,4 p.p. i 1,9 p.p.). W I półroczu 2022 r. wartość pierwszego wskaźnika²⁴ uległa również zmniejszeniu w odniesieniu do I półrocza roku poprzedniego o 24,8 p.p. (z 37,3% do 12,5%). Spadek wartości tych mierników oznaczał poprawę jakości rozstrzygnięć naczelników US.

(akta kontroli tom I str. 313)

IAS regularnie kierowała do podległych jednostek (w tym do LUCS) wytyczne, zalecenia i informacje zmierzające do poprawy jakości rozstrzygnięć²⁵. Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że monitorowanie jakości rozstrzygnięć naczelników US (w tym po kontrolach podatkowych) prowadzono na bieżąco w formie nadzoru instancyjnego. Na podstawie zauważanych w sprawach odwoławczych konkretnych błędów lub nieprawidłowego sposobu postępowania formułowano zalecenia do jednostki, której dotyczyła sprawa lub wszystkich podległych jednostek. Problemy powtarzające się dodatkowo omawiano na szkoleniach/naradach z podległymi jednostkami. Wskazał też, że prowadzona jest analiza danych wynikających z załączników do Rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych, wydanych przez Szefa KAS²⁶ i w przypadku stwierdzenia niekorzystnych tendencji podejmowane są działania zmierzające do zidentyfikowania konkretnych przyczyn uchylania decyzji i formułowane są wnioski (np. w postaci pism do podległych jednostek). Do głównych przyczyn uchylania decyzji wydanych w I instancji należały:

- niedokładne ustalenie stanu faktycznego poprzez brak zebrania kompletnego materiału dowodowego w sprawie;
- niewłaściwa ocena zebranego materiału dowodowego;
- zmiana linii orzeczniczej sądów administracyjnych, a w zakresie podatku od towarów i usług – orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE);
- instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego, które w świetle uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21) – nie spowodowało skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(akta kontroli tom I str. 337-341, 360-380; tom II str. 14-62, 69-117)

1.6. W latach 2019-2021 udział liczby decyzji wydanych przez Naczelnika LUCS po kontrolach celno-skarbowych (odpowiednio: 35, 43 i 40) do liczby wydanych decyzji (65, 86, 83) wynosił odpowiednio: 53,8%; 50% i 48,2%. Zmniejszył się on również o 4,2 p.p. w I półroczu 2022 r. w porównaniu z I półroczem 2021 r.

W 2021 r. wskaźnik jakości rozstrzygnięć mierzony relacją decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika LUCS w II instancji pogorszył się w porównaniu do lat 2019-2020, odpowiednio o 7,3 p.p. i 7,6 p.p.

Wskaźnik jakości mierzony relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych w I instancji wahał się od 7% do 10,4%²⁷.

(akta kontroli tom I str. 314)

Dyrektor IAS poddawał ocenie dane dotyczące orzecznictwa Naczelnika LUCS, w tym stabilność tego orzecznictwa w postępowaniach przed sądem administracyjnym i przekazywał ogólne wytyczne dotyczące sposobu postępowania i interpretacji przepisów. W tym celu Dyrektor IAS gromadził i analizował informacje

²⁴ Jakość decyzji ogółem naczelników US mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez Dyrektora IAS do liczby rozstrzygnięć w II instancji.

²⁵ Np. pisma: instruktażowe; przekazujące interpretacje przepisów. Analizy jakości orzecznictwa otrzymane z Ministerstwa Finansów, informacje o wyrokach sądów administracyjnych.

²⁶ Rekomendacje z lipca 2018 r. i lutego 2021 r.

²⁷ Wskaźnik 10,4% obliczony w wyniku ekstrapolacji przypadków, w których liczba rozstrzygnięć w II instancji była większa niż 51% (i mniejsza niż 100%) liczby decyzji, na które wniesiono odwołanie do Dyrektora IAS.

o wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie (dalej: WSA) dotyczących zaskarżonych decyzji Naczelnika LUCS, a informacje o zapadłych wyrokach przekazywano podległym jednostkom raz w miesiącu. Ponadto, kwestie związane z orzecznictwem (w tym przypadki uchyleń decyzji Naczelnika LUCS) były przedmiotem szkoleń i narad organizowanych zarówno przez IAS, jak i LUCS. Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że przyczyny uchYLENIA decyzji wydanych przez Naczelnika LUCS w I instancji nie miały charakteru systemowego i nie wymagały wprowadzenia dodatkowych wewnętrznych procedur. W zasadzie jedyną powtarzającą się przyczyną uchylania tych decyzji była konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. Pozostałe przyczyny miały charakter jednostkowy. Wskazał również, że liczba uchylonych decyzji Naczelnika LUCS była niewielka i wynosiła 7% w stosunku do wszystkich wydanych decyzji w I instancji.

(akta kontroli tom I str. 340-341, 360-380, tom II str. 55-58, 76-99, 165-175)

W latach 2019-2022 (do 30 czerwca) Naczelnik LUCS wydał 10 781 decyzji dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego związanego z obrotem towarowym z państwami trzecimi (importu towarów), dla których organem II instancji jest Dyrektor IAS. W 2020 r. jakość rozstrzygnięć mierzona relacją decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć w II instancji nieznacznie wzrosła (o 9,2 p.p.) w porównaniu do 2019 r., a następnie w 2021 r. spadła o 2,2 p.p. w odniesieniu do 2020 r. W I półroczu 2021 r. i w I półroczu 2022 r. w II instancji uchylono po jednej decyzji. W latach 2019-2021 relacja decyzji uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji utrzymywała się na podobnym poziomie i wynosiła 0,1%-0,2%.

(akta kontroli tom I str. 315)

W latach 2019-2022 (I półrocze) Naczelnik LUCS w II instancji po kontrolach celno-skarbowych wydał 139 decyzji, z których zaskarżono 103 (74,1%). WSA prawomocnie uchylił (w całości lub częściowo) dziewięć decyzji. Wartość wskaźnika jakości, mierzonego relacją liczby decyzji Naczelnika LUCS uchylonych przez WSA (odpowiednio trzy, cztery i dwie) do liczby prawomocnych rozstrzygnięć WSA w latach 2019-2021 (odpowiednio: sześć, 12 i siedem) poprawiała się i wynosiła odpowiednio: 50%, 33,3% i 28,6%. W I półroczu 2021 r. wartość tego wskaźnika wyniosła 50% (dotyczyła dwóch z czterech prawomocnych rozstrzygnięć). W I półroczu 2022 r. WSA nie wydał rozstrzygnięcia, które byłoby prawomocne²⁸.

(akta kontroli tom I str. 316)

1.7. W 2020 r. średni czas trwania kontroli podatkowych wyniósł 152 dni i wydłużył się o 27 dni (21,6%) w odniesieniu do 2019 r., natomiast w 2021 r. skrócił o 45 dni (o 29,6%) w porównaniu do 2020 r. W stosunku do I półrocza 2021 r. średni czas kontroli w I półroczu 2022 r. uległ skróceniu o 23 dni (o 20,2%). W 2020 r. i w 2021 r. wydłużeniu uległ średni czas prowadzenia postępowań podatkowych²⁹ po kontrolach w I instancji w odniesieniu do 2019 r., odpowiednio o 24 (16,1%) i 20 (13,4%) dni. O 29 (19,3%) dni wydłużył się średni czas prowadzenia ww. postępowań podatkowych w I półroczu 2022 r. w porównaniu do I półrocza 2021 r.³⁰

(akta kontroli tom I str. 317)

²⁸ Liczba wydanych prawomocnych rozstrzygnięć przez WSA ww. okresie nie przekraczała 51% zaskarżonych decyzji.

²⁹ Średni czas prowadzenia postępowań podatkowych liczony od wszczęcia postępowania do dnia wydania decyzji wyniósł w latach 2019-2021 odpowiednio: 149, 173 i 169 dni.

³⁰ Ze 150 dni w I półroczu 2021 r. do 179 dni w I półroczu 2022 r.

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że wydłużenie czasu trwania kontroli podatkowych w latach 2019-2021 było przedmiotem analiz, a jego istotną przyczyną była epidemia COVID-19. W przypadku kontroli podatkowych istotne było ograniczenie kontaktów międzyludzkich i wyjść służbowych oraz polecenie pracownikom wykonywania pracy zdalnej. Nie bez znaczenia była również absencja kontrolujących z powodu choroby lub kwarantanny. Wydłużenie się czasu trwania kontroli podatkowych spowodowane było również zakresem skomplikowanych i czasochłonnych kontroli podatkowych podmiotów uczestniczących w wyludzeniach i oszustwach podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług. Z uwagi na stwierdzone nieprawidłowości i przewidywane uszczuplenia konieczne było również wszczynanie kontroli w trybie art. 284 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³¹, co we wcześniejszych latach nie zdarzało się lub występowało sporadycznie. Wskazał też, że w 2020 r. zakończone zostały kontrole wszczęte jeszcze w 2015 i 2016 r., które również miały wpływ na średni czas trwania kontroli zakończonych w tym okresie i jednocześnie podkreślił, że IAS polecała podległym jednostkom podejmowanie działań doprowadzających do zmniejszenia liczby takich kontroli. Polecano ponadto wzmocnienie osobistego nadzoru ww. obszaru przez naczelników podległych US. Na wydłużony średni czas trwania postępowania podatkowego w I instancji w I półroczu 2022 r. w porównaniu do I półrocza 2021 r. zasadniczy wpływ miała, akcja informacyjna związana z wprowadzeniem przepisów „Polskiego Ładu”, które stały się absolutnym priorytetem Ministerstwa Finansów, a ich skala okazała się bezprecedensowa. W akcję zaangażowane były wszystkie jednostki administracji skarbowej, a przede wszystkim przesunięci do tych zadań zostali pracownicy komórek postępowań podatkowych (co spowodowało obciążenie pracą w tych komórkach), w tym również duża grupa osób zatrudnionych w komórkach orzecznich IAS. W związku z opisaną akcją w I półroczu 2022 r. odbyły się liczne szkolenia dla różnych grup podatników, dyżury telefoniczne. Ponadto pracownicy IAS byli zaangażowani w koordynowanie działań w całym województwie i w raportowanie tych działań do Ministerstwa Finansów. Działania te wymagały czasu nie tylko na ich bezpośrednie przeprowadzenie, ale również na uprzednie merytoryczne przeszkolenie pracowników. Nie dysponowano w tym okresie takimi zasobami kadrowymi, które mogłyby zniwelować obciążenie pracą w komórkach orzecznich spowodowane powierzeniem tym komórkom priorytetowych zadań związanych z akcją „Polski Ład”. Podał również, że prawidłowość przeprowadzanych kontroli IAS monitoruje przede wszystkim poprzez bieżące dokonywanie analiz na podstawie danych dostępnych w systemach informatycznych ewidencjonujących kontrole, takich jak: hurtownia danych SPR, ZISAR PLUS, EWIKON, KARTA2. Dodatkowo, stały nadzór kontroli wprowadzony został poprzez raportowanie: kontroli podatkowych wszczynanych za okresy sprzed 1 stycznia 2018 r., zamiaru wszczęcia kontroli podatkowych za okresy rozliczeniowe sprzed 1 stycznia 2019 r. oraz działań wobec trwających kontroli powyżej jednego roku. W ramach monitorowania czasu trwania postępowań podatkowych w podległych jednostkach realizowano wytyczne dotyczące postępowań podatkowych³², które od momentu wszczęcia trwały dłużej niż sześć miesięcy, podejmując czynności analityczne, w wyniku których zobowiązano naczelników trzech US, w których wystąpiło najwięcej tego typu postępowań do podjęcia stosownych działań naprawczych, a monitoring postępowań podatkowych trwających dłużej niż sześć miesięcy ma charakter cykliczny. Ponadto, wnioski z analiz danych o kontrolach, w tym dokonanych na podstawie półrocznych

³¹ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Dalej: Ordynacja podatkowa. Dotyczy to uznania za wszczęcie kontroli z upływem wyznaczonego terminu na stawienie się w siedzibie organu, w związku z nieobecnością podatnika.

