



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.004.02.2020

Pan
Bartosz Zbaraszcuk
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie
Izba Administracji Skarbowej
ul. Alojzego Felińskiego 2B
01-513 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/20/010 – Egzekwowanie zaległości podatkowych

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie ¹ , ul. Alojzego Felińskiego 2B, 01-513 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Bartosz Zbaraszcuk, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie ² od 12 maja 2020 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Robert Antoszkiewicz, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie od 1 kwietnia 2017 r. do 11 maja 2020 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Monitorowanie zaległości podatkowych2. Dochodzenie zobowiązań podatkowych3. Skuteczność postępowań egzekucyjnych4. Przedawnienie zobowiązań podatkowych
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2020 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Agnieszka Szymaniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/64/2020 z 1 września 2020 r.2. Tomasz Przygodziński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/70/2020 z 2 września 2020 r.

(akta kontroli str. 1-7)

¹ Dalej także: Izba lub IAS.

² Dalej także: Dyrektor Izby lub DIAS.

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Uzasadnienie oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Izby Administracji Skarbowej w kontrolowanym zakresie.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej rzetelnie monitorował na terenie województwa mazowieckiego stan zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w tym zaległości uznawanych za zagrożone przedawnieniem. Proces monitorowania i zarządzania zaległościami podatkowymi był utrudniony w 2020 r. ze względu na brak bieżącego migrowania danych do hurtowni WHTAX (w obszarze ZALEGŁOŚCI) spowodowany zmianą systemu ewidencyjno-transakcyjnego Poltax2B H na Poltax2B Plus.

DIAS w Warszawie identyfikował problemy związane ze stosowaniem przepisów prawa regulujących dochodzenie zaległości podatkowych, w tym wynikające z analizy zapadających wyroków sądów administracyjnych, a także przekazywał jednostkom podległym wytyczne i zalecenia mające na celu poprawę jakości ich rozstrzygnięć.

W badanym okresie poprawiła się jakość rozstrzygnięć podległych IAS organów egzekucyjnych mierzona relacją liczby postanowień tych organów o oddaleniu zarzutów, uchylonych przez DIAS, do liczby dokonanych przez DIAS rozstrzygnięć. W 2019 r. poprawie uległa także jakość rozstrzygnięć podległych organów egzekucyjnych mierzona relacją liczby postanowień organów egzekucyjnych oddalających skargi i uchylonych przez DIAS do liczby dokonanych przez DIAS rozstrzygnięć.

Jakość rozstrzygnięć dokonywanych przez Dyrektora IAS jako organ odwoławczy w sprawach wniesionych przez zobowiązanych zarzutów, mierzona relacją liczby postanowień dotyczących zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej wydanych przez DIAS utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych (oddalających zarzuty zobowiązanych) i uchylonych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny⁵ do liczby postanowień wydanych przez DIAS w tych sprawach w 2019 r. utrzymała się na takim samym poziomie jak w 2018 r. Po pogorszeniu się w 2019 r., w porównaniu do 2018 r., jakości orzeczeń mierzonej analogiczną relacją liczoną do liczby spraw rozstrzygniętych przez WSA, w I półroczu 2020 r. nastąpiła poprawa w tym zakresie. W żadnej rozstrzygniętej przez WSA sprawie postanowienie DIAS nie zostało uchylone.

W 2019 r. jakość rozstrzygnięć DIAS w zakresie skarg, mierzona relacją liczby postanowień Dyrektora IAS utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych o oddaleniu skargi i uchylonych przez WSA do liczby postanowień wydanych przez Dyrektora IAS w tych sprawach oraz do liczby spraw rozstrzygniętych przez WSA, była na podobnym poziomie jak w latach poprzednich.

IAS wraz z jednostkami podległymi osiągnęła w 2019 r. planowany poziom wartości mierników stopnia realizacji celów, dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych, wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej⁶. Poprawiła się w 2019 r., w porównaniu do poprzednich okresów, skuteczność egzekucji należności z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa mierzona relacją kwot wyegzekwowanych do kwot objętych tytułami wykonawczymi oraz poprawiła się relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie.

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

⁵ Dalej: WSA.

⁶ Dalej: KAS.

Ze względu na sytuację epidemiologiczną w I półroczu 2020 r. nie zostały osiągnięte wyznaczone przez Szefa KAS cele dotyczące egzekwowania zaległości podatkowych. Pogorszyła się w tym okresie również skuteczność egzekucji oraz obniżył się wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych. W I kwartale 2020 r. odnotowano mniejszy wpływ podatkowych tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych aniżeli w analogicznych okresach lat ubiegłych. Na zmniejszenie się liczby podatkowych tytułów wykonawczych, jakie zostały skierowane do realizacji przez organy egzekucyjne województwa mazowieckiego, wpływ miały także, poza sytuacją epidemiologiczną i kierowanymi przez podatników wnioskami o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, utrudnienia w obsłudze bieżących zaległości spowodowane błędami w funkcjonowaniu, wprowadzonego w styczniu 2020 r. w jednostkach KAS, nowego centralnego systemu ewidencyjno-transakcyjnego POLTAX2B Plus.

W IAS w Warszawie rzetelnie analizowano dane dotyczące przedawnień i identyfikowano przyczyny wystąpienia przedawnień. Na bieżąco była prowadzona analiza stwarzających problemy interpretacyjne przepisów prawa regulujących przedawnianie się zobowiązań podatkowych. W ramach sprawowanego nadzoru DIAS kierował do podległych jednostek wytyczne i zalecenia w celu zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych.

IAS kontrolowała podległe urzędy skarbowe w zakresie prawidłowości prowadzenia postępowań egzekucyjnych i prawidłowości postępowań zabezpieczających, a także działań podejmowanych wobec podmiotów, których zobowiązania podatkowe były zagrożone przedawnieniem.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁷ kontrolowanej działalności

OBSZAR

Opis stanu faktycznego

1. Monitorowanie zaległości podatkowych

1. W Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie od 3 września 2018 r. została wyodrębniona komórka Nadzoru nad Zarządzaniem Zaległościami, której zadaniem był między innymi: nadzór nad urzędami skarbowymi w zakresie prawidłowości i efektywności poboru należności pieniężnych i zmniejszania zaległości, nadzór nad wykonaniem mierników realizacji celów w obszarach poboru i egzekucji należności publicznoprawnych wyznaczonych przez Ministerstwo Finansów i Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, monitoring wymagalnych wierzytelności publicznoprawnych przy wykorzystaniu danych JPK_VAT oraz sporządzanie zbiorczych sprawozdań i analiz z zakresu działania pionu poboru i egzekucji⁸. Rozwiązanie, jakie przyjęto w celu poprawy i ujednoczenia procesu zarządzania zaległościami, to przede wszystkim organizowanie cyklicznych spotkań z kierownikami komórek egzekucyjnych, kierownikami komórek wierzytelności oraz naczelnikami/zastępcami naczelników urzędów skarbowych nadzorującymi pracę komórek wierzytelności i egzekucyjnych.

⁷ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana, jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁸ Zarządzeniem nr 12/2020 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 18 lutego 2020 r. w sprawie nadania Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie regulaminu organizacyjnego, kompetencje Działu Nadzoru nad Zarządzaniem Zaległościami od 1 marca 2020 r. zostały rozszerzone m.in. o prowadzenie spraw dotyczących Rejestru Należności Publicznoprawnych z wyjątkiem orzecznictwa w zakresie rozpatrywania środków zaskarżenia na wydane przez organ pierwszej instancji postanowienia związane z zagrożeniem ujawnienia lub wprowadzenia danych do Rejestru Należności Publicznoprawnych, które zostało przydzielone do realizacji komórce do spraw wierzytelności.

Po zakończeniu poszczególnych kwartałów odbywały się spotkania, na których prezentowano wyniki analiz dotyczących poziomu wykonania założonych celów oraz przedstawiano obszary, które należy objąć szczególnym nadzorem. W 2019 r. odbyło się siedem takich spotkań. W I półroczu 2020 r. odbyła się jedna narada, podczas której podsumowano poziom wykonania założonych celów za 2019 r. i przedstawiono założenia na 2020 r. Z uwagi na ogłoszenie stanu epidemii w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 kolejne planowane spotkania nie odbyły się.

2. W okresie objętym kontrolą DIAS w Warszawie nie przekazywał do jednostek podległych wytycznych lub procedur dotyczących prowadzenia przez wierzycieli (naczelników urzędów skarbowych) systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności podatkowych. W toku kontroli DIAS nie wskazał także wprowadzonych przed 2019 r., a obowiązujących w okresie objętym kontrolą, procedur w tym zakresie. W ocenie DIAS w Warszawie: *obowiązek systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności podatkowych wynika wprost z przepisów prawa (art. 6 u.p.e.a. oraz rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych⁹) i nie było/nie jest zasadne kierowanie do podległych jednostek zaleceń w tym zakresie.*

3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w 2019 r. monitorował stan zaległości podatkowych w podległych urzędach skarbowych, wykorzystując narzędzie analityczne – Hurtownię Danych WHTAX zasilaną danymi pochodzącymi z systemu Poltax2B i innych systemów źródłowych urzędów skarbowych.

W 2019 r. w ramach sprawowanego nadzoru wykorzystywał dane z obszarów EGA-SPRAW i ZALEGŁOŚCI.

W 2019 r. Hurtownia Danych WHTAX w obszarach *DOKUMENTY, EGA-SPRAW i ZALEGŁOŚCI* była zasilana za miesięczne okresy sprawozdawcze według odpowiedniego harmonogramu poprzez pobrania danych ze wszystkich urzędów skarbowych¹⁰.

Comiesięcznie po pobraniu danych do hurtowni WHTAX dokonywano oceny działalności komórek wierzycielskich na podstawie mierników regionalnych, takich jak: wskaźnik bieżących zaległości wymagalnych, w stosunku do których nie podjęto czynności (RP.ZBC), wskaźnik zaległości wymagalnych ogółem, w stosunku do których nie podjęto czynności (RP.BCE), wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych (RP.SDW), wskaźnik zaległości wymagalnych, na które wystawiono tytuły wykonawcze (RP.ZOT) oraz wskaźnik zaległości odpisanych w stosunku do przedawnionych (RP.ZOP). Mierniki regionalne miały charakter mierników pomocniczych (nie określano wartości oczekiwanej do osiągnięcia), a ich analiza pozwalała na zdiagnozowanie nieprawidłowości poszczególnych procesów w obsłudze należności podatkowych, które mają bezpośredni wpływ na skuteczność egzekwowania nieuregulowanych w terminie należności podatkowych i poziom wykonania mierników centralnych. Podległe urzędy skarbowe, w których osiągnięto niezadawalające, w ocenie IAS, wartości poszczególnych mierników, były obligowane telefonicznie, mailowo lub na cyklicznych spotkaniach/naradach do ich

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2020 r. (Dz. U. poz. 1294, ze zm.) oraz poprzedzające je rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. (Dz. U. z 2017 r. poz. 1483, ze zm.).

¹⁰ Terminy zasilenia Hurtowni Danych WHTAX danymi z obszarów Ega-Spraw i Zaległości przypadają: za styczeń 2019 r. – 14 lutego 2019 r.; za luty 2019 r. – 14 marca 2019 r.; za marzec 2019 r. – 18 kwietnia 2019 r.; za kwiecień 2019 r. – 16 maja 2019 r.; za maj 2019 r. – 13 czerwca 2019 r.; za czerwiec 2019 r. (wstępne za pierwsze półrocze) – 4 lipca 2019 r.; za czerwiec 2019 r. (ostateczne za pierwsze półrocze) – 18 lipca 2019 r.; za lipiec 2019 r. – 14 sierpnia 2019 r.; za sierpień 2019 r. – 19 września 2019 r.; za wrzesień 2019 r. – 17 października 2019 r.; za październik 2019 r. – 14 listopada 2019 r.; za listopad 2019 r. – 19 grudnia 2019 r.; za grudzień 2019 r. (ostatecznie za cały rok) – w obszarach DOKUMENTY i EGA-SPRAWY 8 stycznia 2020 r., a w obszarze ZALEGŁOŚCI 10 stycznia 2020 r.

poprawy we wskazanym zakresie. Poziom wykonania zaleceń był monitorowany po kolejnym pobraniu danych do hurtowni WHTAX.

W 2019 r. kwartalnie dokonywano analizy wyników uzyskanych w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego w obszarach wpływów podatkowych i zaległości podatkowych w poszczególnych podatkach (VAT,CIT, PIT) w podziale na rodzaje dokumentów, z których wynikają, oraz analizy mierników realizacji celów wynikających z Planu Działalności w porównaniu do wyznaczonych wartości.

Sporządzoną analizę wpływów podatkowych, zaległości podatkowych oraz mierników realizacji celów wynikających z Planu Działalności za 2019 r. przekazano do wiadomości i ewentualnego wykorzystania służbowego do Wydziału Kontroli Wewnętrznej w IAS¹¹.

(akta kontroli str.: 8-276)

W 2019 r. w IAS monitorowano również poziom realizowanych dochodów oraz należności pozostałych do zapłaty. Pismem z 18 lutego 2019 r.¹² naczelnicy urzędów skarbowych województwa mazowieckiego zostali zobowiązani do przedkładania co miesiąc wyjaśnień dotyczących przyczyn spadku dochodów wykonanych oraz wzrostu należności pozostałych do zapłaty.

W 2020 r. nadzór IAS w obszarze zaległości nie odbywał się w takim zakresie, jak w roku poprzednim. Od 13 stycznia 2020 r., tj. od udostępnienia użytkownikom systemu Poltax2B Plus, do dnia zakończenia kontroli Hurtownia Danych WHTAX nie była zasilana danymi w obszarze *ZALEGŁOŚCI*, co uniemożliwiło sporządzanie w IAS raportów i bieżące monitorowanie stanu zaległości. Do dnia zakończenia kontroli nie były również dokonywane analizy mierników regionalnych.

Zasilanie Hurtowni Danych WHTAX danymi w obszarach *EGA-SPRAW* i *DOKUMENTY*¹³ zostało przywrócone w kwietniu 2020 r.

W czerwcu 2020 r. Hurtownia Danych WHTAX została zasilona automatycznie w obszarze *RB* danymi pochodzącymi z wdrożonego w urzędach skarbowych systemu rachunkowości podatkowej Poltax2B Plus. Od 23 czerwca 2020 r. przywrócono również codzienne zasilanie Hurtowni Danych WHTAX danymi w tym obszarze. Dane ze sprawozdań „typu Rb” dostępne w Hurtowni Danych WHTAX nie zawsze bilansowały się na poziomie urzędu skarbowego. Zawsze bilansowały się wyłącznie na poziomie centralnym obsługiwanym przez Centrum Kompetencyjne Rozliczeń przy Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy. Ministerstwo Finansów wskazało¹⁴, że zastosowany algorytm klasyfikowania wpłat w Poltax2BPlus nie zapewniał pełnej poprawności i trafnego przypisywania ich do poszczególnych urzędów skarbowych i pełnej zgodności danych ujętych w raportach i ich bilansowania, co powodowało, że wysokość zaległości w poszczególnych urzędach skarbowych osiągała wartości niezgodne ze stanem faktycznym. Przyjęto zatem, że raporty „typu Rb” dostępne w Hurtowni Danych WHTAX będą jedynie raportami pomocniczymi. Ministerstwo Finansów wskazało, że wobec trwania prac nad dostosowaniem pobrań i raportów z obszaru *ZALEGŁOŚCI*, do momentu udostępnienia danych z tego obszaru, proponuje

¹¹ Przy piśmie nr 1401-IZZ1.031.5.2020.2 z 20 lutego 2020 r.

¹² Pismo numer 1401-IZZ1.031.11.2019.1.

¹³ Terminy zasilenia Hurtowni Danych WHTAX danymi z obszarów Dokumenty i Ega-Spraw przypadają: za styczeń 2020 r. – 7 maja 2020 r., za luty 2020 r. – 30 kwietnia 2020 r., za marzec 2020 r. – 9 kwietnia 2020 r. (w obszarze DOKUMENTY) i 23 kwietnia 2020 r. (w obszarze EGA-SPRAW), za kwiecień 2020 r. – 14 maja 2020 r., za maj 2020 r. – 18 czerwca 2020 r., wstępnie za pierwsze półrocze 2020 r. – 2 lipca 2020 r., ostatecznie za pierwsze półrocze 2020 r. – 16 lipca 2020 r., za lipiec 2020 r. – 13 sierpnia 2020 r., za sierpień 2020 r. – 17 września 2020 r., za wrzesień 2020 r. – 15 października 2020 r.

¹⁴ W piśmie z dnia 19 czerwca 2020 r., znak DPP15.0441.2.2020.

korzystać ze sprawozdania Rb-27, które pozwala monitorować w podstawowym stopniu m.in. zaległości i nadpłaty.

Na podstawie raportów „typu Rb” dostępnych w Hurtowni Danych WHTAX w IAS w Warszawie sporządzone zostały raporty zaległości wymagalnych, dochodów wykonanych i nadpłat w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego za okresy: od 1 stycznia do 30 czerwca 2020 r., od 1 stycznia do 31 lipca 2020 r., od 1 stycznia do 31 sierpnia 2020 r. oraz od 1 stycznia do 30 września 2020 r.

Pismem z 14 września 2020 r.¹⁵ DIAS w Warszawie zobowiązał naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego do przekazywania informacji o przyczynach spadku dochodów wykonanych i wzrostu zaległości wymagalnych w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego oraz o podjętych przez nich działaniach zaradczych za okresy kwartalne w terminie do 10 dnia po zakończeniu kwartału. Pierwsze informacje za okres od stycznia do września 2020 r. zostały przedłożone 12 października 2020 r.

W ramach sprawowanego nadzoru Z-ca DIAS w Warszawie w dniu 2 czerwca 2020 r. w trakcie telekonferencji zobowiązał naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego do zintensyfikowania działań w obszarze spraw wierzycielskich w celu obniżenia kwot wymagalnych zaległości podatkowych.

(akta kontroli str.: 103, 277-293)

4. W okresie objętym kontrolą w IAS w Warszawie monitorowano stan zaległości podatkowych uznanych za zagrożone przedawnieniem poprzez analizę kontroli podatkowych, postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych prowadzonych przez podległe urzędy skarbowe i Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy za okresy rozliczeniowe, za które zobowiązania podatkowe przedawniają się z końcem roku kalendarzowego oraz poprzez analizę spraw zagrożonych przedawnieniem, w których wszczęte zostało, pozostaje (po kontroli) do wszczęcia, postępowanie podatkowe lub w toku pozostaje postępowanie odwoławcze.

Monitoring polegał na analizie przedkładanych przez urzędy skarbowe i Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy na polecenie DIAS informacji w zakresie kontroli oraz postępowań prowadzonych w I instancji oraz na analizie spraw objętych postępowaniem odwoławczym. W wyniku analiz ustalane były obszary zagrożone przedawnieniem oraz priorytety załatwiania spraw. Identyfikowano sprawy o największej prognozowanej kwocie uszczupień oraz urzędy skarbowe, które prowadziły najwięcej postępowań dotyczących zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem. Do urzędów skarbowych i Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego DIAS przekazywał wytyczne w zakresie załatwiania spraw zagrożonych przedawnieniem, w tym zalecenia objęcia przez naczelników urzędów określonych kategorii spraw szczególnym nadzorem.

5. W IAS w Warszawie w okresie objętym kontrolą nie monitorowano efektów działań podejmowanych przez US w ramach egzekucji miękkiej¹⁶. DIAS wyjaśnił, że *Izba Administracji Skarbowej w Warszawie w kontrolowanym okresie obejmowała nadzorem zaległości, w stosunku do których wierzyciele nie podejmowali żadnych działań, m.in. nie obejmowali zaległości upomnieniami, gdyż do tych czynności są zobligowani podjąć działania. Stosowanie przez wierzycieli tzw. „miękkiej*

¹⁵ Pismo numer 1401-IEZ.031.1.2020.

¹⁶ Miękką egzekucją – działania informacyjne i dyscyplinujące poprzedzające wszczęcie postępowania egzekucyjnego, prowadzone w stosunku do podatników z zastosowaniem środków komunikacji bezpośredniej (telefony, sms, e-maile informujące o braku wpłat zobowiązania podatkowego), mające na celu doprowadzenie do zwiększenia dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego bez stosowania przymusu egzekucyjnego, a także poinformowanie o konsekwencjach wynikających z niuregulowania zobowiązania (kosztach przymusowego ściągnięcia zaległości).

egzekucji” (...) zachęca do dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych jest przyjazne dla podatników, zwiększa zaufanie do organów podatkowych. Jednak jej stosowanie nie jest obowiązkiem wierzycieli, i jest ograniczona zakresem posiadanych przez urzędy informacji o niestandardowych kanałach komunikacji z podatnikami, takich jak numer telefonu komórkowego, adres e-mail czy numer faxu, których zgłaszanie nie jest dla podatnika obligatoryjne. Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie postępowania wierzycieli, wierzyciel jest zobligowany do wystawienia upomnienia w określonym przepisami terminie od zastosowania działań informacyjnych.

Biorąc pod uwagę znaczenie stosowania czynności behawioralnych w dochodzeniu zaległych kwot zobowiązań podatkowych, zdaniem NIK, obszar ten nie powinien być pomijany w procesie nadzoru nad zarządzaniem zaległościami.

6. W IAS w Warszawie nie monitorowano efektów kierowania do podatników zawiadomień o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze Należności Publicznoprawnych (dalej: RNP). W ocenie DIAS: *zagrożenie wpisem może determinować zobowiązanych do uregulowania należności, jednak zaznaczyć należy, iż przepisy umożliwiają wierzycielom wysyłanie zawiadomień o zagrożeniu wpisem wraz z upomnieniem. Dlatego też niemożliwe jest jednoznaczne określenie, czy skutek w postaci zapłaty zaległości wynikał ze skierowania zawiadomienia o grażącym wpisie do RNP czy dodatkowo z podjęcia czynności windykacyjnych, a w konsekwencji czynności egzekucyjnych.*

W okresie objętym kontrolą DIAS w Warszawie nie przekazywał do jednostek podległych wytycznych lub procedur odnośnie Rejestru Należności Publicznoprawnych oraz działań informacyjnych, podejmowanych w ramach „egzekucji miękkiej” na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych. W toku kontroli DIAS nie wskazał także wprowadzonych przed 2019 r., a obowiązujących w okresie objętym kontrolą, procedur w tym zakresie. W ocenie DIAS w Warszawie: *obowiązki naczelników urzędów skarbowych w zakresie wpisów do RNP i działań podejmowanych w ramach „miękkiej egzekucji” wynikają wprost z przepisów prawa, więc nie było/nie jest zasadne kierowanie do podległych jednostek zaleceń w tym zakresie.*

Mając na uwadze cele, jakim miało służyć wdrożenie RNP, zdaniem NIK, obszar ten także powinien być monitorowany.

(akta kontroli str.: 66, 294-334)

7. W Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie dokonywano analiz poziomu podejmowania oraz efektów fiskalnych postępowań w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich. DIAS kierował do podległych jednostek wytyczne i zalecenia.

Najczęściej pojawiającymi się przyczynami niepodejmowania postępowań o odpowiedzialności osób trzecich wskazywanymi przez podległe urzędy skarbowe było: [1] nieskuteczne próby doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania; [2] brak możliwości skorzystania z pomocy międzynarodowej w doręczeniu i dochodzeniu zaległości niespełniających warunku z art. 33 ustawy z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych; [3] brak możliwości skorzystania z pomocy międzynarodowej w dochodzeniu zaległości wynikający z zakresu umów międzynarodowych – brak podpisanej konwencji, wyłączenia w umowach dwustronnych; [4] zgon członka zarządu; [5] brak możliwości orzeczenia o odpowiedzialności członków zarządu sp. z o.o., w sytuacji gdy sp. z o. o. sama odpowiada jako komplementariusz; [6] brak możliwości orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości powstałe po otwarciu likwidacji lub ogłoszeniu upadłości; [7] wykreślenie podmiotu z KRS powodujące brak możliwości

wydania wymaganych decyzji o odpowiedzialności płatnika lub wystawienia tytułów wykonawczych i wszczęcia egzekucji; [8] niskie kwoty nie uzasadniające wydatków koniecznych na doręczenia; [9] przeniesiona odpowiedzialność na osoby trzecie za inne okresy rozliczeniowe i bezskuteczność egzekucji w takich przypadkach.

W okresie objętym kontrolą analizowano dane dotyczące podmiotów posiadających zaległości podatkowe, dla których z końcem 2019 r. i 2020 r. mija pięcioletni okres do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. DIAS przypomniał naczelnikom urzędów skarbowych o konieczności monitorowania takich zaległości i podejmowania działań zmierzających do ich efektywnego egzekwowania.

W 2019 r. w porównaniu do roku poprzedniego zmniejszyła się kwota wyegzekwowanych należności określonych w wydanych decyzjach przenoszących odpowiedzialność za zaległości podatkowe na osoby trzecie z 6494 tys. zł w 2018 r. do 5648,8 tys. zł w 2019 r. W I półroczu 2020 r. wyegzekwowano 1648 tys. zł, tj. o 35,1% mniej niż w I półroczu 2019 r. (2540 tys. zł).

Wyjaśniając przyczyny zmniejszenia się kwoty wyegzekwowanych należności określonych w wydanych decyzjach przenoszących odpowiedzialność za zaległości podatkowe na osoby trzecie, DIAS w Warszawie wskazał, że: *zmniejszeniu w roku 2020 r. uległ poziom egzekwowania wszystkich należności podatkowych. Powodem tego były ograniczenia w zakresie stosowania środków egzekucyjnych i prowadzenia postępowań egzekucyjnych związane z zaleceniami Ministerstwa Finansów wydanymi w związku ze stanem zagrożenia epidemicznego. W I kwartale 2020 r. odnotowano znacznie mniejszy wpływ podatkowych tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych aniżeli w analogicznych okresach lat ubiegłych. (...) w styczniu br. wprowadzono w jednostkach KAS nowy centralny system ewidencyjno-transakcyjny POLTAX2B Plus. (...) Wdrożenie każdego nowego systemu informatycznego powoduje zmianę warunków technicznych i środowiska pracy, do którego muszą się dostosować jego użytkownicy, co może wpływać na płynność procesów związanych z jego obsługą. Oprócz wskazanych powyżej okoliczności negatywny wpływ na poziom wykonania założonych celów miały również ograniczenia kadrowe spowodowane zamrożeniem życia gospodarczego i społecznego na początku marca br. Duża część pracowników przebywała za zasiłkach opiekuńczych. Z uwagi na zagrożenie epidemiczne ograniczono również liczbę pracowników świadczących pracę w urzędach skarbowych i izbie skarbowej. Praca w organach KAS odbywała się rotacyjnie oraz zdalnie. W początkowej fazie wystąpiły też utrudnienia wynikające z niepraktykowanej wcześniej pracy zdalnej, co przełożyło się na efektywność tej formy świadczenia pracy przez pracowników izby oraz podległych jednostek.*

(akta kontroli str.: 37-41, 66-67, 335-347, 711-712)

8. W IAS w Warszawie analizowano, jaki wpływ na realizację zadań wierzycieli miał rozwój technik informatycznych.

W okresie objętym kontrolą w procesie egzekwowania zaległości podatkowych były wykorzystywane dane z plików JPK_VAT oraz dane STIR, za pomocą których możliwe było pozyskiwanie i analizowanie informacji o składnikach majątkowych i dokonywanych przez podatników transakcjach.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie monitorował wykorzystanie oraz efekty wdrożenia tych rozwiązań poprzez sporządzanie sprawozdań na podstawie danych przesyłanych przez urzędy skarbowe (za 2019 r. w zakresie JPK_VAT i STIR, a za 2020 r – JPK_VAT).

W 2019 r.¹⁷ urzędy skarbowe województwa mazowieckiego na podstawie danych

¹⁷ Dane przekazane do MF przy piśmie z dnia 6 sierpnia 2020 r. znak: 1401-IEZ.0320.16.2020.

z plików JPK_VAT dokonały 40 569 zajęć egzekucyjnych wierzytelności i 476 zajęć zabezpieczających. W wyniku 11 175 skutecznych zajęć egzekucyjnych i 74 skutecznych zajęć zabezpieczających na rachunki US od dłużników zajętych wierzytelności wpłynęły zaległości w kwocie 113 958,1 tys. zł oraz zabezpieczono 1960 tys. zł zaległości.

W okresie od stycznia do czerwca 2020 r.¹⁸ urzędy skarbowe województwa mazowieckiego na podstawie danych z plików JPK_VAT dokonały 8581 zajęć egzekucyjnych wierzytelności i 179 zajęć zabezpieczających. W wyniku 1734 skutecznych zajęć egzekucyjnych i 19 skutecznych zajęć zabezpieczających na rachunki urzędów skarbowych od dłużników zajętych wierzytelności wpłynęły zaległości w kwocie 11 087,2 tys. zł oraz zabezpieczono 79,2 tys. zł zaległości.

W 2019 r. urzędy skarbowe województwa mazowieckiego dokonały 21 183 zajęć wierzytelności z rachunków bankowych ustalonych na podstawie danych STIR, w tym 13 825 zajęć wierzytelności okazało się skutecznymi, tj. dłużnik zajętej wierzytelności potwierdził jej istnienie. W wyniku tych zajęć kwota wyegzekwowanych zaległości, które wpłynęły na rachunki US od dłużników zajętych wierzytelności, wyniosła 113 136,3 tys. zł.

Od 2020 r. Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów odstąpił¹⁹ od obowiązku przekazywania przez DIAS kwartalnych informacji z wykorzystania danych STIR w prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych postępowaniach egzekucyjnych, w związku z rozszerzeniem w hurtowni WHTAX zakresu informacyjnego o wskaźnik STIR – informacja o zajętych rachunkach bankowych ze STIR. Na poziomie IAS zmienił się zakres możliwych do monitorowania danych. W 2019 r. efekty wykorzystania danych STIR w postępowaniach egzekucyjnych były przez DIAS raportowane zbiorczo do Ministerstwa Finansów w oparciu o raporty sporządzane przez poszczególne organy egzekucyjne. Raporty te uwzględniały również kwoty wyegzekwowane w wyniku dokonania takiego zajęcia. Od 2020 r. IAS posiada dostęp do danych STIR przez hurtownię WHTAX. Dane w hurtowni zawierają tylko informacje w zakresie liczby spraw, w których dokonano zajęć w oparciu o dane ze STIR, oraz kwot kosztów egzekucyjnych. Nie ma w niej informacji, czy zastosowana czynność była skuteczna oraz jaki efekt fiskalny przyniosła. Zestawienie to służy do analizy, czy podległe jednostki wykorzystują narzędzie STIR w postępowaniach. Bardziej szczegółowe informacje, w tym dotyczące uzyskanych efektów podjętych czynności, muszą być sporządzane przez podległe jednostki w ich systemach i dopiero wtedy są one przekazywane do IAS.