³² Pismo Ministerstwa Finansów nr DPP10/DOP.8020.3.2020 z 22 października 2020 r.

sprawozdań o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez US oraz o działaniach w zakresie ujawniania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (w formie wytycznych i zaleceń) przekazywane były podległym US.

(akta kontroli tom I str. 350-352, 385-544, tom II str. 36-40, 100-117)

W latach 2019-2021 liczba osób prowadzących postępowania podatkowe po kontrolach w podległych IAS US utrzymywała się na zbliżonym poziomie i wynosiła odpowiednio: 94, 96, 94. Według stanu na 30 czerwca 2022 r. liczba pracowników w US prowadzących ww. postępowania wzrosła do 110³³. Wśród tych osób zwiększał się odsetek posiadających co najmniej dwuletnie doświadczenie³⁴.

(akta kontroli tom I str. 318)

Wydłużenie średniego czasu trwania kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych po kontrolach podatkowych nie wpłynęło na wzrost liczby postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem w US, których w latach 2019-2021 prowadzono odpowiednio: 51, 54, 50. W podległych IAS jednostkach, żadne z postępowań podatkowych nie zostało umorzone z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(akta kontroli tom I str. 319)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że monitorowane są postępowania podatkowe zagrożone przedawnieniem, a podstawowym źródłem informacji o takich postępowaniach jest załącznik nr 3 do Rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych. Ponadto, w celu przeciwdziałania przedawnieniom cyklicznie wysyłano do podległych jednostek pisma instruktażowe dotyczące odpowiednio wczesnego wszczynania postępowań w takich sprawach, sposobu postępowania i zapewnienia właściwej współpracy między komórkami postępowań podatkowych a np. komórką spraw karnych. W sprawach odwoławczych, wypełniane są przez pracowników komórek orzecznich w IAS tzw. „listy kontrolne”, zawierające informację o terminie przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczy sprawa. Podstawową przyczyną umorzeń postępowań z powodu przedawnienia zobowiązania była uchwała NSA z 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21), zgodnie z którą organ podatkowy powinien ocenić i dać temu wyraz w uzasadnieniu decyzji, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie miało instrumentalnego charakteru, mającego na celu wyłącznie zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Decyzje wydawane przed opublikowaniem ww. uchwały nie zawierały takiej oceny i tylko z tego powodu były uchylane przez WSA, czego organy podatkowe nie były w stanie wcześniej przewidzieć. Podał również, że liczba przypadków, w których Dyrektor IAS uchylił decyzję wydaną w I instancji i umorzył postępowanie z powodu przedawnienia nie była znacząca: w latach 2020-2022 (I półrocze) dotyczyło to czterech przypadków w każdym z tych lat, na kwotę odpowiednio: 446,2 tys. zł, 432,5 tys. zł. oraz 301,4 tys. zł. Skala problemu przedawnień w województwie lubelskim nie jest szczególnie duża, w związku z czym nie uzasadniało to podejmowania dodatkowych działań. Problematyka postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem podlega monitorowaniu od wielu lat (...) np. w piśmie Dyrektora IAS z 24 października 2014 r., wyjaśniliśmy podległym jednostkom, że zagrożenie przedawnieniem jest z reguły spowodowane zbyt późnym wszczęciem postępowania podatkowego przez organ I instancji. W piśmie przekazane zostało

³³ W okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2022 r. postępowania podatkowe po kontrolach podatkowych dodatkowo prowadziło 11 osób z co najmniej dwuletnim doświadczeniem z Trzeciego US w Lublinie w ramach doraźnej pomocy.

³⁴ Na 31 grudnia 2021 r. wynosił 87,2%.

podległym jednostkom polecenie wydawania decyzji określających zobowiązanie podatkowe najpóźniej w terminie sześciu miesięcy przed upływem terminu przedawnienia tego zobowiązania. Przypomnieliśmy również o obowiązku dokumentowania okoliczności powodujących przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia i o konieczności przekazywania informacji o aktualnym stanie sprawy karnej skarbowej. W załączonym piśmie przywołane zostały również wcześniejsze pisma Dyrektora IAS dotyczące tej problematyki.

(akta kontroli tom I str. 348-350, tom II str. 31-40, 100-119, 160-162, 180-210)

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowej³⁵ dotyczącej podatków stanowiących dochody budżetu państwa wydłużył się o 133 dni w 2020 r. w odniesieniu do 2019 r. (o 39,82%) oraz skrócił się w 2021 r. o 208 dni (o 44,5%) w porównaniu do 2020 r. i o 75 dni (o 22,5%) w porównaniu do 2019 r. Z analizy danych za I półrocze 2022 r. wynika, że średni czas trwania tych kontroli wydłużył się o 91 dni (45,5%) w porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego.

W 2020 r. średni czas trwania postępowania podatkowego po kontroli celno-skarbowej w I instancji liczony od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do wydania decyzji wyniósł 194 dni i wydłużył się o 50 dni w porównaniu do 2019 r., a liczony od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do dnia doręczenia decyzji wyniósł 187 dni i wydłużył się o 48 dni w odniesieniu do 2019 r. W 2021 r. czas prowadzenia postępowań w I instancji uległ poprawie i skróceniu o 70 dni w porównaniu do 2020 r. i o 20 dni w porównaniu do 2019 r.³⁶ Średni czas trwania postępowania podatkowego po kontroli celno-skarbowej w II instancji liczony od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do wydania decyzji w 2021 r. w porównaniu do 2019 r. i 2020 r. wydłużył się odpowiednio o 23 dni i jeden dzień, a liczony od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do doręczenia decyzji, odpowiednio o 23 i cztery dni. Według danych za I półrocze 2022 r. wydłużył się średni czas prowadzenia postępowania podatkowego po kontrolach celno-skarbowych w I³⁷ oraz w II instancji³⁸ w odniesieniu do analogicznego okresu w 2021 r.

(akta kontroli tom I str. 320)

Według Zastępcy Dyrektora IAS, w porównywanym okresie (lata 2019-2020) podstawowy wpływ na czas trwania kontroli celno-skarbowych (a co za tym idzie również ich liczbę) miała pandemia COVID-19, co czasowo ograniczało lub uniemożliwiało niektóre działania kontrolne. W toku prowadzonych czynności kierowano się wytycznymi m. in. wynikającymi z pisma Zastępcy Szefa KAS z 20 marca 2020 r.³⁹, w którym rekomendowano przełożenie na inny termin czynności z udziałem stron i innych uczestników postępowania oraz ograniczenie do niezbędnego minimum kontaktów z kontrolowanym, kontrahentami oraz innymi organami i instytucjami. Respektowano także ustawowe, obowiązujące wówczas zasady doręczania pism oraz ograniczenia wykonania obowiązków przez stronę do sytuacji, jeżeli wymagał tego interes publiczny lub ważny interes strony. Ponadto, na długość kontroli miała również wpływ absencja chorobowa pracowników LUCS, konieczność izolacji (kwarantanna) oraz nieobecność związana z opieką nad dziećmi (zamknięcie żłobków i przedszkoli). Na wydłużony średni czas trwania

³⁵ W latach 2019-2022 (I półrocze) wyniósł odpowiednio: 334, 467, 259 i 291 dni, w tym w I półroczu 2021 r.: 200 dni.

³⁶ Liczony od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do dnia wydania decyzji.

³⁷ O 13 dni licząc od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do wydania decyzji oraz o 16 dni licząc od dnia przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe do doręczenia decyzji.

³⁸ O 36 dni licząc od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do wydania decyzji oraz o 37 dni licząc od dnia wpływu odwołania do organu odwoławczego do doręczenia decyzji.