W 2020 r. urzędy skarbowe województwa mazowieckiego dokonały 3875 zajęć wierzytelności z rachunków bankowych ustalonych na podstawie danych STIR, w tym 2640 zajęć wierzytelności okazało się skutecznymi, tj. dłużnik zajętej wierzytelności potwierdził jej istnienie. W wyniku tych zajęć kwota wyegzekwowanych zaległości, które wpłynęły na rachunki US od dłużników zajętych wierzytelności, wyniosła 23 153,7 tys. zł.

(akta kontroli str.: 67-70, 348-377, 712-713)

9. Stan zaległości podatkowych²⁰ wzrósł z 34 409 943,1 tys. zł na koniec 2017 r. do 38 182 127,5 tys. zł na koniec 2018 r. oraz do 40 377 469,2 tys. zł na koniec 2019 r. Wielkość zaległości podatkowych w 2019 r. w porównaniu do stanu

¹⁸ Według stanu na 30 czerwca 2020 r.

¹⁹ Pismem DPP9.855.6.2019.IŻ z dnia 31 stycznia 2020 r.

²⁰ Dane obejmują zaległości w podatkach: dochodowym od osób prawnych, dochodowym od osób fizycznych, od towarów i usług, od niektórych instytucji finansowych, zniesionych.

na koniec roku poprzedniego wzrosła o 2 195 341,7 tys. zł. Tempo wzrostu (5,7%) było niższe niż w 2018 r., kiedy wyniosło 11%.

Stan zaległości w podatku od towarów i usług wzrósł z 31 339 179,6 tys. zł na koniec 2017 r. do 34 950 094,9 tys. zł na koniec 2018 r. oraz do 37 190 948,1 tys. zł na koniec 2019 r. Wielkość zaległości w podatku od towarów i usług na koniec 2019 r. w porównaniu do stanu na koniec roku poprzedniego wzrosła o 2 240 853,2 tys. zł. Tempo wzrostu (6,4%) było niższe niż w 2018 r., kiedy wyniosło 11,5%.

Zaległości w podatku od towarów i usług w latach 2017-2019 stanowiły odpowiednio: 91,1%, 91,5%, 92,1% zaległości podatkowych.

Z przeprowadzonych przez IAS analiz wynika, że przyczyną wzrostu zaległości, w tym w podatku od towarów i usług, było przypisanie:

- decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej/naczelników urzędów celno-skarbowych,
- decyzji wydanych w trybie art.108 ustawy o podatku od towarów i usług,
- decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych,
- decyzji wydanych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w przypadkach, gdy w I instancji decyzje zostały wydane przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej/naczelników urzędów celno-skarbowych.

Ww. zaległości są trudno ściągalne, co powoduje, że w kolejnych okresach sprawozdawczych rośnie udział procentowy zaległości z lat ubiegłych.

Według raportów pomocniczych z Hurtowni danych WHTAX na koniec marca 2020 r. wielkość kwot figurujących jako zaległości podatkowe wyniosła 59 124 637 tys. zł, na koniec czerwca 2020 r. – 49 327 457 tys. zł, a na koniec września 2020 r. – 41 969 317 tys. zł). W podatku od towarów i usług, według raportu, kwota zaległości na koniec marca 2020 r. wyniosła 55 172 335 tys. zł, na koniec czerwca 2020 r. – 44 036 094 tys. zł, a na koniec września 2020 r. – 38 255 446 tys. zł. Zaległości w podatku od towarów i usług na koniec I, II i III kwartału 2020 r. stanowiły odpowiednio 93,3%, 89,3% i 91,2% zaległości podatkowych ogółem.

Odnosząc się do przyczyn zmian danych dotyczących zaległości według raportu pomocniczego WHTAX na koniec poszczególnych kwartałów 2020 r. w porównaniu do stanu na koniec 2019 r., DIAS w Warszawie wskazał: *iż stan zaległości zarówno na koniec marca 2020 r., jak i na koniec czerwca 2020 r. był niezgodny ze stanem faktycznym z uwagi na błędny algorytm klasyfikowania wpłat w Poltax2b Plus. (...) Błędne automatyczne księgowanie korekt w systemie Poltax2B Plus niewątpliwie wpłynęło na wzrost zaległości. Pracownicy urzędów posiadali wiedzę o błędnym księgowaniu przez system i dokonywali stosownych poprawek, tj. powiązań storna z zaległościami.(...) Na wysokość zaległości wynikających z danych zgromadzonych w hurtowni WHTAX, miały również wpływ błędy i braki funkcjonalności w systemie Poltax2BPlus, w tym:*

- błędy automatu księgującego – system nie dokonywał wiązań storna wersji pierwotnej zeznania z korektą, co powodowało zwiększenie kwoty zaległości o przypis wynikający z wersji pierwotnej, pomimo faktu że podatnik dokonał wpłaty na pierwotną wersję zeznania;
- błędne księgowanie wpłat przez system – system nie zawsze poprawnie odczytywał opis wpłaty podatnika i nie dokonywał księgowania na zaległość, wpłata wymagała ręcznego zaksięgowania; z uwagi na absencję pracowników związaną z ogłoszeniem w marcu 2020 r. stanu zagrożenia epidemicznego, a następnie w kwietniu 2020 r., czynność ta nie była wykonywana na bieżąco.

(...) Z uwagi na błędy systemowe Poltax2BPlus, wpłaty w pierwszych miesiącach 2020 roku przypisywane były do urzędów niewłaściwych miejscowo.

W odpowiedzi na polecenie DIAS w Warszawie²¹ naczelnicy urzędów skarbowych województwa mazowieckiego na podstawie analizy danych za okres od 1 stycznia do 30 września 2020 r. wskazali, że przyczynami spadku wpływów w podatku dochodowym od osób prawnych były m.in.: odroczenia terminów płatności zaległości podatkowych, wzrost liczby wniosków w sprawie rozłożenia zaległości na raty oraz ograniczenia podatnikom poboru zaliczek na ten podatek 2020 r. z powodu COVID-19. Ponadto w 2019 r. podatnicy wpłacali podatek wynikający z art. 24b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, natomiast w 2020 r. od marca obowiązek wpłacania tego podatku został zniesiony. Analiza wpływów w podatku dochodowym od osób fizycznych w 2020 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2019 r. wykazała z kolei, że dane sporządzone na podstawie raportów dostępnych w HD WHTAX wskazują rozbieżność od danych, które zawierają dzienniki obrotów uzyskane z systemu Poltax2B Plus. Z uwagi na błędy systemowe Poltax2B Plus, wpłaty w pierwszych miesiącach 2020 r. przypisywane były do urzędów niewłaściwych miejscowo. Na spadek wpływów w podatku dochodowym od osób fizycznych miały wpływ odroczenia terminu płatności tego podatku dokonywane w związku z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego²². Na spadek wpływów w podatku od towarów i usług miało wpływ spowolnienie wzrostu gospodarczego wywołane epidemią COVID-19. Mniejsza efektywność firm, zmniejszanie zatrudnienia, wolniejszy wzrost płac przyczynił się do zmniejszenia konsumpcji, co z kolei znajduje odzwierciedlenie w spadku wpływów dochodów w podatku od towarów i usług. Również wydłużanie terminów płatności podatku od towarów i usług przez organ podatkowy na podstawie przepisów o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych przyczyniło się do spadku wpływów dochodów w tym podatku. W analizowanym okresie nastąpił wzrost kwoty zwrotów rozliczonych przez urzędy skarbowe (łącznie 29 883 891 tys. zł). Największe kwoty zwrotów odnotowano w branży związanej z wynajmem i zarządzaniem nieruchomościami, związanej z obsługą rynku nieruchomości oraz w branży budowlanej.

Z informacji przekazanych przez urzędy skarbowe wynika, że wzrost zaległości wymagalnych w analizowanym okresie w podatku dochodowym od osób prawnych wynika głównie z braku dopłat do zeznań CIT-8 za 2019 r. i z przypisanych decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych. Wzrost zaległości wymagalnych w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczył przede wszystkim wzrostu zaległości powstałych w wyniku przypisania decyzji (ZOB-D) dotyczących niezapłaconych zaliczek PIT-4 i braku dopłat do zeznań za 2019 r. Wzrost zaległości wymagalnych w podatku od towarów i usług w analizowanym okresie dotyczył przede wszystkim wzrostu zaległości powstałych w wyniku przypisania decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych. Spadek wpływów i wzrost zaległości w podatkach spowodowany był trudną sytuacją finansową podatników w związku z ponoszeniem przez nich negatywnych konsekwencji ekonomicznych wynikających z rozprzestrzeniania się zakażeń wirusem SARS-COV-2. Podatnicy występowali z wnioskami o odroczenie terminów płatności miesięcznych zaliczek

²¹ Pismo numer 1401-IEZ.031.1.2020. z 14 września 2020 r.

²² Dz. U. poz. 972.

z podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z wnioskami o rozłożenie na raty zaległości podatkowych.

DIAS w Warszawie wyjaśnił, że w związku ze spadkiem dochodów wykonanych i wzrostem zaległości wymagalnych urzędy skarbowe województwa mazowieckiego prowadzą działania zaradcze obejmujące:

- niezwłoczne podejmowanie działań windykacyjnych – wystawianie upomnień oraz tytułów wykonawczych;
- poszukiwanie majątku oraz podejmowanie wszechstronnych działań w celu wyegzekwowania należności lub zakończenia postępowania egzekucyjnego ze względu na bezskuteczność egzekucji;
- niezwłoczne kierowanie spraw, w których stwierdzono bezskuteczność egzekucji do postępowań zmierzających do orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich, bieżącą analizę przypisów/odpisów oraz księgowanie wpłat i zwrotów, bieżącą analizę zaległości podatkowych;
- monitorowanie terminów spłaty decyzji o odroczeniu terminu płatności i rozłożeniu zaległości na raty.

(akta kontroli str.: 23, 378-413)

10. W 2019 r. z powodu przedawnienia odpisano zaległości podatkowe (CIT, PIT, VAT) w kwocie 1 769 344 tys. zł, z czego 80,1% stanowiły odpisane przedawnione zaległości w podatku od towarów i usług. W 2017 r. odpisano 623 852 tys. zł (w tym w VAT 490 462,3 tys. zł), a w 2018 r. 1 213 626 tys. zł (w tym w VAT 1 054 216,6 tys. zł). Dane za 2020 r. nie były dostępne z uwagi na brak zasilania hurtowni WHTAX w obszarze ZALEGŁOŚCI.

DIAS jako działania podejmowane w celu skutecznego wyegzekwowania należności podatkowych wskazał:

- bezzwłoczne stosowanie środków egzekucyjnych,
- bieżące wszczynanie postępowań egzekucyjnych,
- zabezpieczanie w toku postępowań kontrolnych przyszłych zobowiązań podatkowych,
- korzystanie z danych STIR oraz plików JPK w postępowaniach egzekucyjnych,
- przenoszenie odpowiedzialności na osoby trzecie.

11. Kwota zaległości podatkowych, dla których okres do upływu terminu przedawnienia był krótszy niż 6 miesięcy, wyniosła na koniec: 2017 r. – 2 631 669,2 tys. zł, 2018 r. – 4 036 301,4 tys. zł, 2019 r. – 7 936 295,5 tys. zł oraz na dzień 31 marca 2020 – 5 712 284,7 tys. zł, a na 30 czerwca 2020 r. – 5 783 777,3 tys. zł.

Kwota zaległości podatkowych, dla których okres do upływu terminu przedawnienia był krótszy niż 6 miesięcy, na koniec 2018 r. była o ponad 50% wyższa niż na koniec 2017 r., a w 2019 r. była wyższa o 3 899 994,1 tys. zł, tj. o 96,6% niż na koniec 2018 r.

Odpowiadając na pytanie dotyczące przyczyn znacznego wzrostu kwoty zaległości podatkowych, dla których okres do upływu terminu przedawnienia był krótszy niż 6 miesięcy na koniec 2018 r. w porównaniu do 2017 r., DIAS wskazał, że *należy zwrócić uwagę na strukturę przyrostu zaległości za poszczególne lata. W wyniku przeprowadzonej analizy zaległości podatkowych w podziale na rodzaje dokumentów stwierdzono, że przyczyną wzrostu zaległości, w tym w podatku od towarów i usług, w okresach objętych kontrolą jest przypisanie:*

- *decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej/naczelników urzędów celno-skarbowych;*
- *decyzji wydanych w trybie art.108 ustawy o podatku od towarów i usług,*

- decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych,
- decyzji wydanych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w przypadkach, gdy w I instancji decyzje zostały wydane przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej/naczelników urzędów celno-skarbowych.

Ww. zaległości są trudno ściągalne, co powoduje, że w kolejnych okresach sprawozdawczych rośnie udział procentowy zaległości z lat ubiegłych. Analiza zaległości powstałych w wyniku wydania decyzji w trybie art.108 ustawy o podatku od towarów i usług wykazuje, że praktycznie brak jest możliwości ich wyegzekwowania, zwłaszcza wobec podmiotów uczestniczących w wyłudzeniu podatku. Powyższe przekłada się proporcjonalnie na strukturę zaległości, które w danym okresie ulegają przedawnieniu. Jak wynika z załączonego zestawienia, w roku 2018 r. i 2019 r. nastąpił znaczny wzrost udziału w należnościach przedawniających się zaległości wynikających z trudno ściąganych decyzji UKS/UCS i US, w tym art. 108 ustawy o VAT.

Odnosząc się do zidentyfikowanych barier/problemów utrudniających sprawne dochodzenie zaległych należności podatkowych, DIAS wskazał, iż zdefiniowanym ryzykiem jest „wzrost liczby zobowiązanych nieposiadających składników majątkowych podlegających egzekucji”. Działania zaradcze podejmowane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w zakresie minimalizowania tego ryzyka to działania mające na celu nadzór nad zwiększeniem efektywności działań egzekucyjnych m.in. poprzez kontrolę sprawności wszczynania postępowań egzekucyjnych czy kontrolę intensywności w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanych. (...) Analizy wskazane powyżej nie były prowadzone w roku 2020 r. z uwagi na brak dostępu do narzędzi elektronicznego nadzoru nad zaległościami, jakim jest hurtownia danych Whtax.

(akta kontroli str.: 23-24, 414-417)

12. Pracownicy IAS przeprowadzili w urzędach skarbowych kontrole wewnętrzne, których zakres w czterech przypadkach obejmował prawidłowość prowadzenia postępowań egzekucyjnych i w jednym przypadku prawidłowość postępowań zabezpieczających.

W wyniku przeprowadzonych kontroli trzy urzędy zostały ocenione pozytywnie z nieprawidłowościami, jeden urząd pozytywnie z uchybieniami, natomiast jeden urząd skontrolowany w zakresie prawidłowości postępowań zabezpieczających został oceniony negatywnie. W wyniku przeprowadzonych kontroli stwierdzono nieprawidłowości polegające m.in. na: [1] dopuszczeniu do przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług na kwotę 34,7 tys. zł; [2] beczynności w prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych i zabezpieczających; [3] opieszałości w prowadzeniu postępowań egzekucyjnych; [4] wydaniu decyzji o zabezpieczeniu ze znacznym opóźnieniem, licząc od daty zakończenia kontroli podatkowej; [5] wydaniu decyzji o zabezpieczeniu w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa²³ oraz zarządzeń zabezpieczeń obarczonych wadą; [6] niewysyłaniu lub wysyłaniu ponagieł do dłużników zajętych wierzytelności z opóźnieniem; [7] dochodzeniu należności wynikających z mandatów karnych po terminie przedawnienia; [8] prowadzeniu postępowania egzekucyjnego obciążonego wadą; [9] wadliwości tytułów wykonawczych w związku z brakiem nadania daty klauzuli wykonalności; [10] niepodejmowaniu prób aktywnego poszukiwania majątku; [11] nieterminowym i niestarannym rejestrowaniu danych w podsystemie EGAPOLTAX.

²³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.).

Informacje o stwierdzonych w trakcie kontroli uchybieniach i nieprawidłowościach Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie przekazał²⁴ podległym jednostkom do wykorzystania służbowego.

Zagadnienia dotyczące problematyki związanej z egzekucją zaległości podatkowych w okresie objętym kontrolą nie były przedmiotem audytu wewnętrznego.

(akta kontroli str.: 38-39, 418-530, 713-716)

13. Centralny system Poltax2B Plus, wykorzystywany przez urzędy skarbowe do wykonywania zadań z zakresu rachunkowości, spraw wierzycielskich i wydawania zaświadczeń, zastąpił lokalny system Poltax2B H. Pracownicy IAS w Warszawie nie posiadali dostępu do Poltax2B H, a następnie do Poltax2BPlus.

Ministerstwo Finansów w trakcie prac nad Poltax2B Plus nie zwracało się do IAS w Warszawie w sprawie określenia potrzeb i oczekiwań, co do jego funkcjonalności. IAS w Warszawie nie przekazywała do Ministerstwa Finansów opinii ani sugestii w tym zakresie.

14. W celu opracowania założeń biznesowych w Ministerstwie Finansów powołany został Zespół Projektowy. W pracach Zespołu uczestniczyli m.in. pracownicy urzędów skarbowych województwa mazowieckiego²⁵. Brali oni udział w przeprowadzanych testach funkcjonalności Poltax2B Plus oraz w spotkaniach dotyczących usprawnienia pracy komórek rachunkowości w urzędach skarbowych. W związku z pracami nad Poltax2B Plus zaplanowano przeprowadzenie szkoleń lokalnych dla pracowników świadczących pracę w urzędach skarbowych, którzy będą wykorzystywać ten system do wykonywania powierzonych im zadań. W związku z tym w województwie mazowieckim wyznaczono 15 trenerów do spraw Poltax2B Plus²⁶. W IAS w Warszawie zostali powołani także koordynatorzy do spraw merytorycznych i organizacyjnych. Do ich zadań należało: dbanie o prawidłowy przebieg i realizację szkoleń na poziomie lokalnym, wspieranie merytoryczne i organizacyjne trenerów lokalnych oraz uczestniczenie w testach funkcjonalności Poltax2B Plus w Ministerstwie Finansów.

Szkolenia lokalne z zakresu Poltax2B Plus w IAS w Warszawie odbywały się od 7 listopada 2019 r. do 31 stycznia 2020 r. Piętnastu trenerów przeprowadziło łącznie 74 szkolenia²⁷, w związku z którymi dla 963 osób zostały wystawione zaświadczenia o uczestniczeniu w szkoleniu²⁸. Łączna liczba godzin szkoleniowych wyniosła 674,5.

Szkolenia zostały przeprowadzone w salach komputerowych przy wykorzystaniu zanonimizowanej bazy danych w formie warsztatów, które obejmowały wykład teoretyczny wzbogacony prezentacją multimedialną i ćwiczeniami indywidualnymi. DIAS w Warszawie na podstawie informacji pozyskiwanych od trenerów i uczestników wskazał, że uczestnicy szkoleń chwalili możliwość zapoznania się z budową i funkcjonalnościami Poltax2B Plus oraz zaznajomienia się z tym systemem w środowisku testowym (przed jego wdrożeniem), a także przedyskutowania wątpliwości. W ankietach dotyczących szkoleń występowały

²⁴ W okresie objętym kontrolą dwukrotnie przekazano informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach, tj. przy piśmie z 26 lutego 2019 r., znak: 1401-IWW1.033.7.2019 oraz przy piśmie z 6 lipca 2020 r., znak 1401-IWW1.033.13.2020.

²⁵ Byli to pracownicy Urzędu Skarbowego w Nowym Dworze Mazowieckim, Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w Warszawie, Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w Warszawie i Urzędu Skarbowego w Grójcu.

²⁶ Dziewięć z obszaru rachunkowości, a sześć z obszaru spraw wierzycielskich.

²⁷ Z tego 43 szkolenia odbyły się w zakresie spraw rachunkowości (w tym 31 do dnia uruchomienia Poltax2B Plus, a 12 po dniu uruchomienia tego systemu), natomiast 31 w zakresie spraw wierzycielskich (w tym 22 do dnia uruchomienia Poltax2B Plus, a dziewięć po dniu uruchomienia tego systemu).

²⁸ Do dnia uruchomienia Poltax2BPlus dla 714 osób natomiast po dniu uruchomienia tego systemu – dla 249 osób (tj. 26%).

uwagi na temat nieprawidłowo działającej bazy szkoleniowej, niewystarczającej ilości loginów dających możliwość wykonywania ćwiczeń indywidualnie każdemu uczestnikowi, zawieszania się systemu czy braku ćwiczeń dotyczących konkretnych zagadnień i nieprzeprowadzenia czynności do końca.

DIAS w Warszawie wskazał, że szkolenia lokalne odbywały się także po uruchomieniu Poltax2B Plus, gdyż: mogły być prowadzone od 7 listopada 2019 r., tj. po przeprowadzeniu szkoleń centralnych dla trenerów lokalnych oraz po otrzymaniu z Ministerstwa Finansów informacji o możliwości ich rozpoczęcia, a także niezbędnych materiałów szkoleniowych; IAS w Warszawie dysponuje trzema salami szkoleniowymi (każda z sal wyposażona była w 15 stanowisk komputerowych); szkolenia z obszaru rachunkowości miały trwać 2 dni, a szkolenia z obszaru spraw wierzycielskich – 1 dzień, a ponadto mogły odbywać się w 4 dni w tygodniu, z wyłączeniem śród; do prowadzenia szkoleń wyznaczono 15 trenerów, którzy prowadzili szkolenia w parach.

(akta kontroli str.: 404, 531-622, 764)

15. Uruchomienie Poltax2B Plus odbyło się w dwóch etapach:

- a) wdrożenie pilotażowe – w sobotę 11 stycznia 2020 r. w poszczególnych urzędach skarbowych, m.in. z województwa mazowieckiego²⁹;
- b) wdrożenie w pozostałych urzędach skarbowych – w niedzielę 12 stycznia 2020 r.

Uruchomienie Poltax2B Plus na terenie województwa mazowieckiego zostało przeprowadzone zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów³⁰. Zrealizowano określone scenariusze weryfikacyjne³¹. W procesie uruchomienia Poltax2B Plus uczestniczyli m.in. pracownicy komórek spraw wierzycielskich, komórek rachunkowości i obsługi bezpośredniej urzędów skarbowych oraz pracownicy Referatu Rachunkowości Podatkowej i IT IAS w Warszawie. Informacje o działaniach zrealizowanych podczas uruchomienia Poltax2B Plus były przekazywane w trakcie telekonferencji prowadzonych między koordynatorami biznesowymi urzędów skarbowych a koordynatorem biznesowym IAS w Warszawie oraz między koordynatorem biznesowym IAS w Warszawie a Ministerstwem Finansów. Problemy z wykonaniem zadania określonego w scenariuszu weryfikacyjnym były zgłaszane przez koordynatora biznesowego IAS w Warszawie do Ministerstwa Finansów w trakcie telekonferencji albo za pośrednictwem skrzynki e-mail wdrozenie_poltax2Bplus@mf.gov.pl. Informacje o sposobie rozwiązania problemu były przekazywane przez Ministerstwo Finansów w trakcie telekonferencji organizowanych ad hoc.

16. Urzędy skarbowe województwa mazowieckiego w celu monitorowania zaległości wykorzystywały w 2019 r. raporty wspomagające zarządzanie zaległościami i obsługę czynności windykacyjnych dostępne w systemie Poltax2B H, takie jak:

- zestawienie przypisów,
- zestawienie przypisów dokonanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT,

²⁹ Z udziałem następujących urzędów skarbowych województwa mazowieckiego: Urząd Skarbowy Warszawa-Bemowo w Warszawie, Urząd Skarbowy Warszawa-Bielany w Warszawie, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów w Warszawie, Urząd Skarbowy Warszawa-Ursynów w Warszawie, Urząd Skarbowy Warszawa-Praga w Warszawie, Urząd Skarbowy Warszawa-Wola w Warszawie, Urząd Skarbowy w Grójcu, Urząd Skarbowy w Nowym Dworze Mazowieckim, Urząd Skarbowy w Pruszkowie, Urząd Skarbowy w Wołominie.

³⁰ Zostały przedstawione w dokumencie „Uruchomienie produkcyjne Poltax2BPlus – wytyczne organizacyjne”. W założeniach organizacyjnych zostały określone w szczególności: harmonogram wykonywania poszczególnych zadań ze wskazaniem godziny ich rozpoczęcia i zakończenia, zasady komunikacji w obszarach biznesowych i technicznych oraz zasady bieżącego wsparcia użytkowników systemu.

³¹ Zostały przedstawione w dokumencie „Scenariusze weryfikacyjne do realizacji podczas uruchomienia produkcyjnego w Urzędach Skarbowych w dn. 11-12.01.2020”. Dotyczyły m.in.: wystawienie upomnienia; modyfikacji daty odbioru upomnienia w przypadku, gdy został wystawiony tytuł wykonawczy; wycofanie upomnienia; migracji tytułów wykonawczych, wystawienia tytułu wykonawczego.

- raport dotyczący czynności podejmowanych w ramach tzw. *miękkiej egzekucji*,
- raport przypisów ze znacznikiem korespondencja,
- zestawienie przypisów zabezpieczonych hipoteką lub zastawem,
- zestawienie przypisów objętych egzekucją sądową,
- zestawienie przypisów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym,
- zestawienie przypisów objętych układem ratalnym,
- ewidencja upomnień,
- raport zaległości nieobjętych upomnieniem,
- raport zaległości nieobjętych tytułami wykonawczymi,
- ewidencja tytułów wykonawczych,
- wykaz największych dłużników.

Dyrektor IAS w Warszawie wskazał, że: *raporty istotne dla działań wierzyciela w punktu widzenia monitorowania i przetwarzania danych, które były dostępne w Poltax2B, zostały przeniesione do Poltax2B Plus, a ich zakres jest porównywalny. Z dotychczasowych doświadczeń wynika, że wdrożenie systemu Poltax2B Plus nie wpłynęło w sposób znaczący na prowadzenie działań monitorujących stan należności, w tym zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz wykonywanie zadań wierzycielskich. Natomiast system Poltax2B Plus, dzięki utworzeniu Centralnej Karty Kontowej Podatnika, umożliwił podgląd przypisów i wpłat dokonanych w różnych urzędach skarbowych, co w znaczny sposób skraca czas przepływu informacji między organami podatkowymi, zwłaszcza po zmianie właściwości miejscowej podatnika.*

W 2020 r., po wdrożeniu systemu Poltax2BPlus urzędy skarbowe wykorzystywały raporty wspomagające zarządzanie zaległościami i obsługę czynności windykacyjnych. Od dnia uruchomienia produkcyjnego Poltax2B Plus udostępnione zostały takie raporty jak:

- WB.R.4.1 *Przerwy ważne i anulowane*,
- WB .R.4.15.A.1 *Przypisy i odpisy zaksięgowane*,
- WB .R.4.15.A.2 *Przypisy i odpisy niezaksięgowane*,
- WB.R.4.15.C.1 *Ewidencja wpłat – zaksięgowane*,
- WB.R.4.15.C.2 *Ewidencja wpłat*,
- WB.R.16.A *Zestawienie nadpłat i zaległości – szczegółowo bez ZT*,
- WB.R.16.B *Zestawienie nadpłat i zaległości – podsumowanie*,
- WB.R.4.19 *Raport wystawionych upomnień*,
- WB.R.4.20 *Raport wystawionych tytułów wykonawczych*,
- WB.R.4.23 *Wykaz największych dłużników*,
- WB.R.4.47 *Wykaz podmiotów do miękkiej egzekucji*,
- WB.R.4.48 *Skuteczność miękkiej egzekucji*,
- WB.R.4.50 *Wykaz zaległości objętych miękką egzekucją, dla których upłynął termin na wpłatę*,
- WB.R.4.51 *Wykaz zaległości z doręczonym upomnieniem nieobjętych tytułem wykonawczym*,
- WB.R.4.76 *Raport o wygenerowaniu zawiadomień o zmianie stanu zaległości objętych TW.*

Raport WB.R.4.109 *Zmienione tytuły wykonawcze dla korekt zwiększających przypis do zapłaty* został udostępniony od 4 września 2020 r., WB.R.4.83 *Raport przedawnień – 30 września 2020 r.*, a Raport 4.87 – *Raport dla zaległości podlegających wystawieniu zawiadomienia RNP* – w październiku 2020 r.

17. Użytkownicy końcowi Poltax2B Plus zgłaszali problemy związane z tym systemem zgodnie z rekomendacją Ministerstwa Finansów, za pośrednictwem aplikacji Centralny Service Desc (CSD). Zgłoszenia w pierwszej kolejności trafiały

na I linię wsparcia lokalnego w IAS w Warszawie, która je weryfikowała³². Jeżeli zgłoszenie zostało zweryfikowane pozytywnie, I linia wsparcia rozwiązywała je, a w przypadku niemożności udzielenia odpowiedzi – przekazywała je na II linię wsparcia lokalnego w IAS w Warszawie. Jeśli obie linie wsparcia lokalnego nie były w stanie rozwiązać problemu, zgłoszenie było kierowane na poziom wsparcia centralnego w Ministerstwie Finansów.

W IAS w Warszawie do obsługi zgłoszeń za pośrednictwem aplikacji CSD zaangażowano: siedmiu pracowników Pionu Informatyki na I linii wsparcia działającej od uruchomienia Poltax2B Plus oraz trzech pracowników Pionu Poboru i Egzekucji na II linii wsparcia działającej od kwietnia 2020 r.