³⁹ Nr DZP11.K723.180.2020.

kontroli celno-skarbowych zakończonych w I półroczu 2022 r., w porównaniu do I półrocza 2021 r. w LUCS bezpośredni wpływ miała liczba zakończonych kontroli długotrwałych i czasochłonnych – trwających od roku do dwóch lat oraz trwających ponad dwa lata. Liczba zakończonych kontroli trwających powyżej dwóch lat w I półroczu 2021 r. wyniosła pięć, natomiast w I półroczu 2022 r. 20. Liczba zakończonych kontroli trwających od roku do dwóch lat w I półroczu 2021 r. wyniosła 34, natomiast w I półroczu 2022 r. 60. Ponadto, w I półroczu 2021 r. prawie 50% kontroli zostało zakończonych w związku ze złożeniem przez podatnika korekt deklaracji w terminie 14 dni od wszczęcia kontroli, co wiązało się z analizą podmiotów z branży paliwowej i marketów budowlanych (opisano w pkt 1.4 niniejszego wystąpienia pokontrolnego), co miało wpływ na zmniejszenie do 32 dni średniego czasu trwania kontroli w I półroczu 2022 r. w porównaniu do całego 2021 r. Przyczyny wydłużenia się w 2020 r. średniego czasu trwania postępowania podatkowego po kontroli celno-skarbowej w I instancji w LUCS wynikały, jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS, z epidemii COVID-19 i związanymi z nią absencjami pracowników. Niezależnie od tego IAS, każdorazowo w pismach dotyczących kontroli długotrwałych, polecała podejmowanie działań prowadzących do przyspieszenia tych kontroli, a tym samym do ich zmniejszenia. Przyczyną wydłużenia się w 2021 r. i w 2022 r. czasu trwania postępowań po kontroli celno-skarbowej w II instancji była wzrastająca liczba spraw rozpatrywanych przez komórkę postępowania podatkowego w LUCS i ich skomplikowany charakter, a także wynikała z przyczyn niezależnych od organu, np. składanie odwołań lub innych pism bez podpisu lub konieczność powołania kuratora przez sąd z uwagi na brak organów osoby prawnej oraz wykonywaniem innych czynności związanych m.in. z przygotowywaniem pism w sprawach sądowych prowadzonych przed WSA (w tym odpowiedzi na skargi), prowadzeniem postępowań w trybach nadzwyczajnych, rozpatrywaniem zażaleń na postanowienia wydane w toku postępowań w I instancji oraz nakładaniem kar pieniężnych na podstawie przepisów o grach hazardowych. Okoliczności te bezpośrednio przekładały się na większe obciążenie pracą, czego negatywnym efektem było wydłużenie czasu załatwiania spraw. W celu zmniejszenia obciążenia pracą, zatrudnienie w komórce postępowania podatkowego zwiększono o jedną osobę przez przeniesienie pracownika z IAS. Na wydłużony średni czas trwania postępowania podatkowego w I instancji w I półroczu 2022 r. w porównaniu do I półrocza 2021 r. miała wpływ znacznie większa liczba wydanych rozstrzygnięć. W I półroczu 2021 r. wydano 32 decyzje, natomiast w analogicznym okresie 2022 r. takich rozstrzygnięć było 75. Nastąpiło również zauważalne zwiększenie liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych w porównywanym okresie, tj. wzrost ze 162 (w 2021 r.) do 236 (w 2022 r.). Wskazana wzrostowa tendencja liczby wydanych decyzji i prowadzonych kontroli celno-skarbowych bezpośrednio przekładała się na obciążenie pracą i dłuższy czas prowadzonych postępowań, biorąc pod uwagę fakt, że ten sam zespół kontrolny prowadził kontrolę celno-skarbową, a następnie postępowanie podatkowe.

(akta kontroli tom I str. 353-356)

W latach 2019-2021 liczba osób prowadzących postępowania podatkowe po kontrolach celno-skarbowych w LUCS utrzymywała się na zbliżonym poziomie i wynosiła odpowiednio: 150, 149, 147. Według stanu na 30 czerwca 2022 r. liczba tych pracowników zmniejszyła się do 143.

(akta kontroli tom I str. 321)

Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że na wydłużenie czasu trwania kontroli celno-skarbowych miała również pewien wpływ fluktuacja kadry. Z uprawnień emerytalnych skorzystały osoby z grupy ekspertów, które posiadały dużą wiedzę

merytoryczną. W celu racjonalnego wykorzystania zasobów kadrowych, niedobory kadrowe w działach kontrolnych uzupełniane były poprzez przeniesienia pracowników z US oraz pojedyncze przypadki prowadzenia naborów zewnętrznych. Rozwiązanie takie pozwalało sukcesywnie zabezpieczać merytoryczną kadrę, jednak odbudowa struktur kontrolnych, które cechuje wysoki poziom fachowości i doświadczenia zawodowego wymaga czasu i wdrożenia. Zgodnie z „Procedurą przeprowadzenia wywiadu wyjściowego z pracownikiem lub funkcjonariuszem odchodzącym z Krajowej Administracji Skarbowej” zatwierdzoną przez Szefa KAS w 2021 r., rozmowa z odchodzącym pracownikiem/funkcjonariuszem miała charakter dobrowolny, a wywiad przeprowadza się z zachowaniem tajemnicy i dyskrecji, w związku z czym nie ma możliwości wykorzystania wniosków płynących z wywiadów przeprowadzonych z odchodzącymi pracownikami do rozwiązywania problemów w obszarze kontroli. Kwestionariusz⁴⁰ wykorzystywany przy wywiadzie oraz informacje udzielone przez odchodzących pracowników/funkcjonariuszy podlegają zachowaniu anonimowości i nie jest możliwe na jego podstawie zidentyfikowanie, czy odchodząca osoba prowadziła postępowania podatkowe, kontrolę podatkową czy kontrolę celno-skarbową.

(akta kontroli tom I str. 356-357, tom II str. 1-9)

Wydłużenie średniego czasu trwania kontroli celno-skarbowych lub postępowań podatkowych po tych kontrolach nie wpłynęło na wzrost liczby⁴¹ postępowań podatkowych zagrożonych przedawnieniem w LUCS.

(akta kontroli tom I str. 322)

1.8. W latach 2019-2022 (do 30 czerwca) koszty wadliwych decyzji organów I i II instancji wyniosły 2869,8 tys. zł. W latach 2019-2021 koszty te (w tym koszty sądowe i odsetki) systematycznie obniżały się⁴². Wzrost wynoszący 408 tys. zł wystąpił w I półroczu 2022 r. w odniesieniu do analogicznego okresu roku ubiegłego. W tym okresie wzrosły również odsetki i koszty sądowe odpowiednio: o 305,1 tys. zł i 102,9 tys. zł. Podatnikom nie wypłacano żadnych kwot wynikających z roszczeń odszkodowawczych, które dotyczyłyby postępowań w I lub II instancji. Zmniejszała się liczba spraw, w wyniku których ponoszono koszty wadliwych decyzji⁴³.

(akta kontroli tom I str. 323-324)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że na wzrost kosztów sądowych wpływ miały zasądzone przez WSA oraz NSA koszty postępowań sądowych czterech spraw⁴⁴. Podniósł, że wysokość kosztów postępowania sądowego ustalana jest przez sąd na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴⁵ oraz rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie⁴⁶ i rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych⁴⁷. Na ich wysokość wpływ ma także wartość przedmiotu sporu – im jest wyższa, tym wyższa jest kwota zasądzonych kosztów postępowania sądowego.

⁴⁰ W kwestionariuszach zamieszczano informacje m.in. na temat przyczyn rezygnacji z pracy (np. obciążenie pracą, presja przełożonych, możliwość awansu), propozycje zmiany w organizacji pracy. Na podstawie tych wywiadów identyfikowano problemy i planowano działania naprawcze.

⁴¹ W LUCS prowadzono jedno postępowanie podatkowe zagrożone przedawnieniem na dzień 1 stycznia 2021 r. i przedawniające się 31 grudnia 2021 r.

⁴² 2019 r. – 1057,4 tys. zł, 2020 r. – 797,5 tys. zł, 2021 r. – 461,6 tys. zł.

⁴³ 2019 r. – 52, 2020 r. – 50, 2021 r. – 45 i półrocze 2022 r. – 22.

⁴⁴ Sygn. akt: II FSK 2122/19, I SA/Lu 521/21, sygn. akt I SA/Lu 432/21, sygn. akt I FSK 1125/18.

⁴⁵ Dz. U z 2022 r. poz. 329, ze zm.

⁴⁶ Dz. U z 2015 poz. 1800, ze zm.

⁴⁷ Dz. U z 2018 r. poz. 265, ze zm.

Wzrost kwoty wypłaconych w I półroczu 2022 r. odsetek stanowił prawną konsekwencję dwóch uchylonych decyzji wydanych odpowiednio przez: Naczelnika Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku z 19 września 2019 r.⁴⁸ w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2015 r. z tytułu osiągnięcia dochodów z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych w kwocie 407,7 tys. zł oraz Naczelnika US w Łukowie z 15 maja 2018 r.⁴⁹ w sprawie określenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za kwiecień 2016 r. w kwocie 224,2 tys. zł (kwota do zwrotu wg deklaracji VAT-7: 812,5 tys. zł). Łączna kwota odsetek wypłacona w I półroczu 2022 r. obejmująca wskazane dwie sprawy wyniosła 279,1 tys. zł. i stanowiła główną przyczynę wzrostu kosztów wadliwie wydanych decyzji.

(akta kontroli tom II str. 14-23)

W kwestii monitorowania kosztów wadliwych decyzji przez IAS, Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że każdy wyrok WSA, zarówno oddalający skargę podatnika, jak też uchylający decyzję organu podatkowego, stanowił przedmiot oceny dokonywanej przez kierowników i pracowników właściwych komórek orzeczniczych w IAS oraz radców prawnych, a następnie konsultowanej z Zastępcą Dyrektora do spraw orzecznictwa, a w sprawach o znacznej wartości przedmiotu sporu lub mających istotne znaczenie dla kształtowania linii orzeczniczej - z Dyrektorem IAS. Działanie to miało szczególne znaczenie zwłaszcza w przypadkach rozważania zasadności wniesienia przez organ odwoławczy skarg kasacyjnych od wyroków WSA uchylających decyzje Dyrektora IAS lub organów podatkowych zarówno pierwszej jak i drugiej instancji. Kwestią o znaczeniu podstawowym było, jak wskazał Zastępca Dyrektora IAS, efektywne monitorowanie i eliminowanie przyczyn podważania rozstrzygnięć podatkowych (zarówno przez organ odwoławczy, jak i sądy). Działania takie były podejmowane na różnych poziomach⁵⁰ i w różnych formach⁵¹. Dokonywano również bieżącej analizy orzecznictwa polskich sądów administracyjnych oraz TSUE, stanowisk Ministerstwa Finansów, interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego oraz interpretacji indywidualnych. Utrudnieniem był m.in. stopień skomplikowania, częstotliwość nowelizacji aktów prawnych wyznaczających ramy działania; sprzeczne niejednokrotnie wyroki sądów administracyjnych w podobnych, a nawet identycznych stanach faktycznych; zmiany przez sądy ukształtowanej, jednolitej dotychczas linii orzeczniczej; wydawanie przez NSA uchwał zmieniających utrwalone już interpretacje przepisów prawa, a także wydanie wyroków przez TSUE mających wpływ na polski porządek prawny. Jednocześnie Zastępca Dyrektora IAS zauważył, że nie jest możliwe formułowanie definitywnych wniosków co do jakości orzecznictwa tylko na podstawie analizy wartości kosztów zasądzonych przez sąd w danym roku podatkowym z następujących powodów:

- znaczenie historyczne takich danych (biorąc pod uwagę czas oczekiwania na ostateczne zakończenie sądowej kontroli rozstrzygnięcia podatkowego) i brak zobrazowania aktualnej „jakości” orzecznictwa danej jednostki;
- incydentalność spraw, w których występuje bardzo duża wartość przedmiotu sporu, co może całkowicie wypaczać wnioski oparte na tej podstawie (wzrost lub spadek);
- wystąpienie w danym okresie okoliczności niezależnych od organu i niemożliwych do przewidzenia na etapie dokonywania ostatecznego

⁴⁸ Nr

⁴⁹ Nr

⁵⁰ Od kierownika komórki organizacyjnej przez Zastępcę Dyrektora IAS, aż po Szefa KAS i Ministra Finansów.

⁵¹ Analizy oparte na danych opisujących mierniki centralne, cykliczne analizy orzecznictwa, sprawozdania, wytyczne, wyjaśnienia, spotkania robocze, szkolenia, proces zarządzania ryzykiem, kontrola funkcjonalna itp.

rozstrzygnięcia w administracyjnym toku instancji (np. podjęcie przez NSA uchwały, np. z 24 maja 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21 eliminującej dotychczasową, korzystną dla organów, praktykę orzeczniczą, orzeczenia TSUE, wyroki Trybunału Konstytucyjnego itd.), co powoduje nagły i szybki wzrost liczby uchylonych decyzji lub uchylonych wyroków, zawierających rozstrzygnięcia korzystne dla organów, a co w efekcie wiąże się z zasądzeniem kosztów postępowania.

W ramach działań mających na celu ograniczenie kosztów związanych z uchylonymi decyzjami dążono do skrócenia czasu trwania postępowań odwoławczych w celu ograniczenia wysokości odsetek, a także inicjowano cofnięcia wniesionej skargi kasacyjnej (w celu ograniczenia kosztów i odzyskania części wpisu) w sytuacji, gdy prawdopodobieństwo przegranej w sporze przed sądem było bardzo wysokie z uwagi na to, że niekorzystna dla organów linia orzecznicza była już utrwalona i dominująca. Nie jest możliwe i zasadne określanie strategii działań w zakresie orzecznictwa w danym roku wyłącznie poprzez pryzmat kosztów wynikających z uchylonych decyzji w okresach wcześniejszych. Rozstrzygane sprawy podatkowe są różnorodne, przy czym wartość przedmiotu sporu zawsze wpływa na wysokość kosztów postępowania sądowego oraz odsetek. Nie oznacza to jednak, że wysokość potencjalnych kosztów powinna wpływać na odstąpienie od utrzymania w mocy decyzji w sytuacji, gdy organ odwoławczy nie ma wątpliwości co do naruszenia przepisów prawa podatkowego przez podatnika. Każdy wyrok niekorzystny dla organów podatkowych jest zawsze poddawany wnikliwej ocenie przez pracowników komórek merytorycznych IAS oraz Dział Obsługi Prawnej. Monitorowaniu podlega zwrot zasądzonych kosztów postępowania zgodnie z wewnętrzną regulacją⁵², która przewiduje uzyskanie informacji o występujących (lub ich braku) zaległościach i prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym, a w przypadku wystąpienia zaległości dołączanie zajęcia wierzytelności.

(akta kontroli, tom II str. 14-23)

W okresie objętym kontrolą wystąpiła jedna sprawa⁵³ dotycząca roszczenia odszkodowawczego (art. 417 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁵⁴) za niezgodne z prawem prowadzenie postępowania egzekucyjnego⁵⁵ przez Naczelnika Trzeciego US w Lublinie.

(akta kontroli tom I str. 553-558, tom II str. 23)

W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) nie złożono żadnego wniosku 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 prawa⁵⁶, a tym samym nie orzeczono o odpowiedzialności w tym zakresie.

(akta kontroli tom II str. 23)

1.9. Kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi w latach 2019-2021 zwiększała się i wynosiła odpowiednio: 389 mln zł, 442,4 mln zł i 549 mln zł, natomiast w I półroczu 2022 r. zmniejszyła się o 36,5 mln zł (tj. o 7%) w porównaniu do I półrocza 2021 r. We wskazanym okresie kwota wyegzekwowanych podatków w postępowaniach egzekucyjnych wyniosła odpowiednio: 152 mln zł, 108 mln zł

⁵² Załącznik do zarządzenia Dyrektora IAS Nr z 30 czerwca 2022 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych w IAS. Wcześniej moc obowiązującą posiadało zarządzenie nr z 31 października 2019 r., a następnie zarządzenia Nr z 30 listopada 2020 r.

⁵³ Wyrok nieprawomocny z 2 sierpnia 2021 r. (zaskarżony apelacją przez powoda i pozwanego), zasądający na rzecz powódki 46,8 tys. zł oraz koszty postępowania sądowego w wysokości 5,9 tys. zł.

⁵⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 1360, ze zm.

⁵⁵ W latach 2004-2018.

⁵⁶ Dz. U. z 2016 r. poz. 1169.

i 130 mln zł, co oznacza, że w 2020 r. i w 2021 r. obniżyła się w porównaniu do 2019 r., natomiast w I półroczu 2022 r. wzrosła o 17 mln zł w porównaniu do I półrocza 2021 r.

(akta kontroli tom I str. 325)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że na spadek kwot objętych tytułami wykonawczymi w I półroczu 2022 r. w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego wpływ miało wiele czynników, które wystąpiły w poszczególnych US z różnym natężeniem:

- odnotowano zwiększoną liczbę dobrowolnych wpłat dokonywanych przez podatników, jeszcze przed podjęciem czynności windykacyjnych lub bezpośrednio po doręczeniu upomnienia;
- tylko w jednym US kwota zaległości (w analizowanym okresie) objęta tytułami wykonawczymi w podatku od towarów i usług uległa obniżeniu o 16 mln zł. Wynikało to ze spadku (o ponad 15 mln zł) kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi sklasyfikowanych jako CL6 (podatek od towarów i usług), należności organów celnych, których wierzycielem jest Naczelnik Trzeciego US w Szczecinie. Sprawy egzekucyjne w przypadku tych należności zostały zakończone w czerwcu 2022 r. z kodem E2 (podstawa prawna art. 59 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵⁷);
- umorzenie postępowań egzekucyjnych z uwagi na bezskuteczność, co skutkowało zdjęciem oznaczenia zaległości jako objętych tytułami wykonawczymi;
- wzrost zaległości podatkowych objętych postępowaniem upadłościowym oraz układowym;
- udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych;
- na skutek zaksięgowania w grudniu 2021 r. na karcie kontowej podatnika należności określonej decyzją na kwotę ponad 2,6 mln zł, wobec której toczy się spór o właściwość miejscową;
- wprowadzenie na przypisie zaległości wskaźnika BD lub BZ (błędna deklaracja lub błędne zaliczki) w związku z nieprawidłowo wykazanymi w zeznaniu zaliczkami na podatek, które wymagają szczegółowej weryfikacji i wezwań podatników, a także obsługi korekt tych rozliczeń, co negatywnie rzutuje na terminowość podejmowanych działań windykacyjnych;
- zmniejszenie kwoty zaległości podatkowych odpisanych z uwagi na ich przedawnienie;
- zmiana właściwości miejscowej podatnika posiadającego duże kwoty zaległości podatkowych;
- zaewidencjonowanie na karcie kontowej podatnika decyzji, od których wniesiono odwołanie, w tym ujęcie decyzji pod koniec I półrocza 2022 r. na kwotę 20 mln zł;
- wzrost liczby zeznań podatkowych generowanych z EPITAU⁵⁸ z wykazaną kwotą do zapłaty, dla których wysyłane są informacje do podatników, a następnie upomnienia (często nieodbierane, podwójnie awizowane). Dopiero po dokonaniu tych czynności wystawiano tytuły wykonawcze, tj. najwcześniej w lipcu 2022 r.

Wskazał również, że podstawową przyczyną obniżenia się kwot wyegzekwowanych podatków w latach 2020-2021 przez US województwa lubelskiego było zagrożenie

⁵⁷ Dz. U. z 2022 r. poz. 479, ze zm. (Dalej: u.p.e.a.). Dotyczyło to umorzenia z powodu niewykonalności obowiązku o charakterze niepieniężnym.

⁵⁸ Oznaczenie elektronicznego dokumentu księgowego w systemie Poltax2b Plus, który został wygenerowany w wyniku automatycznej akceptacji (z upływem terminu 30 kwietnia) wstępnie wypełnionego przez administrację skarbową zeznania podatkowego.

epidemiologiczne i związane z tym problemy kadrowe (zwolnienia lekarskie, praca zdalna – nie wszystkie czynności egzekucyjne mogły być wykonywane).

(akta kontroli tom II str. 24-30, 41-68)

W okresie objętym kontrolą Dyrektor IAS prowadził monitoring realizacji przez US mierników skuteczności i efektywności poboru należności wyznaczonych w planie działalności IAS na dany rok. Od 2022 r. dodatkowo prowadzony jest monitoring ww. mierników za okresy miesięczne. W tym zakresie nie wprowadzano do stosowania procedur wewnętrznych, standardów lub wytycznych. Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS do podległych jednostek były przekazywane zalecenia i wyjaśnienia oraz pisma Ministerstwa Finansów i Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej w Szczecinie zawierające m.in. interpretacje przepisów prawa, informacje o zmianach w aplikacjach oraz systemach teleinformatycznych stosowanych w toku postępowań egzekucyjnych⁵⁹:

(akta kontroli tom II str. 24-27, 41-68)

Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że w celu zwiększenia skuteczności prowadzonych przez US postępowań egzekucyjnych podjęto następujące działania:

- sprawowanie nadzoru instancyjnego oraz nadzoru w trybie art. 110y § 4 u.p.e.a.;
- organizacja telekonferencji (co najmniej raz w miesiącu) z kierownikami komórek egzekucyjnych US, podczas których omawiane są zalecenia i wytyczne Ministerstwa Finansów, zmiany przepisów oraz rozwiązywane są bieżące problemy z zakresu egzekucji administracyjnej);
- prowadzenie szkoleń⁶⁰;
- wyznaczenie tzw. opiekunów spośród pracowników IAS dla poszczególnych US do stałej współpracy oraz zespołu egzekucyjnego do stałego kontaktu pracowników działu egzekucyjnego IAS z kierownikami i pracownikami komórek egzekucyjnych w tych US;
- monitorowanie comiesięcznego sprawozdania dotyczącego wykorzystania plików JPK_VAT w egzekucji administracyjnej;
- monitorowanie postępowań egzekucyjnych dotyczących należności celnych, których wierzycielem jest Naczelnik Trzeciego US w Szczecinie.