Spśród 2980 zgłoszeń otwartych do 30 września 2020 r.³³ za pośrednictwem aplikacji CSD według stanu na 23 października 2020 r.: I linia wsparcia lokalnego zrealizowała 15 zgłoszeń, II linia wsparcia lokalnego zrealizowała 466 zgłoszeń, a na linię wsparcia centralnego przekazano 2390 zgłoszeń, z czego zrealizowano 2120 zgłoszeń.

Przeprowadzona w IAS analiza zgłoszeń wykazała, że problemy dotyczące korzystania z Poltax2B Plus wynikały głównie z niskiej wydajności systemu, wprowadzenia rozwiązań i funkcjonalności różniących się od tych, które występowały w Poltax2B H oraz niepoprawnie nadanych uprawnień. Zdarzały się również błędy w wystawianych upomnieniach i tytułach wykonawczych, które ręcznie były poprawiane przez pracowników urzędów skarbowych. Nieprawidłowości dotyczyły adresów dłużników. DIAS w Warszawie nie posiadał informacji, jakiej liczby/szacunkowej części upomnień i tytułów wykonawczych to dotyczyło z uwagi na brak narzędzia umożliwiającego uzyskanie takich informacji. Użytkownicy końcowi zgłaszali także, że zaksięgowanie korekt deklaracji i wpłat na poczet zobowiązań wynikających z deklaracji podatkowych złożonych później niż dokonane wpłaty wymagało podjęcia ręcznych czynności. Jednocześnie DIAS w Warszawie wskazał, że w Poltax2B H zarówno korekty, jak i wpłaty dokonane po terminie płatności, również wymagały ręcznego zaksięgowania, ponieważ system ten nie posiadał funkcjonalności automatycznego księgowania. Powyższe wydłużało czas wykonywania zadań w obszarze rachunkowości i spraw wierzycielskich.

Ministerstwo Finansów za pośrednictwem wiadomości e-mail w formie komunikatu przekazywało do izb administracji skarbowej informacje o poprawkach, usuniętych lukach, dodanych funkcjonalnościach i optymalizacji Poltax2B Plus. Izby administracji skarbowej informacje te przekazywały do urzędów skarbowych. Dodatkowo pracownicy IT w IAS w Warszawie monitorowali informacje o poprawkach i nowych funkcjonalnościach Poltax2BPlus na stronie intranetowej Ministerstwa Finansów.

(akta kontroli str.: 623-699, 749-751, 760)

W ocenie DIAS, system Poltax2B Plus, dzięki utworzeniu Centralnej Karty Kontowej Podatnika, umożliwił podgląd przypisów i wpłat dokonanych w różnych urzędach skarbowych, co znacznie skraca czas przepływu informacji między organami podatkowymi, zwłaszcza po zmianie właściwości miejscowej podatnika.

³² Weryfikacja obejmowała: zasadność zgłoszenia (czy zgłoszenie dotyczyło faktycznego problemu systemu Poltax2BPlus); kompletność zgłoszenia, która pozwalała zidentyfikować problem; czy zgłoszenie nie dotyczy problemu wskazanego w innym zgłoszeniu (m.in. należy zweryfikować, czy nie dotyczy innego stanu faktycznego, czy też nie wskazuje na inne okoliczności, czy nowe zgłoszenie jest kopią poprzedniego/poprzednich zgłoszeń).

³³ W poszczególnych miesiącach 2020 r. (do 30.09.2020 r.) zostało skierowanych: w styczniu 2020 r. – 634 zgłoszenia; w lutym 2020 r. – 747 zgłoszeń; w marcu 2020 r. – 252 zgłoszenia; w kwietniu 2020 r. – 199 zgłoszeń; w maju 2020 r. – 281 zgłoszeń; w czerwcu 2020 r. – 251 zgłoszeń; w lipcu 2020 r. – 233 zgłoszenia; w sierpniu 2020 r. – 178 zgłoszeń; we wrześniu 2020 r. – 205 zgłoszeń.

18. W IAS w Warszawie w okresie objętym kontrolą nie korzystano z lokalnych lub regionalnych aplikacji wspomagających monitorowanie należności i zaległości, obsługę procesu windykacji lub egzekucji. Do celów nadzorczych IAS w Warszawie wykorzystywała wyłącznie narzędzie analityczne – Hurtownię Danych WHTAX. Pomimo że monitorowanie stanu zaległości podatkowych z wykorzystaniem hurtowni WHTAX na poziomie IAS od 2020 r. nie było możliwe, DIAS w Warszawie nie podejmował działań mających na celu wdrożenie lokalnych/regionalnych narzędzi ułatwiających monitorowanie stanu zaległości podatkowych na poziomie Izby, skierowano natomiast prośbę o dostęp dla pracowników IAS do Poltax2BPlus. Według złożonych wyjaśnień: *DIAS w Warszawie oczekiwał na przywrócenie funkcjonowania zasilania hurtowni danych WHTAX. Ponadto przed zakończeniem pierwszego kwartału ogłoszono stan epidemii w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 na terenie RP. (...) W celu zapewnienia bezpieczeństwa pracy pracowników Szef KAS podjął decyzję o znacznym ograniczeniu funkcjonowania organów KAS. Zgodnie z wytycznymi Szefa KAS wskazanymi w „Liście do pracowników i funkcjonariuszy KAS w okresie zagrożenia koronawirusem” organy KAS zostały zobligowane przede wszystkim do wsparcia obywateli i przedsiębiorców w okresie „zamrożenia gospodarki” i na tym podejmowane działania się koncentrowały, również na poziomie IAS.*

19. W związku z tym, że Departament Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów wystąpił do dyrektorów izb administracji skarbowej o przeprowadzenie badania potrzeb rozszerzenia dostępnej w systemie Poltax2B Plus listy raportów wśród pracowników urzędów skarbowych realizujących zadania w Poltax2B Plus m.in. z zakresu spraw wierzycielskich, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, po zebraniu informacji z urzędów skarbowych województwa mazowieckiego, zaproponował rozszerzenie listy raportów dostępnych w Poltax2B Plus o osiem raportów³⁴. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie wskazał także, że użytkownicy Poltax2BPlus, mając na względzie osiągnięcie jak najwyższego poziomu dostosowania systemu do oczekiwań, zgłosili za jego pośrednictwem potrzebę zmian w już dostępnych dziewięciu raportach³⁵.

³⁴ Są to następujące raporty: raport nieprzemigrowanych tytułów wykonawczych, który pozwoliłby wyselekcjonować tytuły, które nie zostały zmigrowane do systemu Egapoltax; raport szybkości podejmowania czynności egzekucyjnych, który pozwoliłby ustalić czas od daty zaksięgowania przypisu do dnia podjęcia czynności egzekucyjnych; raport złożonych korekt deklaracji/zeznań zmieniających stan zaległości objętych tytułami wykonawczymi, który pozwoliłby wyselekcjonować zaległości objęte tytułami wykonawczymi, w odniesieniu do których należy wystawić zawiadomienie o zmianie stanu zaległości, przekazywane do organu egzekucyjnego; raport zaległości przypisanych podmiotom zlikwidowanym i osobom zmarłym, który pozwoliłby wyselekcjonować zaległości niemożliwe do wyegzekwowania od podmiotu głównego; raport zaległości objętych upomnieniem, co do którego brak jest informacji o dacie jego doręczenia, który pozwoliłby usprawnić działania wierzyciela; raport zaległości, w odniesieniu do których umorzono postępowanie egzekucyjne, który pozwoliłby na monitorowanie zaległości wymagających ponownego wszczęcia egzekucji, co do których podejmowane są działania mające na celu ustalenie majątku; raport zaległości objętych postępowaniem upadłościowym/hipoteką, który usprawniłby analizę stanu zaległości; wykaz przedawnionych zaległości, który usprawniłby ich analizę.

³⁵ Dotyczy to następujących raportów: raportu WB.R.4.18.D Zestawienie zwrotów - oczekujące z odpisów (uzupełnienie raportu o: checkbox: rachunek bankowy, zajęcie wierzytelności oraz tytuł wykonawczy – pozwoliło to szybko uzyskać informację czy podatnik posiada otwarty rachunek bankowy oraz aktualne zajęcie wierzytelności, bądź tytuł wykonawczy; kolumnę z sumą posiadanych przez podatnika zaległości; funkcjonalność sumowania zwrotów oczekujących z danego dnia, bądź zakresu dat; parametr wejściowy typ przypisu z możliwością wyboru z listy); raportu WB.R.4.16.B Zestawienie nadpłat i zaległości – podsumowania: umożliwienie na podstawie raportu wyszukanie tylko takich podatników, którzy posiadają na CKK zarówno nadpłatę, jak i zaległość (kwoty niepowiązane), jak również rozszerzenie w zakresie odbiorcy raportu o pracownika Izby Administracji Skarbowej; raportu WB.R.4.48 Raport skuteczności miękkiej egzekucji: uzupełnienie raportu o parametr login pracownika w celu monitorowania liczby czynności dokonanych przez poszczególnych pracowników; raportu WB.R.4.20 Raport wystawionych tytułów wykonawczych: uzupełnienie raportu o informację o umorzonych postępowaniach – celem uzyskania informacji o tytułach wykonawczych, w oparciu o które prowadzone postępowanie egzekucyjne umorzono; raportu WB.R.4.22 Ewidencja zawiadomień: udostępnienie funkcjonalności umożliwiającej wydrukowanie zawiadomienia z poziomu raportu, uzupełnienie parametrów wejściowych o listę z możliwością wyboru podatku; raportu WB.R.4.18.C Zestawienie

Ponadto DIAS w Warszawie zaproponował, żeby pracownikom IAS w Warszawie udostępnić następujące raporty: raport WB.R.4.19 Wystawionych upomnień, raport WB.R.4.20 Wystawionych tytułów wykonawczych i raport WB.R.4.51 Wykaz zaległości z doręczonym upomnieniem nieobjętych tytułem wykonawczym. DIAS w Warszawie wystąpił o udostępnienie wyżej wymienionych raportów, gdyż w jego ocenie umożliwi to sprawowanie bieżącego nadzoru nad urzędami skarbowymi w zakresie szybkości podejmowania czynności przez komórki wierzycielskie. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nie wystąpił o udostępnienie innych raportów ze względu na to, że wspomagają zarządzanie zaległościami i obsługę czynności windykacyjnych jedynie na poziomie urzędów skarbowych. DIAS w Warszawie wskazał, że informacja o udostępnieniu dodatkowego raportu zostanie przekazana do izb administracji skarbowej i urzędów skarbowych zgodnie z dotychczasową praktyką, tj. w formie komunikatu za pośrednictwem poczty elektronicznej.

(akta kontroli str.: 710, 722-767)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

DIAS rzetelnie monitorował stan zaległości podatkowych w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego. Ustalano przyczyny wzrostu stanu zaległości oraz podejmowano działania zaradcze. W IAS w Warszawie monitorowano również stan zaległości podatkowych uznanych za zagrożone przedawnieniem, dane dotyczące postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich oraz analizowano, jaki wpływ na realizację zadań wierzycieli miał rozwój technik informatycznych. W 2019 r. DIAS dokonywał oceny działalności komórek wierzycielskich na podstawie mierników regionalnych oraz analizy mierników realizacji celów wynikających z Planu Działalności Izby.

DIAS monitorował stan zaległości podatkowych w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego, wykorzystując w tym celu Hurtownię danych WHTAX. Wprowadzenie Poltax2B Plus nie usprawniło w IAS procesu monitorowania i zarządzania zaległościami podatkowymi. Zmiana systemu Poltax2B H na Poltax2B Plus spowodowała brak bieżącego migrowania danych do hurtowni WHTAX, która była istotnym narzędziem skutecznego monitorowania zaległości oraz kluczowym narzędziem wykorzystywanym w ramach nadzoru nad zaległościami z poziomu IAS. Ostatnie dane z WHTAX w obszarze **ZAŁEGŁOŚCI** prezentowane były według stanu na 31 grudnia 2019 r. W 2020 r., do zakończenia czynności kontrolnych, nadzór nad dochodzeniem zaległości podatkowych za pomocą hurtowni WHTAX był utrudniony.

OBSZAR

2. Dochodzenie zobowiązań podatkowych

Opis stanu
faktycznego

1. DIAS zgodnie z art. 23 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o *postępowaniu egzekucyjnym w administracji*³⁶ jako organ wyższego stopnia w stosunku do organów właściwych do wykonywania egzekucji sprawuje nadzór nad egzekucją administracyjną. Dyrektor IAS jest jednocześnie organem odwoławczym dla postanowień wydanych przez nadzorowane organy egzekucyjne oraz organem sprawującym kontrolę przestrzegania w toku czynności egzekucyjnych przepisów ustawy przez wierzycieli i nadzorowane organy egzekucyjne (art. 23 § 4 u.p.e.a.).

zwrotów – oczekujące z nadpłat: dodanie w parametrach wejściowych rubryki z możliwością wpisania uwag oraz listy z dostępnymi paragrafami; raport WB.R.4.76 Raport o wygenerowaniu zawiadomień o zmianie stanu zaległości objętych TW: uzupełnienie raportu o parametr login pracownika; raport WB.R.4.21 Ewidencja postanowień: uzupełnienie parametrów wejściowych o listę z możliwością wyboru konkretnego podatku; raport WB.R.15.B Przeksięgowania: uzupełnienie kryterium „stan przeksięgowania” o możliwość wyboru „wszystkie”.

³⁶ Dz. U. z 2020 r. poz. 1427, ze zm., dalej: u.p.e.a.

2. W IAS w Warszawie analizy przepisów regulujących dochodzenie zaległości podatkowych dokonywały komórki organizacyjne (orzecznicze oraz nadzorcze) w odpowiednich pionach, stosownie do właściwości rzeczowej. Wsparcie organów egzekucyjnych w stosowaniu tych przepisów wynikały z bieżących zapytań naczelników urzędów skarbowych lub wydawanych orzeczeń sądów administracyjnych.

3. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w zakresie sprawowanego nadzoru skierował do podległych jednostek wystąpienia dotyczące m.in.:

- prawidłowości miarkowania kosztów egzekucyjnych w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14, oraz zapadających w oparciu o ten wyrok rozstrzygnięć WSA i NSA³⁷;
- zasadności i legalności dokonywania przez organ egzekucyjny zajęć i sprzedaży automatów do gier, które stanowiły dowody rzeczowe w sprawach oraz ich likwidacji³⁸;
- właściwości organu egzekucyjnego w zakresie wykonywania postanowień prokuratury o zabezpieczeniu majątkowym i zleceniu sprzedaży kryptowalut³⁹.

W poszczególnych przypadkach, zwłaszcza dotyczących niekorzystnej z punktu widzenia organów skarbowych linii orzeczniczej sądów administracyjnych, DIAS kierował wystąpienia do Ministerstwa Finansów wskazujące na potrzebę wyjaśnienia prawidłowości stosowania przepisów prawa lub podjęcia innych działań, w tym:

- informujące o rozstrzygnięciu NSA stwierdzającym, iż wobec niekonstytucyjności pominięcia w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji maksymalnej wysokości opłat egzekucyjnych, stosowanie tych przepisów w zgodzie z konstytucją wymaga zrezygnowania z ich pobierania⁴⁰;
- dotyczące propozycji wprowadzenia instytucji wygaszania zobowiązań podatkowych podmiotów wykreślonych z KRS⁴¹;
- dotyczące zasadności uchylecia czynności egzekucyjnych w przypadku umorzenia postępowania egzekucyjnego w trybie art. 59 § 2 u.p.e.a.⁴².