Ponadto, w kwietniu 2022 r. Dyrektor IAS wprowadził „Standardy działania urzędów skarbowych województwa lubelskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych”, w których uregulowano zasady dotyczące m.in. wszczęcia, prowadzenia i zakończenia postępowania egzekucyjnego, dopuszczalności i prowadzenia egzekucji z nieruchomości oraz sprawowania nadzoru przez kierowników komórek egzekucyjnych (wskazano przykładowe rodzaje raportów: WHTAX, e-ORUS, EGAPOLTAX/ZAŁEG, KAWA). W maju 2022 r. zobowiązano naczelników US do przeglądu i bieżącego nadzorowania spraw, w których nastąpiło zawieszenie postępowania egzekucyjnego w celu zmniejszenia liczby spraw zawieszonych na koniec 2022 r. Nadzorem Dyrektora IAS objęto również (od maja 2022 r.) stosowanie instytucji zwolnienia z egzekucji określonych składników majątkowych zobowiązanego.

(akta kontroli tom II str. 29-30)

Liczba postępowań egzekucyjnych umorzonych z powodu bezskuteczności egzekucji⁶¹ w latach 2019-2021 zmniejszała się i wynosiła odpowiednio: 3631, 2858,

⁵⁹ 15 pism przekazanych w okresie objętym kontrolą.

⁶⁰ W 2021 r. przeprowadzono szkolenia pracowników organów egzekucyjnych z procedury stosowania środków egzekucyjnych w postaci egzekucji z nieruchomości. W 2022 r. przeprowadzono szkolenia pracowników LUCS z zakresu stosowania tymczasowego zajęcia ruchomości.

⁶¹ Art. 59 § 2 u.p.e.a.

2064. W I półroczu 2022 r. umorzono 1800 postępowań, tj. o 933 więcej niż w I półroczu 2021 r.

W latach 2019-2021 kwoty zaległości z tytułu podatków objęte umorzonymi, z powodu bezskuteczności egzekucji, postępowaniami wyniosły odpowiednio: 209,9 mln zł, 101 mln zł i 128 mln zł. W I półroczu 2022 r. kwota ta wyniosła 26,4 mln zł i w porównaniu do analogicznego okresu 2021 r. była niższa o 10,2 mln zł.

(akta kontroli tom I str. 326)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że kwotowo umorzone postępowania w I półroczu 2022 r. obejmowały należności w znacznie niższej wysokości w porównaniu do lat poprzednich (w stosunku do I półrocza 2021 r. nastąpił spadek o 10,2 mln zł). Średnia kwota należności umorzonego w I półroczu 2022 r. postępowania egzekucyjnego zmniejszyła się o 65% w stosunku do średniej z I półrocza 2021 r., co wskazuje, że liczniej umarzane są postępowania nieefektywne, których dalsze utrzymywanie jako otwartych jest niecelowe, gdyż prowadziłoby do generowania dodatkowych kosztów egzekucyjnych, bez możliwości ich wyegzekwowania, a zatem ze szkodą dla budżetu państwa. Jednocześnie podkreślił, że umorzenie postępowania egzekucyjnego ze względu na bezskuteczność egzekucji nie zamyka możliwości dochodzenia należności, gdyż egzekucja ta może być podjęta ponownie w sytuacji pojawienia się majątku lub źródła dochodu pozwalających na efektywną realizację należności (art. 61 u.p.e.a). Umarzanie postępowań egzekucyjnych z uwagi na bezskuteczność egzekucji ujęte zostało w planie kontroli IAS na 2022 r.

(akta kontroli tom II str. 31)

1.10. W latach 2019-2021 zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa odpisane z powodu przedawnienia rosły i wyniosły odpowiednio: 40,6 mln zł, 63,7 mln zł i 174,1 mln zł. Oznacza to, że kwoty odpisanych zaległości podatkowych zwiększyły się o 56,9% w 2020 r. w porównaniu do 2019 r. i o 173,3% w 2021 r. w odniesieniu do 2020 r. Z kolei w I półroczu 2022 r. odpisano 37,8 mln zł, czyli o 58,5 mln zł mniej niż w analogicznym okresie w 2021 r.

W latach 2019-2022 (do 30 czerwca) udział zaległości z podatku od towarów i usług, odpisanych z powodu przedawnienia w łącznej kwocie zaległości odpisanych wyniósł odpowiednio 73,2%, 80,2%, 52,8% i 63,2%, z czego z art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁶² odpowiednio: 18,9%, 64,6%, 58,2% i 11,3%.

(akta kontroli tom I str. 327)

Jako główne przyczyny wzrostu zaległości zagrożonych przedawnieniem Zastępca Dyrektora IAS wskazał: umorzenia postępowań egzekucyjnych ze względu na bezskuteczność i brak możliwości wyegzekwowania dochodzonych należności, szczególnie przedawnienie zaległości wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług; nieujawnienie nowych składników majątkowych, z których mogłaby być ponownie prowadzona egzekucja administracyjna; brak majątku dłużnika, z którego można było prowadzić skuteczne postępowanie egzekucyjne, a co za tym idzie zastosować skuteczne środki egzekucyjne zabezpieczające (przerywające i zawieszające bieg terminu przedawnienia); odpisanie zaległości jednego podmiotu w kwocie ok. 162 tys. zł, które przedawniły się w 2019 r. (w tym przypadku środki uzyskane ze sprzedaży nieruchomości, zgodnie z planem podziału, zostały rozliczone wyłącznie na należne koszty egzekucyjne powstałe do tytułów wykonawczych); brak płynności finansowej zobowiązanych (leasingi, kredyty); trudności w ustaleniu miejsca zamieszkania,

⁶² Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm. Dalej: ustawa o podatku od towarów i usług. Dotyczy to obowiązku zapłaty podatku wskazanego na wystawionej fakturze.

siedziby, czy miejsc prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu, w przypadku, gdy adresy są niezgodne ze zgłoszonymi do US, a zobowiązany unika kontaktu; zwiększanie wykrywalności nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych dla wielu podmiotów, co zwiększa liczbę prowadzonych postępowań egzekucyjnych; ujawnianie zobowiązań, które powstały w wyniku oszustw podatkowych stanowiących grupę najtrudniejszą do egzekwowania ze względu na okoliczności ich powstania. W celu ograniczenia przedawniania się zaległości podatkowych podejmowane były, zgodnie z wyjaśnieniami Zastępcy Dyrektora IAS, działania zaradcze (w postaci wytycznych, szkoleń oraz kontroli wewnętrznych), zmierzające do zintensyfikowania działań przez US poprzez m.in. systematyczną analizę Raportu przedawnień w Poltax2B Plus; poszukiwanie majątku po umorzeniu egzekucji z uwagi na bezskuteczność; bieżącą analizę zaległości wynikających z decyzji nieostatecznych celem nadania rygoru natychmiastowej wykonalności; analizowanie przesłanek zabezpieczenia zobowiązań w toku kontroli lub postępowań podatkowych; sporządzanie „karty przedawnień” dla zaległości podatkowych za lata (okresy) zagrożone przedawnieniem; zabezpieczanie zaległości poprzez dokonywanie wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego; analizę informacji o zobowiązanym w bazach POLTAX, CZM, e-Orus, aplikacja Kontrola, OGNIWO, EKW, Egapoltax, SSP, CRCM, CEPIK, CRCM, KAWA oraz sprawdzania posiadanych rachunków bankowych; orzekanie o odpowiedzialności osób trzecich oraz udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (raty, odroczenia). Jednym ze standardów postępowania w IAS, dotyczącym zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem, był stosowany przy każdej sprawie odwoławczej wzór „stanowiska w sprawie odwołania”, w którym obligatoryjnym punktem była informacja o terminie przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o ewentualnym przerwaniu/zawieszeniu biegu tego terminu. We wrześniu 2020 r. przekazano instrukcję postępowania i zasady współpracy między organami podatkowymi lub komórkami organizacyjnymi w tym samym organie w sprawach zagrożonych przedawnieniem w sytuacji, gdy bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. W zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych kierowano do podległych jednostek zalecenia i wytyczne⁶³.

(akta kontroli tom I str. 360-370; tom II str. 31-34)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności IAS w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą IAS (razem z jednostkami podległymi) osiągnęła większość (90,1%) wartości badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS, związanych z prowadzeniem kontroli, postępowań podatkowych oraz postępowań egzekucyjnych. Dyrektor IAS monitorował przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym a uzyskanymi wynikami. Skuteczność kontroli podatkowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa przeprowadzonych przez podległe jednostki, jakoś wydawanych przez te organy decyzji oraz średni czas trwania postępowań ulegała poprawie lub utrzymywała się na zbliżonym poziomie. Monitorowano efekty prowadzonych postępowań egzekucyjnych, a w przypadku pogorszenia się osiąganych wyników podejmowano działania zaradcze, przy czym na pogorszenie się niektórych wyników (np. czasu trwania postępowań podatkowych), szczególnie w 2020 r. i w II półroczu 2022 r., wpływ miały czynniki niezależne od działalności IAS: pandemia COVID-19 oraz realizacja zadań podatkowych związanych z wdrożeniem „Polskiego Ładu”.

⁶³ Trzy pisma w okresie kontrolowanym.

Egzekwowanie zaległości podatkowych (w tym przedawniania się zobowiązań podatkowych) oraz realizacja kontroli prawidłowości rozliczania przez podatników zobowiązań podatkowych i postępowań podatkowych była przedmiotem kontroli wewnętrznych, a wykonanie wniosków pokontrolnych podlegało monitorowaniu.

OBSZAR

Opis stanu faktycznego

2. Prowadzenie postępowań podatkowych

2.1. Analizą objęto poniższe cele i mierniki dotyczące postępowań podatkowych:

- w 2020 r.: podniesienie jakości orzecznictwa w zakresie postępowań podatkowych (miernik: decyzje Dyrektora IAS i Naczelnika LUCS uchylone przez WSA⁶⁴). Planowana do osiągnięcia wartość miernika w każdym kwartale (<18%) została osiągnięta i na koniec 2020 r. wyniosła 8,04%;
- w 2021 r.: podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych (miernik: liczba decyzji Dyrektora IAS i Naczelnika LUCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS i Naczelnika LUCS w danym roku). Planowana wartość (<18%) została osiągnięta we wszystkich kwartałach i na koniec roku wyniosła 7,87%;
- w 2022 r.: nowoczesna, przyjazna, bezpieczna i wielokanałowa obsługa podatnika (miernik: czas rozpatrywania odwołań przez Dyrektora IAS oraz Naczelnika LUCS⁶⁵). Planowana wartość miernika (≤ 140 dni) została osiągnięta. W dwóch pierwszych kwartałach 2022 r. wyniosła odpowiednio: 137,5 i 140 dni.

(akta kontroli tom I str. 11-28)

2.2. W ramach audytu wewnętrznego w 2022 r., przeprowadzono zadanie z zakresu realizacji zadań związanych z podatkiem akcyzowym, obejmujące m.in. koordynację i nadzór nad realizacją zadań z zakresu podatku akcyzowego i podatku od gier przez Dyrektora IAS oraz terminowego i prawidłowego pod względem formalnym i merytorycznym prowadzenia postępowań w US, co opisano w pkt 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego. Kontrole wewnętrzne z zakresu prowadzenia postępowań podatkowych prowadzone były w jednostkach podległych i nie obejmowały zadań realizowanych przez IAS.

(akta kontroli tom I str. 245-307)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że prawidłowość prowadzonych postępowań podatkowych objęta była kontrolą funkcjonalną, sprawowaną przez osoby zajmujące stanowiska kierownicze w IAS nie rzadziej niż raz na pół roku, w terminach do 30 czerwca i 31 grudnia, stosownie do „Instrukcji w sprawie sprawowania kontroli funkcjonalnej wykonywanej w ramach nadzoru służbowego przez osoby zajmujące stanowiska kierownicze w Izbie, US oraz w LUCS”⁶⁶. W latach 2020-2022 w komórkach organizacyjnych IAS realizujących przedmiotowe zagadnienie były przeprowadzone kontrole funkcjonalne w zakresie: prawidłowości realizacji postępowań odwoławczych oraz postępowań odwoławczych dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a także realizowanych w trybie nadzwyczajnym; prawidłowość i rzetelność załatwiania spraw w I półroczu 2020 r.; legalność i rzetelność prowadzonych postępowań. Kontrole te nie ujawniły nieprawidłowości w zakresie terminowości i prawidłowości załatwiania oraz prowadzenia spraw, w związku z czym zagadnienia dotyczące prowadzenia przez IAS postępowań podatkowych nie były ujmowane w rocznym planie kontroli wewnętrznych.

(akta kontroli tom I str. 357-359)

⁶⁴ Liczba wyroków WSA uchylających decyzję Dyrektora IAS, Naczelnika LUCS x100 / liczba wyroków WSA.

⁶⁵ Miara pozycyjna (mediana) liczby dni od daty wpływu odwołania do Naczelnika US lub Naczelnika LUCS do dnia wydania decyzji odwoławczej.

⁶⁶ Wprowadzonej zarządzeniem Nr Dyrektora IAS z 7 lipca 2017 r., ze zm. oraz zarządzeniem Nr Dyrektora IAS z 20 sierpnia 2021 r.

2.3. W okresie objętym kontrolą Dyrektor IAS wydał 335 decyzji w II instancji po kontrolach podatkowych przeprowadzonych przez pracowników US, z czego 172 (51,3%) zostało zaskarżonych do WSA. Jakość wydanych przez Dyrektora IAS rozstrzygnięć w 2021 r. pogorszyła się w porównaniu do poprzednich lat. Wartość wskaźnika jakości wydanych przez Dyrektora IAS rozstrzygnięć, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć prawomocnych wydanych przez WSA wyniosła: w 2019 r. 23%, w 2020 r. 18,2%, w 2021 r. 29,7% i w I półroczu 2021 r. 31,6%. Wartość wskaźnika mierzonego relacją liczby decyzji uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS w II instancji wyniosła: w 2019 r. 13,1%, w 2020 r. 9,5% i w I półroczu 2021 r. 17,3%⁶⁷. Dyrektor IAS wniósł (w latach 2019-2021) 16 ze 109 skarg kasacyjnych do NSA, z tego: po pięć w 2019 r. i w 2021 r. oraz sześć w 2020 r. Spośród tych skarg w trzech przypadkach zapadły rozstrzygnięcia niekorzystne dla IAS (jedno dotyczące sprawy z 2019 r. oraz dwa z 2020 r.).

(akta kontroli tom I str. 329)

Jakość⁶⁸ decyzji wydanych przez Dyrektora IAS po postępowaniach podatkowych ogółem przeprowadzonych przez pracowników US nie różniła się istotnie od jakości decyzji wydanych po samych kontrolach podatkowych (różnice nie przekraczały 11,5 p.p.):

- w 2019 r., spośród 238 decyzji, 117 zostało zaskarżonych do WSA, z tego w 71 postępowaniach zapadły prawomocne rozstrzygnięcia, w tym w 16 decyzje zostały uchylone;
- w 2020 r., spośród 183 decyzji, 94 zostały zaskarżone do WSA, z tego w 66 postępowaniach zapadły prawomocne rozstrzygnięcia, w tym w 16 decyzje zostały uchylone;
- w 2021 r., spośród 193 decyzji, 83 zostały zaskarżone do WSA, z tego w 42 postępowaniach zapadły prawomocne rozstrzygnięcia, w tym w 13 decyzje zostały uchylone;
- do 30 czerwca 2021 r., spośród 91 decyzji, 39 zostało zaskarżonych do WSA, z tego w 23 postępowaniach zapadły prawomocne rozstrzygnięcia, w tym w sześciu decyzje zostały uchylone. W analogicznym okresie w 2022 r. spośród 50 decyzji DIAS zaskarżono 29. W sprawach tych nie zapadły do dnia zakończenia czynności kontrolnych prawomocne rozstrzygnięcia.

Jakość decyzji wydanych w II instancji po postępowaniach podatkowych ogółem przeprowadzonych przez pracowników US mierzona relacją liczby decyzji Dyrektora IAS uchylonych przez WSA do liczby prawomocnych rozstrzygnięć wydanych przez WSA nie różniła się istotnie (różnica w wartościach mierników nie przekraczała 8,5 p.p.). Mierniki wyniosły: w 2019 r. 22,5%, w 2020 r. 24,2% i w 2021 r. 31%.

Jakość decyzji mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS w II instancji w latach 2019-2020 kształtowała się na podobnym poziomie i wyniosła w 2019 r. 11,1% i w 2020 r. 12,5%. W 2021 r. spośród 193 decyzji Dyrektora IAS, 83 zostały zaskarżone do WSA, z tego w 42 postępowaniach zapadły prawomocne rozstrzygnięcia, w tym w 13 decyzje zostały uchylone.

Dyrektor IAS wniósł (w latach 2019-2021) 21 ze 129 skarg kasacyjnych do NSA obejmujących decyzje wydane po postępowaniach podatkowych, z tego: siedem

⁶⁷ Miernik obliczany poprzez ekstrapolację wyniku obejmującego rozstrzygnięcia WSA powyżej poziomu 51% (relacja liczby rozstrzygnięć WSA do liczby decyzji Dyrektora IAS na które wniesiono skargę). W 2021 r. liczba rozstrzygnięć WSA nie osiągnęła 50% liczby decyzji zaskarżonych (zapadło 37 (48,7%) wyroków spośród 76 zaskarżonych decyzji Dyrektora IAS).

⁶⁸ Mierzona relacją liczby decyzji Dyrektora IAS uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA oraz relacją liczby decyzji uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS w II instancji.

w 2019 r., osiem w 2020 r. i sześć w 2021 r. Spośród tych skarg w czterech przypadkach zapadły rozstrzygnięcia niekorzystne dla IAS (po jednym w 2019 r. i w 2021 oraz dwa w 2020 r.).

(akta kontroli tom I str. 329-330)

W latach 2019-2022 (do 30 czerwca) Dyrektor IAS wydał:

- 72 decyzje w II instancji po kontrolach przeprowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej. Na 49 ww. decyzji wniesiono skargi do WSA. Wśród 13 prawomocnych rozstrzygnięć WSA w dwóch przypadkach decyzję Dyrektora IAS uchylono w części lub całości (dotyczyło to jednej decyzji z 2019 r. i jednej z 2021 r.). Spośród 25 skarg kasacyjnych do NSA, Dyrektor IAS wniósł dwie. W wyniku rozpatrzenia tych skarg NSA nie wydał orzeczeń niekorzystnych dla IAS;
- 366 decyzji dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi, jedna decyzja została uchylona przez WSA (w 2019 r.). Wniesiono 18 skarg kasacyjnych (w tym 17 w 2021 r.), w wyniku których nie wydano rozstrzygnięć niekorzystnych dla IAS.

(akta kontroli tom I str. 331-332)

Główne przyczyny uchylania decyzji Dyrektora IAS były analogiczne do wskazanych powodów uchylania decyzji wydanych w I instancji (opisano w pkt 1.5. niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

(akta kontroli tom II str. 35-36)

Zastępca Dyrektora IAS podał, że jakość orzecznictwa IAS w stosunku do lat 2020-2019 nie uległa pogorszeniu. Zmniejszał się odsetek decyzji zaskarżonych do WSA. W latach 2019-2021 wynosił on odpowiednio: 57,1%, 52,2% i 48,1%. Jeszcze bardziej istotny był odsetek decyzji uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS, który wynosił odpowiednio: 8%, 6% i 7%, co świadczy o stabilności tego orzecznictwa. W latach 2019-2021 Dyrektor IAS zrealizował centralny miernik jakości orzecznictwa organów odwoławczych, mierzony odsetkiem decyzji Dyrektora IAS i Naczelnika LUCS uchylonych prawomocnie przez WSA. Miernik ten wyniósł: w 2019 r. 9,23% wobec wartości planowanej przez Ministerstwo Finansów 13% a w latach 2020-2021 odpowiednio: 8,04% oraz 7,87% wobec wartości planowanej 18%. Nie istniały zatem uzasadnione powody do podejmowania działań zaradczych. Niezależnie od powyższych wyjaśnień, odnosząc się do wzrostu relacji decyzji Dyrektora IAS uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć WSA w 2021 r. wskazał, że w 2021 r. zapadła uchwała NSA z 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21) dotycząca instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Kierując się treścią tej uchwały sądy administracyjne uchylały praktycznie wszystkie rozstrzygnięcia zapadłe przed podjęciem uchwały, w których nie dokonano oceny postępowania karnego skarbowego pod kątem jego instrumentalności. Wydając rozstrzygnięcia przed datą podjęcia uchwały, organy podatkowe nie знаły jej przyszłej treści i dlatego nie było możliwe zastosowanie się do jej wymogów.