4. W IAS w Warszawie występowały problemy z interpretacją, w szczególności art. 64 u.p.e.a., dotyczącego naliczania kosztów egzekucyjnych, w związku z wyrokiem TK z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14, i kwestią miarkowania tych kosztów, jak i jedną z linii orzeczniczych sądów administracyjnych kwestionujących naliczanie opłaty egzekucyjnej za zajęcie *pustego* rachunku bankowego.

Kolejną kwestią problematyczną było dochodzenie przedawnionych należności zabezpieczonych hipoteką w drodze egzekucji z tejże hipoteki, jak stanowi art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa, w kontekście nierozpoznanego przez TK wniosku o zbadanie zgodności tego przepisu z art. 64 ust. 2 oraz art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji RP.

Przepisem stwarzającym organom egzekucyjnym problemy interpretacyjne w okresie objętym kontrolą był również art. 27 § 1 pkt 9 u.p.e.a., dotyczący siedmiodniowego terminu do wniesienia przez zobowiązanego zarzutów w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego. W orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciły się dwie linie orzecznicze w powyższym zakresie. Z jednej z tych linii wynika, iż zarzuty wniesione przed doręczeniem zobowiązanemu

³⁷ Pismo z 15 stycznia 2019 r., nr 1401-IEE2.711.6.150.2018.2.PF).

³⁸ Pismo z 2 września 2019 r., nr 1401-IEE2.711.6.54.2019.2.PF oraz z 6 maja 2019 r., nr 1401-IEE2.711.6.28.2019.2.PF).

³⁹ Pismo z 15 lutego 2019 r., nr 1401-IEE2.711.6.147.2018.5.TŁ.

⁴⁰ Pismo z 22 maja 2019 r., nr 1401-IEE-2.762.45.2017.6.MO.

⁴¹ Pismo z 21 stycznia 2019 r., nr 1401-IEE2.711.6.145.2018.2.PF.

⁴² Pismo z 1 lutego 2019 r., nr 1401-IEE2.711.4.3.2019.3.PF.

tytułu wykonawczego należy traktować jako zarzuty wniesione z uchybieniem terminu do ich wniesienia, natomiast z drugiej wynika, iż zarzuty wniesione przed doręczeniem zobowiązanemu tytułu wykonawczego należy traktować jako zarzuty wniesione w terminie. Problem ten stał się nieaktualny z dniem 30 lipca 2020 r., kiedy weszły w życie nowe regulacje w zakresie wnoszenia zarzutów w sprawie egzekucji administracyjnej wprowadzone ustawą z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 2070).

5. W okresie objętym kontrolą przekazywano do podległych urzędów skarbowych pisemne wytyczne i zalecenia Ministerstwa Finansów i DIAS w Warszawie w zakresie stosowania przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub w sprawach związanych z egzekucją zobowiązań podatkowych. Dotyczyły one m.in.: [1] możliwości dochodzenia kosztów upomnienia w sytuacji, gdy należność główna uległa przedawnieniu, a organ egzekucyjny nie zdołał wszcząć egzekucji⁴³; [2] możliwości uiszczania ceny nabycia ruchomości oraz nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym w formie przelewu oraz możliwości stosowania tej formy płatności do wadium oraz innych sposobów sprzedaży określonych w art. 105 § 1 u.p.e.a.⁴⁴; [3] zwrotu zobowiązanym kosztów egzekucyjnych powstałych w toku postępowania egzekucyjnego w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14, oraz zwrotu zobowiązanym kosztów egzekucyjnych na podstawie wyroku wynikającego z linii orzeczniczej kwestionującej naliczanie opłaty egzekucyjnej za zajęcie pustego rachunku bankowego⁴⁵; [4] możliwości odpowiedniego stosowania instytucji przerwania biegu terminu przedawnienia wskazanej w art. 70 § 3 i § 4 ustawy Ordynacja podatkowa do należności z tytułu kosztów postępowania, pobieranych w egzekucji należności o charakterze pieniężnym⁴⁶; [5] miarkowania kosztów egzekucyjnych wobec uchylania postanowień w sprawie kosztów egzekucyjnych w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14⁴⁷; [6] pomocy przy dochodzeniu należności państw obcych przy użyciu uruchomionego 1 lipca 2019 r. systemu Elektronicznej Wymiany Informacji dotyczących Zabezpieczenia Społecznego, zwanego *systemem EESS*⁴⁸; [7] postępowania w sytuacji, kiedy na rachunek depozytowy przekazano środki uzyskane z zajęcia zabezpieczającego nadpłaty podatku⁴⁹; [8] wzoru informacji składanej przez komornika sądowego do urzędu skarbowego o uzyskanych oraz podlegających przekazaniu opłatach

⁴³ Pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 2 grudnia 2019 r. nr DPP9.855.25.2019.JW przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie DIAS z 5 grudnia 2019 r. nr 1401-IEE1.711.6.218.2019.2.KO.

⁴⁴ Pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 2 grudnia 2019 r. nr DPP9.851.26.2019.IŻ przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie DIAS z 5 grudnia 2019 r. nr 1401-IEE1.711.6.217.2019.2.KO.

⁴⁵ Pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 23 września 2019 r. nr DPP9.851.35.2019.RM przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie z 29 października 2019 r. nr 1401-IEE1.711.6.204.2019.2.KO.

⁴⁶ Pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 16 października 2019 r. nr DPP9.851.19.2019.MS przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie DIAS z 21 października 2019 r. nr 1401-IEE1.711.6.195.2019.2.KO.

⁴⁷ Pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 8 października 2019 r. nr DPP9.851.20.2019.RM przekazane do naczelników urzędów skarbowych przy piśmie DIAS z 14 października 2019 r. nr 1401-IEE1.711.6.191.2019.2.KO.

⁴⁸ Pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 2 sierpnia 2019 r. nr DPP9.852.3.2019.MS przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie DIAS z 7 sierpnia 2019 r. nr 1401-IEE1.711.6.153.2019.2.KO.

⁴⁹ Pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 24 lipca 2019 r. nr DPP9.851.9.2019.IŻ przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie z 26 lipca 2019 r. nr 1401-IEE1.711.6.149.2019.2.KO.

egzekucyjnych⁵⁰; [9] stosowania przepisu art. 64 § 1 pkt 4 u.p.e.a. w sytuacji, gdy na rachunku bankowym, do którego skierowano egzekucję, brak jest środków pieniężnych⁵¹; [10] doręczania drogą elektroniczną upomnienia, o którym mowa w art. 15 § 1 u.p.e.a.⁵².

Ponadto w latach 2019-2020 (I półrocze) Dyrektor IAS w Warszawie przekazał do naczelników urzędów skarbowych wytyczne i zalecenia w zakresie: [1] sposobu obliczania (miarkowania) kosztów egzekucyjnych w następstwie uchylania postanowień w sprawie kosztów egzekucyjnych w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14⁵³; [2] dokonywania zajęć rachunków bankowych oraz zajęć nadpłat lub zwrotu podatku doręczanych z użyciem środków komunikacji elektronicznej⁵⁴.

6. W IAS analizowano orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach dotyczących dochodzenia zaległości podatkowych. Analizy dotyczyły m.in. rozbieżnej linii orzeczniczej w sprawie możliwości naliczania opłaty egzekucyjnej za zajęcie „pustego” rachunku bankowego, rozbieżnej linii orzeczniczej w sprawie naliczania kosztów egzekucyjnych i ich miarkowania, otrzymanych przez IAS w Warszawie wyroków sądów administracyjnych dotyczących interpretacji art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką (lub zastawem skarbowym), w związku z wyrokiem TK z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt 40/12, obowiązku badania przez organ egzekucyjny przerw w naliczaniu odsetek za zwłokę w wydaniu decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 24 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, badania w postępowaniu egzekucyjnym prawidłowości doręczenia decyzji wymiarowej, będącej podstawą egzekwowanego tytułu wykonawczego, badania prawidłowości doręczenia przesyłek przez Poczta Polska S.A.

(akta kontroli str.: 25-32, 770-853)

7. W 2019 r. na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a w 2019 r. w podległych jednostkach umorzonych zostało 50 postępowań egzekucyjnych obejmujących zaległości podatkowe w kwocie 7112,2 tys. zł. W porównaniu do 2018 r. umorzono więcej postępowań (o 14 postępowań) i na większą kwotę (o 6101 tys. zł). W 2017 r. umorzono 15 postępowań na kwotę 32 021,8 tys. zł.

W I półroczu 2020 r. umorzono 13 postępowań, które obejmowały zaległości podatkowe w kwocie 9651,7 tys. zł. W porównaniu do I półrocza 2019 r. zwiększyła się liczba i kwota umorzonych postępowań egzekucyjnych o cztery postępowania i o 9509,5 tys. zł.

W 2019 r. na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a.⁵⁵ organy egzekucyjne województwa mazowieckiego umorzyły 14 926 postępowań egzekucyjnych obejmujących zaległości podatkowe w kwocie 389 558,6 tys. zł. W porównaniu do 2018 r. umorzono mniej (o 3466) postępowań, ale obejmujących wyższą o 63 583,6 tys. zł

⁵⁰ Pismo Ministerstwa Sprawiedliwości z 7 lutego 2019 r. nr DWOiP-V.630.6.2019, przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie DIAS z 23 lipca 2019 r. nr 1401- IEE1.711.6.138.2019.2.KO.

⁵¹ Pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 17 kwietnia 2019 r. nr DPP9.851.7.2019.IŻ przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie DIAS z 30 kwietnia 2019 r. nr 1401- IEE1.711.6.86.2019.2.KO;

⁵² Pismo Departamentu Systemu Podatkowego Ministerstwa Finansów z 8 lutego 2019 r. nr SP6.851.34-1.EKN.2018/2019, przekazane naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie DIAS z 20 marca 2019 r. nr 1401-IEE1.711.6.62.2019.2.KO.

⁵³ Pismo z 21 stycznia 2019 r. nr 1401-IEE2.711.3.2.2019.1.PF.

⁵⁴ Pismo z 12 marca 2020 r. nr 1401- IEE1.711.3.3.2020.1.AC.

⁵⁵ Obligatoryjne przyczyny uzasadniające umorzenie postępowania egzekucyjnego zostały enumeratywnie wymienione w art. 59 § 1 u.p.e.a. Według wyjaśnień DIAS w praktyce przyczyny te koncentrują się na przedawnieniu obowiązku bądź jego nieistnieniu z powodu uchylenia decyzji, będącej podstawą tego obowiązku.

kwotę zaległości. W 2017 r. umorzono 20 854 postępowania na kwotę 414 317,1 tys. zł.

W I półroczu 2020 r. umorzono 4637 takich postępowań, które obejmowały zaległości podatkowe w kwocie 563 133,8 tys. zł. W porównaniu do I półrocza 2019 r. umorzono mniej postępowań (o 3623 postępowania), ale obejmowały one wyższą kwotę (o 469 602,2 tys. zł).

W okresie objętym kontrolą postępowania egzekucyjne najczęściej umarzone były na podstawie art. 59 § 1 pkt 2, tj. gdy obowiązek nie był wymagalny⁵⁶, został umorzony lub wygaś z innego powodu⁵⁷, albo jeżeli obowiązek nie istniał⁵⁸.

W porównaniu do 2017 r. i 2018 r. w 2019 r. zmniejszyła się liczba i kwota postępowań egzekucyjnych umorzonych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a.⁵⁹: z 45 159 postępowań na kwotę 8 323 444 tys. zł w 2017 r. oraz 40 361 postępowań na kwotę 4 941 818,7 tys. zł w 2018 r. do 35 397 postępowań egzekucyjnych obejmujących zaległości podatkowe w kwocie 4 678 667,9 tys. zł w 2019 r.

W I półroczu 2020 r. umorzono 7482 postępowania, które obejmowały zaległości podatkowe w kwocie 670 263,8 tys. zł, tj. mniej niż w I półroczu 2019 r. (13 836 postępowań na kwotę 2 168 291,3 tys. zł).

Połowę tytułów wykonawczych umorzonych z powodu bezskuteczności stanowiły tytuły w VAT, akcyzie i opłacie sankcyjnej⁶⁰.

W okresie objętym kontrolą okoliczności, jakie były najczęściej przedmiotem zarzutów, których uznanie przez organ egzekucyjny za uzasadnione stanowiło przesłankę umorzenia postępowania egzekucyjnego, dotyczyły: nieistnienia obowiązku, braku wymagalności obowiązku, przedawnienia zobowiązania, niedopuszczalności egzekucji, niespełnienia w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27 u.p.e.a., wykonania obowiązku przed wszczęciem postępowania oraz braku uprzedniego doręczenia upomnienia.

W IAS w Warszawie w okresie objętym kontrolą nie sporządzano zbiorczych analiz przyczyn umarzenia postępowań egzekucyjnych przez podległe jednostki. Nie badano, w jakim stopniu umorzenia były rezultatem nieprawidłowej pracy pracowników urzędów skarbowych, a w jakim czynników niezależnych od ich pracy. Ocena prawidłowości wydawanych przez organy egzekucyjne rozstrzygnięć w indywidualnych sprawach, dokonywana była przez organ nadzoru w ramach dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego.

Biorąc pod uwagę kwoty umarzonych zaległości podatkowych, NIK zauważa, że wyniki okresowych analiz przyczyn umarzenia przez podległe jednostki postępowań egzekucyjnych mogłyby być przydatne dla DIAS w ramach sprawowanego nadzoru.

(akta kontroli str.: 33-34, 716, 721, 854-856)

⁵⁶ Oznacza to, że obowiązek istnieje i jego egzekucja będzie dopuszczalna w przyszłości, ale nie może on być egzekwowany w danym momencie ze względu np. na wstrzymanie wykonania, odroczenie terminu wykonania lub rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej. Okoliczności te muszą istnieć w dacie wszczęcia postępowania egzekucyjnego i trwać w momencie wydawania postanowienia w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego.

⁵⁷ Oznacza to, że obowiązek powstał i nie został wykonany, ale z innych powodów przestał istnieć przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Przykładowo, dojdzie do wygaśnięcia obowiązku z innego powodu, jeżeli została uchylona decyzja, na podstawie której został wystawiony tytuł wykonawczy

⁵⁸ Obowiązek nie istniał, to jest nie powstał przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego (wyrok NSA z 15 września 2010 r., IIFSK 701/09, Lex Polonica nr 2401973), czyli np. nie została wydana decyzja administracyjna nakładająca obowiązek lub wydana została taka decyzja, ale uchylono ją, zanim stał się wymagalny obowiązek nałożony tą decyzją.

⁵⁹ Art.59 § 2 – Postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

⁶⁰ Dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług o którym mowa w art. 112b ustawy o VAT.

8. W 2019 r. zarzuty dotyczące postępowania egzekucyjnego wniesiono w 466 sprawach, o 47 więcej niż w 2018 r. i o 739 mniej niż w 2017 r. W I półroczu 2020 r. zarzuty w sprawie postępowania egzekucyjnego wniesiono w 123 sprawach, o połowę mniej niż w I półroczu 2019 r. W badanym okresie w żadnym przypadku podstawą umorzenia postępowania egzekucyjnego nie było zastosowanie zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego (art. 33 § 1 pkt 8 u.p.e.a.).