W kwestii monitorowania jakości rozstrzygnięć decyzji wydanych w II instancji w IAS, Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że: podstawową metodą monitorowania ogólnej jakości rozstrzygnięć Dyrektora IAS jest opisany wyżej centralny miernik jakości orzecznictwa organów odwoławczych, który jest ustalany i oceniany po zakończeniu każdego kwartału w trakcie roku, co wynika z założeń do Kierunków działania i rozwoju KAS⁶⁹ na każdy rok sprawozdawczy. Nie wystąpiła potrzeba podjęcia działań zaradczych z uwagi na realizację miernika na bardzo dobrym poziomie. Innym sposobem monitorowania jakości rozstrzygnięć była ocena

⁶⁹ Zarządzenia Szefa KAS: nr 73 z 20 grudnia 2019 r.; nr 135 z 30 grudnia 2020 r.; Nr 67 z 29 grudnia 2021 r.

wydaných orzeczeń WSA i NSA w rozpatrywanych (indywidualnych) sprawach. Na tej podstawie identyfikowane były powtarzające się przyczyny uchyleń rozstrzygnięć, które ujmowano w tematyce szkoleń i narad organizowanych dla pracowników podległych jednostek albo omawiano w pismach instruktażowych kierowanych do naczelników US i Naczelnika LUCS. Niekorzystne orzeczenia WSA były również omawiane przez Zastępcę Dyrektora IAS nadzorującym Pion Orzecznictwa z pracownikami właściwych komórek orzeczniczych. Rekomendacje Ministerstwa Finansów w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych i wynikające z nich dane statystyczne, były wykorzystywane w przedmiocie monitorowania jakości orzecznictwa oraz uwzględniane przy sporządzaniu półrocznych analiz rozstrzygnięć w sprawach podatkowych Dyrektora IAS oraz Naczelnika LUCS na tle orzeczeń WSA i NSA oraz corocznych analiz rozstrzygnięć w sprawach podatkowych przez ww. organy podatkowe II instancji.

(akta kontroli tom II str. 34-36, 72-117)

2.4. W latach 2019-2021 średni czas postępowań podatkowych w II instancji (liczony od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji, jak i od dnia otrzymania odwołania do doręczenia decyzji) był zróżnicowany i wynosił: w 2019 r. 164 i 174 dni, w 2020 r. 185 i 196 dni i w 2021 r. 144 i 153 dni. Średni czas postępowania w 2021 r. skrócił się o 20 i 21 dni w porównaniu do 2019 r. oraz o 41 i 42 dni w porównaniu do 2020 r. W I półroczu 2022 r. średni czas trwania tych postępowań wynosił 195 i 206 dni, tj. był o 66 i 67 dni dłuższy w porównaniu do I półrocza 2021 r. Podobnie kształtował się średni czas postępowania w II instancji przeprowadzonego po kontroli podatkowej, który wyniósł: w 2019 r. 175 i 184 dni, w 2020 r. 185 i 194 dni i w 2021 r. 160 i 169 dni. Średni czas postępowania⁷⁰ w 2021 r. skrócił się o 15 dni w porównaniu do 2019 r. oraz o 25 dni w porównaniu do 2020 r.

(akta kontroli tom I str. 333)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że ewidentną przyczyną wydłużenia się czasu prowadzenia postępowań podatkowych w 2020 r. była pandemia COVID-19 i związane z nią przepisy (...). W praktyce oznaczało to opóźnienie spowodowane zarówno zawieszeniem biegu terminów procesowych w prowadzonych postępowaniach, jak też zakazem wydawania w tym okresie decyzji negatywnych dla strony postępowania, kończących te postępowania. Ze względu na charakter przyczyn powodujących dłuższy czas trwania postępowań podatkowych (ograniczenia prawne, znaczące absencje kadrowe, gorszy kontakt bezpośredni), działania zaradcze koncentrowały się przede wszystkim na zapewnieniu pracownikom odpowiednich uprawnień i sprzętu w celu umożliwienia efektywnej pracy zdalnej.

(akta kontroli tom II str. 37-38)

Średni czas postępowania w II instancji przeprowadzonego po kontroli w trybie ustawy o kontroli skarbowej (liczony od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji oraz do doręczenia decyzji) w latach 2019-2021 systematycznie się skracał i wynosił: w 2019 r. 328 i 337 dni, w 2020 r. 282 i 298 dni, w 2021 r. 170 i 177 dni i w I półroczu 2022 r. 229 i 240 dni.

(akta kontroli tom I str. 333)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że: na wydłużenie terminu załatwiania spraw wpływ miała sytuacja związana z pandemią COVID-19 oraz oczekiwanie na rozstrzygnięcie przez WSA skargi na decyzję w tożsamej sprawie. W sprawach tych sporne kwoty podatku były zabezpieczone.

(akta kontroli II tom str. 38-39)

⁷⁰ Liczony od dnia otrzymania odwołania do wydania decyzji jak i od dnia otrzymania odwołania do doręczenia decyzji.

Średni czas postępowania w II instancji przeprowadzonego po postępowaniu podatkowym urzędu celno-skarbowego w sprawie podatku od towarów i usług lub akcyzy od importu towarów (liczony jak w poprzednich przypadkach) był zróżnicowany i wynosił: w 2019 r. 56 i 64 dni, w 2020 r. 173 i 179 dni, w 2021 r. 110 i 116 dni i w I półroczu 2022 r. 62 i 72 dni.

(akta kontroli tom I str. 333)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że na wydłużony średni czas trwania postępowań podatkowych w I półroczu 2022 r. w porównaniu do I półrocza 2021 r. decydujący wpływ miała akcja informacyjna związana z wprowadzeniem przepisów „Polskiego Ładu” (opisano w pkt 1.7. niniejszego wystąpienia). Wśród innych powodów można wskazać na powszechnie sygnalizowane coraz bardziej skomplikowane stany faktyczne i prawne w prowadzonych postępowaniach odwoławczych. W kwestii dotyczącej monitorowania czasu trwania postępowań w II instancji, w tym zagrożonych przedawnieniem. W ramach monitorowania czasu trwania postępowań podatkowych w IAS realizowane są wytyczne przedstawione w piśmie Ministerstwa Finansów z 22 października 2020 r.⁷¹ Zwrócono w nim uwagę na dużą liczbę postępowań podatkowych, które od momentu wszczęcia trwają dłużej niż sześć miesięcy. W ślad za pismem Ministerstwa Finansów, IAS zobowiązała swoje komórki orzecznicze do przesłania informacji o liczbie takich postępowań według ustalonego wzoru⁷². Kolejne pismo do komórek orzeczniczych Izby wysłano 5 stycznia 2021 r.⁷³ Ponadto, czas trwania postępowań odwoławczych był monitorowany na podstawie analiz centralnego miernika „Czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby (...) oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego”. Miernik ten został wykonany. Oczywiście w konkretnych sprawach odwoławczych terminowość ich załatwiania przez pracowników podlega stałej kontroli ze strony bezpośrednich przełożonych w ramach sprawowanej przez kierowników kontroli funkcjonalnej. Aby wzmocnić nadzór nad terminowością załatwiania spraw, od połowy 2022 r. przyjęto zasadę, że każde przedłużenie terminu załatwienia sprawy odwoławczej trwającej dłużej niż sześć miesięcy jest podpisywane przez Zastępcę Dyrektora nadzorującego Pion Orzecznictwa w IAS.

(akta kontroli tom I str. 353-357, 360-380, tom II str. 39)

Odnosząc się do kwestii monitorowania prowadzonych w IAS postępowań odwoławczych z uwzględnieniem identyfikacji postępowań zagrożonych przedawnieniem Zastępca Dyrektora IAS wskazał, że czas rozpatrywania odwołań w konkretnych sprawach odwoławczych podlega nadzorowi ze strony kierowników komórek orzeczniczych, a w sprawach trwających dłużej niż sześć miesięcy nadzorowi Zastępcy Dyrektora IAS. Pomocnicze w ocenie ogólnego poziomu terminowości załatwiania tych spraw są analizy miernika „Czas rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego” i statystyka postępowań trwających najdłużej, tj. powyżej sześciu miesięcy. Do analiz miernika wykorzystywano Hurtownię Danych WHTAX, z której można pobrać nie tylko dane kwartalnie, ale również miesięcznie. Do identyfikacji postępowań odwoławczych zagrożonych przedawnieniem wykorzystuje się również informacje znajdujące się w „stanowisku w sprawie odwołania” przesyłanym przez organy I instancji wraz z aktami postępowania, co opisano w pkt 1.10 niniejszego wystąpienia pokontrolnego. W celu niedopuszczenia do przedawnienia zobowiązań IAS regularnie kierowała do podległych jednostek zalecenia i wytyczne co do sposobu postępowania w takich sprawach. Jeżeli natomiast sprawa zagrożona przedawnieniem była już rozpatrywana w postępowaniu odwoławczym przed

⁷¹ Znak: DPP10/DOP.8020.3.2020.

⁷² Pismem znak:

z 29 października 2020 r.

⁷³ Znak:

Dyrektorem IAS, wówczas zasadą było załatwienie jej w sposób priorytetowy, poza kolejnością. W skrajnych przypadkach decyzja organu odwoławczego była doręczana stronie bezpośrednio przez pracowników IAS.

(akta kontroli tom II str. 36-37)

Liczba osób prowadzących postępowania podatkowe zmniejszyła się z 54 (w tym 44 osoby z co najmniej dwuletnim doświadczeniem) według stanu na 31 grudnia 2019 r. do 40 na 30 czerwca 2022 r. (w tym 40 z co najmniej dwuletnim doświadczeniem). W latach 2020-2022 nie zatrudniano w IAS pracowników na stanowisku związanym z prowadzeniem ww. postępowań.

(akta kontroli tom I str. 334)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że zmniejszenie liczby osób prowadzących postępowania podatkowe wynikało z odejścia na emeryturę lub przeniesienia pracownika do innej komórki. Zmniejszeniu zatrudnienia w komórkach orzeczniczych IAS równolegle towarzyszył spadek liczby spraw odwoławczych, które wpływały do załatwienia przez Dyrektora IAS. Oznacza to, że zmniejszenie zatrudnienia nie miało zasadniczego wpływu na wydłużenie średniego czasu trwania postępowań podatkowych. Biorąc pod uwagę, że najdłuższe czasy trwania tych postępowań występowały w 2020 r. i w I półroczu 2022 r., podstawowymi przyczynami wydłużenia się czasu ich trwania były pandemia COVID-19 (w 2020 r.) i bezprecedensowa skala prowadzonych działań informacyjnych dotyczących „Polskiego Ładu” (w I półroczu 2022 r.).