W 2019 r. na 243 wydane przez organy egzekucyjne postanowienia o oddaleniu zarzutów zobowiązani wniesli 111 zażaleń. DIAS uchylił 31,5% (35) postanowień. W 2017 r. wskaźnik ten wyniósł 36,5%, a w 2018 r. 34,3%. Odsetek spraw, w których wniesiono zarzuty, a organy egzekucyjne uznały zarzuty za zasadne i umorzyły postępowanie egzekucyjne, wyniósł 13,1% i był niższy niż w 2018 r., kiedy wyniósł 17,2%.

W I półroczu 2020 r. wydano 71 postanowień o oddaleniu zarzutów, na które wniesiono 20 zażaleń. DIAS uchylił pięć zaskarżonych postanowień organów egzekucyjnych o oddaleniu zarzutów (25%). W I półroczu 2019 r. – 34,1%. Odsetek spraw, w których wniesiono zarzuty, a organy egzekucyjne uznały zarzuty za zasadne i umorzyły postępowanie egzekucyjne, wyniósł 13% i był niższy niż w I półroczu 2019 r., kiedy wyniósł 14,9%.

W IAS w Warszawie nie sporządzano zbiorczych analiz przyczyn uznania przez podległe jednostki zarzutów za uzasadnione. Nie prowadzono także analiz przyczyn uchylania przez organ nadzoru postanowień urzędów skarbowych o oddaleniu zarzutów. Nie przekazywano do podległych jednostek dodatkowych wytycznych lub zaleceń. W ocenie Wicedyrektora Izby: *sprawowanie nadzoru dyrektora izby nie daje podstaw do ingerowania w treść ostatecznego rozstrzygnięcia organu egzekucyjnego. Ingerencja i ocena przesłanek uznania zarzutów za zasadne może odbywać się w ramach rozpatrywania zażalenia bądź w trybach nadzwyczajnych, jeśli zaistnieją przesłanki do ich uruchomienia (...) w każdym wszczętym na skutek wniesionego zażalenia postępowaniu Dyrektor Izby ocenia zasadność wniesionych zarzutów, a ocena prawidłowości wydanego przez naczelnika urzędu rozstrzygnięcia jest konsekwencją oceny słuszności podniesionych zarzutów. Ocena prawidłowości rozstrzygnięcia jest więc dokonywana indywidualnie w każdym postępowaniu w sprawie zarzutów. Efekt tej oceny zawarty jest w wydanym przez tut. organ postanowieniu.*

Analiza pięciu postanowień⁶¹ wydanych przez Dyrektora IAS, uchylających postanowienia organów egzekucyjnych o oddaleniu zarzutów, wykazała, że:

- W jednej sprawie⁶², po ponownym rozpatrzeniu sprawy uchylonej z powodu braku ustalenia przez organ egzekucyjny okoliczności faktycznych, które miały zasadnicze znaczenie dla zaskarżonego rozstrzygnięcia⁶³, DIAS orzekając, co do istoty uznał zarzut braku uprzedniego doręczenia upomnienia za zasadny oraz umorzył postępowanie egzekucyjne wobec zobowiązanego. W pozostałej części dotyczącej uznania zarzutu zastosowania zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego za nieuzasadniony DIAS utrzymał w mocy postanowienie naczelnika urzędu skarbowego⁶⁴.
- W jednej sprawie⁶⁵ DIAS uchylił postanowienie NUS w części dotyczącej

⁶¹ Łączna kwota dochodzonych zaległości w badanych sprawach wyniosła 328 178,9 tys. zł.

⁶² Postanowienie nr 1401-IEE1.711.1.116.2019.JŻM z 8 maja 2019 r.

⁶³ NUS nie zbadał sprawy w sposób kompleksowy, zaniechał przeprowadzenia postępowania reklamacyjnego mającego na celu wyjaśnienie podnoszonych przez spółkę zastrzeżeń co do skuteczności doręczenia upomnienia.

⁶⁴ Dalej także: NUS.

⁶⁵ Postanowienie nr 1401.IEE3.711.1.13.2019.2.BRK z 15 lutego 2019 r.

zarzutu błędu, co do osoby zobowiązanego, i orzekając, co do istoty uznał zarzut za niedopuszczalny, ponieważ zarzut błędu, co do osoby zobowiązanego, był przedmiotem rozpatrzenia w prowadzonym przez DIAS postępowaniu odwoławczym. WSA wyrokiem z dnia 21 stycznia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 988/19, oddalił skargę zobowiązanego w tej sprawie.

- W dwóch sprawach⁶⁶ DIAS uchylił zaskarżone postanowienia w całości i umorzył postępowanie przed organem I instancji z powodu bezprzedmiotowości, ponieważ NUS umorzył postępowanie egzekucyjne z uwagi na przewidywany brak uzyskania kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Według WSA (wyrok z dnia 29 czerwca 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 852/20) wadliwie uznano, że w związku z wcześniejszym umorzeniem postępowania egzekucyjnego zgodnie z art. 59 §3 w związku z art. 59 §2 u.p.e.a., postępowanie w sprawie zarzutu na podstawie art. 33 § 1 u.p.e.a. jest bezprzedmiotowe, co skutkuje koniecznością umorzenia tego postępowania. DIAS 25 września 2020 r. złożył kasację w przedmiotowej sprawie. W drugiej sprawie, ze względu na niewniesienie przez skarżącego wpisu, sąd odrzucił skargę.
- W jednej sprawie⁶⁷ DIAS uchylił zaskarżone postanowienie w całości i przekazał do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji, ponieważ w ocenie DIAS organ egzekucyjny dokonał nieuzasadnionego przekwalifikowania wniosku spółki, przyjmując, że został on złożony w trybie art. 33 u.p.e.a., pomimo że analiza treści wniosku nie pozostawiała wątpliwości, że intencją strony było złożenie wniosku o zawieszenie prowadzonego postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 56 § 1 pkt 1. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy organ egzekucyjny wydał rozstrzygnięcie zgodnie z wnioskiem strony, zawieszając postępowanie egzekucyjne.

9. W 2019 r. DIAS w Warszawie wydał 64 postanowienia utrzymujące w mocy postanowienia naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego oddalające zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Na 26 wydanych postanowieniach wniesiono skargi do WSA, z których 18 zostało rozstrzygniętych. WSA uchylił pięć postanowień DIAS.

Relacja liczby postanowień dotyczących zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej wydanych przez DIAS utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych (oddalające zarzuty zobowiązanych) uchylonych przez WSA do liczby postanowień wydanych przez DIAS jako organ odwoławczy w tych sprawach w 2019 r. wyniosła 8%, tak samo jak w 2018 r. (w 2017 r. 3%).

Relacja liczby postanowień w takich sprawach uchylonych przez WSA do liczby spraw rozstrzygniętych przez WSA w 2019 r. wyniosła 28%. W porównaniu do lat poprzednich relacja ta pogorszyła się. W 2017 r. wyniosła 4%, w 2018 r. 13%.

Odnosząc się do pytania o przyczyny pogorszenia się w 2019 r. ww. relacji, DIAS wyjaśnił, że: *rozstrzygnięcia WSA objęte w/w okresem zapadały w sprawach indywidualnych, w których co do zasady nie występuje element wspólny. Niejednokrotnie powodem uchylania rozstrzygnięć DIAS była odmienna ocena materiału dowodowego dokonana przez Sąd w porównaniu z oceną przeprowadzoną przez organy co do poszczególnych kwestii. Wskazać również należy, iż w ostatnich latach, tj. 2019-2020, występują znaczne rozbieżności w orzecznictwie WSA, jak również NSA w zakresie rozstrzygnięć podejmowanych*

⁶⁶ Postanowienie nr 1401.IEE1.711.1.411.2019.5.OM z 26 lutego 2020 r. i postanowienie nr 1401.IEE3.711.1.183.2019.KZ z 13 sierpnia 2019 r.

⁶⁷ Postanowienie nr 1401-IEE1.711.1.35.2020.3.JŻM z 10 marca 2020 r. i postanowienie nr 1449-SEE-2.711.1515-7.11.2020.KM z 19 czerwca 2020 r.

w sprawach prowadzonych w trybach egzekucyjnych. Obecnie trudno zauważyć występującą wcześniej jednolitość w orzecznictwie sądów administracyjnych. Podkreślenia wymaga również fakt, że w latach poprzednich występowała większa ilość niż obecnie spraw ze zbliżonym stanem faktycznym dotyczących tych samych podmiotów, co do których zapadały orzeczenia WSA oddalające skargę. Ponadto powtarzającą się przyczyną uchylania postanowień DIAS w sprawie zarzutów jest fakt, iż Sąd dokonuje oceny stanowiska wierzyciela, do czego organ egzekucyjny i organ nadzoru, w kontekście przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie są uprawnione.

W I półroczu 2020 r. jakość orzeczeń DIAS w Warszawie uległa poprawie. Wydano 42 postanowienia utrzymujące w mocy postanowienia naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego oddalających zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Na 28 postanowień DIAS wniesiono skargi do WSA. WSA rozstrzygnął 13 spraw. W żadnej rozstrzygniętej przez WSA sprawie postanowienie DIAS nie zostało uchylone.

Analiza pięciu spraw⁶⁸, w których WSA uchylił postanowienia wydane przez Dyrektora IAS utrzymujące w mocy postanowienia organów egzekucyjnych (oddalające zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej), wykazała, że:

- W dwóch sprawach⁶⁹ sąd uchylił postanowienie DIAS z powodu niedostatecznego udokumentowania faktów, na które w swoim rozstrzygnięciu powołał się organ nadzoru. W jednej sprawie⁷⁰ 8 listopada DIAS złożył skargę kasacyjną.
- W jednej sprawie⁷¹ sąd przychylił się do rozstrzygnięcia DIAS, jednak uchylił postanowienie i powołując się na art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷² orzekł w innym zakresie niż złożone zarzuty. W ocenie WSA, sąd nie tylko ma prawo, ale i obowiązek, dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonego aktu, nawet gdy dany zarzut nie został w skardze podniesiony. DIAS złożył skargę kasacyjną 20 lutego 2020 r.
- W jednej sprawie⁷³ w ocenie sądu organ odwoławczy dopuścił się naruszenia zasady prowadzenia postępowania z uwzględnieniem słusznego interesu obywateli (art. 7 K.p.a.) i zasady zaufania do organów państwa (art. 8 K.p.a.).
- W jednej sprawie⁷⁴ organ nadzoru utrzymał w mocy postanowienie, które dopuszczało egzekwowanie należności z wadliwie/bezprawnie dokonanej korekty deklaracji. Organ egzekucyjny na podstawie bezprawnie przyjętej korekty naliczył i egzekwował koszty egzekucyjne.

(akta kontroli str.: 34-35, 857-1019, 1022-1023)

10. W 2019 r. zobowiązani na podstawie art. 54 § 1 u.p.e.a. wnieśli 221 skarg na czynności egzekucyjne organów egzekucyjnych województwa mazowieckiego. W 2018 r. wniesiono 239 skarg, a w 2017 r. 308 skarg. W 2019 r. za zasadne organy egzekucyjne uznały 22 skargi, tj. 10% wniesionych skarg, w tym dwie skargi na przewlekłość postępowania egzekucyjnego. Organy egzekucyjne wydały 197 postanowień o oddaleniu skargi. Na wydane postanowienia zobowiązani złożyli 58

⁶⁸ W których dochodzone kwoty wyniosły łącznie 2393,5 tys. zł.

⁶⁹ Sygn. akt III SA/Wa 1919/19, sygn. akt III SA/WA 2813/19.

⁷⁰ Sygn. akt III SA/Wa 1919/19.

⁷¹ Sygn. akt III SA/Wa 1743/19.

⁷² Dz. U. z 2019 r. poz.2325, ze zm.

⁷³ Sygn. akt III SA/Wa 1112/19.

⁷⁴ Sygn. akt III SA/Wa 2313/19.

zażaleń do DIAS. W wyniku rozpatrzenia złożonych zażaleń DIAS uchylił sześć (10,3%) postanowień organów egzekucyjnych oddalających skargi.

W I półroczu 2020 r. zobowiązani na podstawie art. 54 § 1 u.p.e.a. wnieśli 75 skarg na czynności egzekucyjne organów egzekucyjnych. W I półroczu 2019 r. wniesiono 114 skarg. W I półroczu 2020 r. za zasadne organy egzekucyjne uznały pięć skarg, tj. 6,7% wniesionych skarg, w tym jedną skargę na przewlekłość postępowania egzekucyjnego. Organy egzekucyjne wydały 63 postanowienia o oddaleniu skargi. Na wydane postanowienia zobowiązani złożyli 22 zażalenia do DIAS. W wyniku rozpatrzenia złożonych zażaleń DIAS uchylił trzy (13,6%) postanowienia organów egzekucyjnych oddalających skargi.

W IAS nie sporządzano zbiorczych analiz przyczyn uznania przez podległe jednostki skarg za zasadne oraz przyczyn uchylania przez organ odwoławczy postanowień naczelników urzędów skarbowych o oddaleniu skarg. DIAS wskazał, że *mając na uwadze niewielki udział skarg zasadnych wśród wszystkich wniesionych skarg oraz znikomy odsetek orzeczeń WSA uchylających postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych oddalających skargi, a także fakt, że skargi na czynności nie stanowią przesłanki umorzenia postępowania egzekucyjnego, skargi nie mają kluczowego znaczenia dla oceny działania urzędów skarbowych.*

Szczegółową analizą objęto pięć postanowień wydanych przez Dyrektora IAS uchylających postanowienia organów egzekucyjnych oddalających skargi na czynności egzekucyjne. Badane sprawy dotyczyły łącznie 19 858,5 tys. zł dochodzonych zaległości.

Przyczyną uchylecia postanowień NUS było:

- W jednej sprawie⁷⁵ NUS wydał postanowienie z naruszeniem art. 105 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego (dalej: K.p.a) bezpodstawnie, przyjmując, że zachodzi bezprzedmiotowość, wskutek czego nie dokonał merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Organ egzekucyjny powinien zbadać, czy w sprawie zastosowano prawidłowo środek egzekucyjny oraz czy podjęto prawidłowe czynności w celu zastosowania tego środka i czy przy jego stosowaniu organ nie naruszył art. 79 u.p.e.a. Skarga była dopuszczalna i mogła zostać rozpoznana niezależnie od postępowania w przedmiocie umorzenia. NUS powinien wydać rozstrzygnięcie merytoryczne, a nie formalne. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy DIAS utrzymał w mocy postanowienie NUS.
- W jednej sprawie⁷⁶ czynność zajęcia rachunku bankowego została przeprowadzona wadliwie z naruszeniem przepisów art. 80 § 1 u.p.e.a., ponieważ NUS wysłał do banku zawiadomienie, zamiast wezwania z terminem realizacji po upływie 7 dni i doszło do przedwczesnego przekazania zajętej kwoty.
- W jednej sprawie⁷⁷ treść zaskarżonych zawiadomień o zajęciu była niezgodna z treścią tytułów wykonawczych po dokonanych przez wierzyciela aktualizacjach. Aktualizacje tytułów wykonawczych dokonane były przed podjęciem czynności.
- W jednej sprawie⁷⁸ DIAS uznał skargę za zasadną z innych powodów niż wymienione w skardze. W ocenie DIAS, przeprowadzona przez NUS czynność zajęcia 1/59 udziału w nieruchomości nie została przeprowadzona zgodnie z wymogami zawartymi w art.114a u.p.e.a., ponieważ w przypadku zajęcia

⁷⁵ Postanowienie 1401-IEE2.711.1.164.2019.7.TŁ z 5 sierpnia 2019 r.