(akta kontroli tom II str. 39-40)

2.5. W wyniku analizy 13 postępowań podatkowych przeprowadzonych przez IAS na łączną kwotę ustaleń 68 669,8 tys. zł⁷⁴, stwierdzono m.in., że:

- czas trwania postępowań odwoławczych⁷⁵ był zróżnicowany i wynosił od 42 do 603⁷⁶ dni (średnio 199 dni), przy czym w terminach wskazanych w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej zostały zakończone dwa postępowania (15,4%);
- przedłużanie postępowań wynikało ze stopnia ich skomplikowania. Jako główne przyczyny niezakończenia sprawy w terminie wskazywano: konieczność zebrania i analizy materiału dowodowego; zapewnienie stronie postępowania możliwości wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonych dowodów; konieczność zasięgania informacji i zakończenia innych postępowań mających wpływ na rodzaj rozstrzygnięcia w IAS;
- nie wystąpiły przypadki nieuzasadnionych przerw w ich toku;
- o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy, stosownie do art. 140 Ordynacji podatkowej, informowano podatnika⁷⁷;

⁷⁴ Szczegółową analizą objęto sprawy: w których postępowanie zostało umorzone z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego (trzy postępowania: _____); zakończonych wydaniem decyzji na pół roku przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (dwa postępowania: _____); oraz _____); osiem postępowań wybranych spośród spraw o największej wartości (_____; _____; _____; _____; _____; _____; _____; _____). W latach 2020-2022 w IAS nie prowadzono spraw, w których Dyrektor IAS wydawałby dwukrotnie (w tym samym postępowaniu) decyzje uchylające decyzje wydane w I instancji i przekazujące sprawę do ponownego rozpatrzenia.

⁷⁵ Od wpływu do IAS odwołania ze stanowiskiem organu wydającego decyzję w I instancji do dnia wydania decyzji przez Dyrektora IAS.

⁷⁶ Rozstrzygnięcie postępowania w IAS uzależnione było od wyników postępowań dotyczących m.in. oceny transakcji handlowych pomiędzy kontrahentami z udziałem podatnika, będących przedmiotem orzekania przez inne podmioty.

⁷⁷ W dwóch sprawach stwierdzono, że postanowienia (pięć pism) wysłano dzień po upływie terminu na załatwienie sprawy.

- w pięciu sprawach na decyzje Dyrektor IAS złożono skargi do WSA, z czego w jednym przypadku decyzja została uchylona (opisano poniżej), natomiast w pozostałych orzeczono o odrzuceniu skargi z powodów niedopełnienia wymogów formalnych (np. brak pełnomocnictwa, niewniesienie wymaganego wpisu);
- umorzenie postępowań podatkowych z powodu przedawnienia zobowiązań nie było spowodowane opieszałością rozstrzygania spraw przez IAS. Zobowiązania uległy przedawnieniu w wyniku trwających przed 2020 r. długotrwałych postępowań podatkowych z powodu złożoności i stopnia ich skomplikowania, w szczególności:
 - w sprawie nr _____, decyzja została wydana w I instancji 16 grudnia 2019 r., to jest na 14 dni przed upływem terminu przedawnienia. Sprawa była rozstrzygana przez IAS od 30 stycznia do 15 września 2020 r., przy czym w trakcie rozstrzygania bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego był zawieszony z uwagi na trwające postępowanie karne-skarbowe⁷⁸. Ponadto, ze względu na pandemię COVID-19⁷⁹ zawieszony był również (od 31 marca do 23 maja 2020 r.) bieg terminów procesowych. W dniu 15 września 2020 r. Dyrektor IAS wydał decyzję uchylającą decyzję wydaną w I instancji i umorzył postępowanie z powodu przedawnienia zobowiązania z upływem 16 lipca 2020 r. (337,5 tys. zł)⁸⁰. W trakcie postępowania, stosownie do art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej informowano podatnika o niezaleźnieniu sprawy w terminie, m.in. z uwagi na złożoność zagadnienia⁸¹;
 - w sprawie nr _____, w okresie od 28 maja 2019 r. do 17 czerwca 2021 r., Dyrektor IAS wydał trzy decyzje, z których dwie były przedmiotem skargi do WSA. Za pierwszym razem skarga dotyczyła decyzji Dyrektora IAS utrzymującej w mocy decyzję wydaną w I instancji (26 września 2019 r.) i została uwzględniona przez sąd, który orzeczeniem z 13 marca 2020 r. uchylił rozstrzygnięcie Dyrektora IAS oraz zwrócił sprawę do ponownego rozpatrzenia. W drugim przypadku skarga do WSA dotyczyła decyzji Dyrektora IAS z 11 września 2020 r., uchylającej decyzję wydaną w I instancji i określającej zobowiązanie podatkowe. Po kolejnym uchyleniu decyzji i zwróceniu sprawy do ponownego rozpatrzenia⁸², 17 czerwca 2021 r. Dyrektor IAS wydał decyzję o umorzeniu postępowania z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego (196,6 tys. zł) z upływem 21 września 2020 r.;
 - w sprawie nr _____ postępowanie podatkowe w IAS trwało od 17 lutego do 19 kwietnia 2021 r. Dyrektor IAS wydawał dwukrotnie decyzje w II instancji. W pierwszej, wydanej 26 kwietnia 2017 r. uchylił

⁷⁸ Od 19 grudnia 2019 r. do 1 lipca 2020 r. Decyzją z 10 marca 2020 r. Naczelnik LUCS umorzył postępowanie z powodu przedawnienia karalności. Orzeczenie zaakceptowane 24 czerwca 2020 r. przez Dyrektora IAS, stało się prawomocne 1 lipca 2020 r.

⁷⁹ Zgodnie z art. 15 z.zs ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 374, ze zm.) oraz art. 68 ust. 7 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2020 r. poz. 875, ze zm.).

⁸⁰ Wydanie decyzji poprzedzone było badaniem z udziałem organu I instancji okoliczności mających wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania objętego tym postępowaniem.

⁸¹ Postępowanie dotyczyło transakcji dokonywanych między podmiotami powiązanymi i obejmowało m.in. prawidłowe ustalenie stawki opłaty licencyjnej za korzystanie ze znaku towarowego oraz stawki wynagrodzenia za usługi pośrednictwa handlowego.

⁸² Wyrok z 29 stycznia 2021 r. uchylający decyzję Dyrektora IAS i zwracający sprawę do ponownego rozpatrzenia. Akta sprawy ze stwierdzeniem prawomocności wyroku WSA zostały przekazane do IAS 30 kwietnia 2021 r.

decyzję organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia wskazując na niewłaściwą ocenę zebranego materiału dowodowego i konieczność jego uzupełnienia, czego nie można było wykonać w trakcie postępowania odwoławczego, w trybie określonym w art. 229 Ordynacji podatkowej. W drugiej decyzji, wydanej 19 kwietnia 2021 r., uchylił ponowną decyzję organu I instancji i umorzył postępowanie ze względu na przedawnienie zobowiązania. Przedawnienie wynikało z uchybienia przez organ I instancji art. 70c Ordynacji podatkowej, czego rezultatem był brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 tej ustawy. Jak stwierdził Dyrektor IAS, wobec braku dostarczenia zawiadomienia o wszczęciu postępowania karnego-skarbowego (20 sierpnia 2018 r.) pełnomocnikom strony, działanie to nie skutkowało zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Rozstrzygając sprawę, powołano się m.in. na uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z 18 marca 2019 r. (sygn. akt I FPS 3/18) dotyczącą kwestii skutków nieprawidłowego zawiadamiania strony postępowania. Uwzględniając powyższe, Dyrektor IAS wskazał, że zobowiązanie podatkowe (94,9 tys. zł) uległo przedawnieniu z upływem 24 września 2020 r.

(akta kontroli tom II str. 211-296, 320-398)

Zastępca Dyrektor IAS wyjaśnił m.in., że na długi czas trwania postępowań wpływ miały przede wszystkim: złożoność sprawy, liczba koniecznych do przeprowadzenia czynności dowodowych, konieczność uwzględniania stanowisk /rozstrzygnięć/ innych organów. Wskazał również, że w sprawie organ odwoławczy wziął pod uwagę ocenę wyroku WSA, a mianowicie po dodatkowym wyjaśnieniu stanu faktycznego uwzględniono sposób określenia kosztów uzyskania przychodów w sposób korzystniejszy dla podatnika. Z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia pracownicy podjęli próbę osobistego doręczenia decyzji, dostarczając ją 21 września 2020 r. W sprawie , w chwili dokonywania czynności pracownicy działali w dobrej wierze, zgodnie z dominującą wówczas linią orzecniczą sądów administracyjnych. Odnosząc się do długości trwających postępowań zarówno w I instancji, jak i odwoławczych w IAS, wskazał na stopień skomplikowania poszczególnych spraw oraz ich obszerność (zajmowały one kilkadziesiąt segregatorów). Podał również, że termin wysłania zawiadomienia o niezakończaniu sprawy w terminie nie miał żadnego znaczenia dla prawidłowości prowadzonego postępowania z uwagi na jego instrukcyjny charakter. Znaczny upływ czasu od momentu wszczęcia postępowania kontrolnego do wydania decyzji nie może być podstawą do automatycznego przyjęcia, że postępowanie prowadzono w sposób nieodpowiadający zasadom określonym w przepisach prawa podatkowego i konieczne jest podjęcie działań nadzorczych. Biorąc pod uwagę wskazane okoliczności towarzyszące prowadzeniu postępowań (objętych kontrolą NIK), sprawy te załatwiano z respektowaniem obowiązujących przepisów prawa procesowego oraz materialnego i nie wymagały zastosowania szczególnych czynności nadzorczych.

(akta kontroli tom II str. 275-296)

Szczegółowe informacje dotyczące działań nadzorczych IAS mających na celu uniknięcie przedawnień zobowiązań podatkowych omówiono szczegółowo w pkt 1.7 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności IAS w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą jakość decyzji wydanych przez Dyrektora IAS pozostawała na zbliżonym poziomie. Osiągnięto cele oraz planowane wartości mierników wyznaczone przez Szefa KAS dotyczące zarówno jakości wydawanych rozstrzygnięć w postępowaniach odwoławczych, jak i długości ich trwania. Skutecznie monitorowano czas trwania tych postępowań, czego rezultatem było skrócenie średniego czasu ich prowadzenia. Postępowania były prowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami. Rozpatrywanie odwołań w terminie dłuższym niż wskazany w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej wynikało z przyczyn niezależnych od IAS i spowodowane było m.in. ich stopniem skomplikowania (złożonością) oraz koniecznością uwzględniania wyników postępowań prowadzonych przez inne organy, mających wpływ na wydane rozstrzygnięcia.

III. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli, nie formułuje uwag i wniosków.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Lublin, 26 października 2022 r.

Kontrolerzy:
Paweł Szafran
Główny specjalista kontroli państwowej


Podpis

Magdalena Pocięcha
Inspektor kontroli państwowej


Podpis

p.o. Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie
Edward Szempruch


p.o. DYREKTOR
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie
Edward Szempruch