⁷⁶ Postanowienie 1401-IEE2.711.1.228.2019.2.MOR z 3 września 2019 r.

⁷⁷ Postanowienie 1401-IEE1.711.1.419.2019.13.AC z 9 marca 2020 r.

⁷⁸ Postanowienie 1401-IEE3.711.2.71.2020.8.MB z 31 lipca 2020 r.

ułamkowej części nieruchomości organ egzekucyjny zobowiązany jest zawiadomić pozostałych współwłaścicieli, czego nie zrobił.

- W jednej sprawie⁷⁹ DIAS uchylił zaskarżone postanowienie w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji. Postanowienie zostało wydane z naruszeniem przepisów postępowania, tj. art. 7, 8, 77, 80 K.p.a., w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy. Zarówno sentencja, jak i uzasadnienie zaskarżonego postanowienia nie zawierały elementów pozwalających na jednoznaczne zidentyfikowanie przedmiotu rozstrzygnięcia, tj. zaskarżonej czynności egzekucyjnej zbadanej w przedmiotowym postępowaniu, bowiem organ egzekucyjny nie wskazał ani numeru zaskarżonej czynności egzekucyjnej, ani też nazwy banku, w którym omawiana czynność została dokonana. W uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia organ egzekucyjny nie odniósł się również do kwestii podnoszonych przez Skarżącego w skardze, iż zaskarżona czynność egzekucyjna została dokonana z naruszeniem art. 80 § 1, art. 80 § 3 ustawy egzekucyjnej. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy przez organ I instancji DIAS utrzymał w mocy wydane postanowienie. Sąd odrzucił skargę jako złożoną po upływie 30-dniowego terminu na jej wniesienie.

11. W 2019 r. DIAS wydał 43 postanowienia utrzymujące w mocy postanowienia organów egzekucyjnych oddalających skargi, z których 24 postanowienia zostały zaskarżone. W wyniku rozstrzygnięcia 23 spraw WSA uchylił jedno postanowienie, tak jak w 2017 i 2018 r. Relacja liczby postanowień DIAS utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych o oddaleniu skargi i uchylonych przez WSA do liczby postanowień wydanych przez Dyrektora IAS w tych sprawach wyniosła 2,3%. W porównaniu do lat poprzednich wskaźnik ten ukształtował się na podobnym poziomie (w 2017 r. wyniósł 1,6% i 1,9% w 2018 r.).

Relacja liczby postanowień DIAS utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych o oddaleniu skargi i uchylonych przez WSA do liczby spraw rozstrzygniętych przez WSA w 2019 r. wyniosła 4,2%. W poprzednich latach wskaźnik ten wyniósł 2,9% w 2017 r. i 4% w 2018 r.

W I półroczu 2020 r. DIAS wydał 25 postanowień utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych oddalających skargi. Osiem postanowień zostało zaskarżonych. W żadnej sprawie do 15 października 2020 r. WSA nie dokonał rozstrzygnięcia. W I półroczu 2019 r. na 13 rozstrzygnięć WSA uchylił jedno postanowienie DIAS.

W sprawie⁸⁰, w której zostało uchylone postanowienie DIAS, utrzymujące w mocy postanowienie organu egzekucyjnych o oddaleniu skargi, w ocenie sądu organ odwoławczy nie podjął czynności celem wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy i nie odniósł się do załączonego przez skarżącą do zażalenia dowodu w postaci zapisu monitoringu, czym naruszył art. 7, 77 oraz art. 80 K.p.a. oraz art. 107 § 3 w związku z art. 126 K.p.a.

12. W 2019 r. i w I półroczu 2020 r. na terenie działania IAS w Warszawie zobowiązani nie dochodzili na podstawie art. 168b § 1 u.p.e.a., tj. według przepisów Kodeksu cywilnego, odszkodowania od organów egzekucyjnych lub wierzycieli za szkody wyrządzone wskutek niezgodnego z przepisami prawa wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej lub postępowania zabezpieczającego.

Należności wypłacono w 2018 r. w związku z pozwem złożonym 4 maja 2016 r. o zasądzenie od Skarbu Państwa kwoty 12,8 tys. zł tytułem naprawienia szkody (zwrot kwoty zaliczonej na poczet kosztów egzekucyjnych) wyrządzonej przez

⁷⁹ Postanowienie 1401-IEE2.711.1.16.2019.2.MOR z 13 lutego 2019 r.

⁸⁰ Sygn. akt III SA/Wa 1633/19. Kwota należności objęta postępowaniem egzekucyjnym wyniosła 5,1 tys. zł.

wydanie prawomocnego orzeczenia na podstawie aktu normatywnego, o którego niekonstytucyjności orzekł TK (wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK18/09). Sprawa dotyczyła decyzji wydanej 15 grudnia 2010 r. na podstawie art. 20 ust. 1 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podjętych na jej podstawie czynności egzekucyjnych.

(akta kontroli str.: 35-36, 1020-1143)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

DIAS w Warszawie identyfikował problemy związane ze stosowaniem przepisów prawa regulujących dochodzenie zaległości podatkowych, w tym wynikające z analizy zapadających wyroków sądów administracyjnych, a także przekazywał jednostkom podległym wytyczne i wyjaśnienia mające na celu poprawę jakości ich rozstrzygnięć.

W badanym okresie poprawiła się jakość rozstrzygnięć podległych organów egzekucyjnych w zakresie rozpatrywania zarzutów i skarg dotyczących postępowania egzekucyjnego, mierzona relacją *liczby postanowień organów egzekucyjnych o oddaleniu zarzutów (odpowiednio skarg⁸¹) i uchylonych przez DIAS do liczby dokonanych przez DIAS rozstrzygnięć*.

W IAS w Warszawie nie sporządzano zbiorczych analiz przyczyn umarzania postępowań egzekucyjnych oraz zbiorczych analiz przyczyn uznania przez podległe jednostki zarzutów i skarg zobowiązanych za uzasadnione. Ocena prawidłowości wydawanych przez organy egzekucyjne województwa mazowieckiego rozstrzygnięć dokonywana była przez organ nadzoru w ramach dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego. Zalecenia i wytyczne, co do sposobu załatwienia sprawy, formułowane były w uzasadnieniach dokonanych rozstrzygnięć w indywidualnych sprawach.

Jakość rozstrzygnięć dokonywanych przez Dyrektora IAS jako organ odwoławczy, w sprawach wniesionych przez zobowiązanych zarzutów, mierzona relacją *liczby postanowień dotyczących zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej wydanych przez DIAS utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych (oddalające zarzuty zobowiązanych) i uchylonych przez WSA do liczby postanowień wydanych przez DIAS w tych sprawach w 2019 r.* utrzymała się na takim samym poziomie jak w 2018 r. Natomiast pogorszyła się, w porównaniu do wyniku z 2018 r., jakość orzeczeń mierzona analogiczną relacją liczoną do liczby spraw rozstrzygniętych przez WSA. Sytuacja poprawiła się w I półroczu 2020 r. W żadnej rozstrzygniętej przez WSA sprawie postanowienie DIAS nie zostało uchylone.

W 2019 r. jakość rozstrzygnięć DIAS w zakresie skarg, mierzona relacją *liczby postanowień Dyrektora IAS utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych o oddaleniu skargi i uchylonych przez WSA do liczby postanowień wydanych przez Dyrektora IAS w tych sprawach oraz do liczby spraw rozstrzygniętych przez WSA*, była na podobnym poziomie jak w latach poprzednich.

OBSZAR

3. Skuteczność postępowań egzekucyjnych

Opis stanu
faktycznego

1. Izba Administracji Skarbowej w Warszawie wraz z jednostkami podległymi osiągnęła założone na 2019 r. wartości mierników odnoszących się do egzekwowania zaległości podatkowych, wyznaczonych przez Szefa KAS na 2019 r. do pomiaru celu *Zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych* tj.:

⁸¹ Poprawa nastąpiła w 2019 r., w I półroczu 2020 r. wskaźnik utrzymał się na poziomie 2019 r.

- miernik efektywność egzekucji⁸² wyniósł 45,99%, wobec wartości planowanej w wysokości większej niż 37,8%;
- miernik udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych wyniósł 78,29%, wobec wartości planowanej w wysokości większej niż 75%;
- miernik sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych⁸³ wyniósł 0,53% wobec wartości planowanej w wysokości poniżej 6%.

2. Izba Administracji Skarbowej w Warszawie wraz z jednostkami podległymi nie osiągnęła na koniec I kwartału 2020 r. założonych wartości mierników realizacji celów odnoszących się do egzekwowania należności podatkowych, w szczególności miernika efektywność egzekucji, który wyniósł według stanu na 31 marca – 7,12%, wobec wartości planowanej w wysokości większej lub równej 9,9%. Na koniec II kwartału miernik wyniósł 14,19%, wobec wartości planowanej większej lub równej 19,7%, a na koniec III kwartału – 27,45%, wobec wartości planowanej większej lub równej 29,6% (miernik wyznaczony przez Szefa KAS na 2020 r. do pomiaru celu Zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych).

W 2019 r. analizy realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS prowadzone były kwartalnie. W 2020 r. ze względu na brak bieżącego migrowania danych do hurtowni WHTAX (w obszarze ZALEGŁOŚCI) analiz nie prowadzono.

Określając przyczyny nieosiągnięcia przez IAS w Warszawie i podległe jednostki w I kwartale 2020 r. celów wyznaczonych przez Szefa KAS w zakresie egzekwowania należności podatkowych, DIAS wskazał na sytuację epidemiologiczną oraz trudności w pozyskiwaniu danych, wynikające z wdrożenia 13 stycznia 2020 r. nowego centralnego systemu ewidencyjno-transakcyjnego Poltax2B Plus. Według złożonych wyjaśnień przyczyny niewykonania poszczególnych mierników przez jednostki podległe IAS w Warszawie były następujące:

- *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych – problemy podatników z regulowaniem ciążących na nich obowiązków podatkowych z związku z zaistniałą sytuacją epidemiczną i zamrożeniem życia i obrotu gospodarczego. Ponadto należy wskazać, iż dane dotyczące zaległości nie są w pełni miarodajne.*
- *Efektywność egzekucji – ograniczenia w zakresie stosowania środków egzekucyjnych i prowadzenia postępowań egzekucyjnych związane z zaleceniami Ministerstwa Finansów. W I kwartale 2020 r. odnotowano znacznie mniejszy wpływ podatkowych tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych aniżeli w analogicznych okresach lat ubiegłych. (...) w styczniu b.r. wprowadzono w jednostkach KAS nowy centralny system ewidencyjno-transakcyjnego POLTAX2B Plus.*

Oprócz wskazanych powyżej okoliczności negatywny wpływ na poziom wykonania założonych celów miały również ograniczenia kadrowe spowodowane zamrożeniem życia gospodarczego i społecznego na początku marca br. Duża część pracowników przebywała za zasiłkach opiekuńczych. Z uwagi na zagrożenie epidemiczne ograniczono również liczbę pracowników świadczących pracę w urzędach skarbowych i izbie skarbowej. Praca w organach KAS odbywała się

⁸² Wyrażona w procentach relacja kwot wyegzekwowanych do kwot objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia. Wysoka wartość wskaźnika świadczy o skuteczności pracy komórki egzekucyjnej.

⁸³ Wyrażona w procentach relacja liczby podatkowych tytułów wykonawczych czynnych ogółem, dla których istniała w okresie sprawozdawczym możliwość wszczęcia egzekucji, a tego nie zrobiono lub zrobiono po upływie 60 dni od daty wpływu tytułu do liczby podatkowych tytułów wykonawczych czynnych ogółem. Niska wartość wskaźnika świadczy o sprawnym wszczynaniu egzekucji i jest wynikiem pozytywnym.

rotacyjnie oraz zdalnie. W początkowej fazie wystąpiły też utrudnienia wynikające z niepraktykowanej wcześniej pracy zdalnej, co przełożyło się na efektywność tej formy świadczenia pracy przez pracowników izby oraz podległych jednostek.

(akta kontroli str.: 55-57, 404, 716-717, 1144-1283)

3. W 2019 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia przez organy egzekucyjne województwa mazowieckiego wyniosła 515,6 tys. szt. i była wyższa o 35,7 tys. szt. tytułów niż w 2018 r. i o 41,5 tys. szt. tytułów wyższa niż w 2017 r. W I półroczu 2020 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia wyniosła 280,3 tys. szt. i była o 95,1 tys. szt. niższa niż w I półroczu 2019 r.

Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie w 2019 r. wyniósł 55,4% i był nieznacznie wyższy w porównaniu do wielkości osiągniętej w latach 2017-2018 (odpowiednio o 2,3 i o 0,9 punktu procentowego).

W I półroczu 2020 r. wskaźnik ten wyniósł 21,5% i był niższy niż w I półroczu 2019 r. (37,7%). W poszczególnych kwartałach 2020 r. wskaźnik ukształtował się na poziomie 14,2% w I kwartale i 8,5% w II kwartale i był niższy niż w I kwartale 2019 r. (20,8%) oraz niższy niż w II kwartale 2019 r. (22,1%).

Poprzez zapłatę⁸⁴ w 2019 r. załatwiono 222 770 tytułów wykonawczych (78%), a w I półroczu 2020 r. – 44 677 tytułów wykonawczych (74%). Ponad 12% liczby tytułów wykonawczych zarówno w 2019 r., jak i w I półroczu 2020 r. zostało załatwionych poprzez umorzenie postępowania egzekucyjnego z powodu jego bezskuteczności. Umorzenie z powodu bezskuteczności w 2019 r. dotyczyło 63,1% kwot objętych tytułami wykonawczymi załatwionymi, a w I półroczu 12,4% tych kwot.

4. W 2019 r. w postępowaniach egzekucyjnych wyegzekwowano 1 410 784,8 tys. zł⁸⁵. Kwota wyegzekwowana w porównaniu do 2017 r. (1 021 030,7 tys. zł) i 2018 r. (1 066 855,3 tys. zł) była wyższa o odpowiednio o 32% (o 389 754,0 tys. zł) i o 38,2% (o 343 929,5 tys. zł). Relacja kwot wyegzekwowanych do kwot objętych tytułami wykonawczymi w 2019 r. wyniosła 31,5% i była wyższa niż w latach poprzednich (w 2018 r. – 28,9%, w 2017 r. – 28,7%). Udział wyegzekwowanych kwot zaległości w VAT w kwotach wyegzekwowanych zaległości ogółem w 2019 r. wyniósł 72,1% i był nieznacznie wyższy niż w 2018 r. (71,4%).

W I półroczu 2020 r. w postępowaniach egzekucyjnych wyegzekwowano 277 314,1 tys. zł, tj. o ponad połowę mniej niż w I półroczu 2019 r. (615 326,3 tys. zł). W I kwartale 2020 r. wyegzekwowano 157 535,1 tys. zł, o 42,6% (o 117 110,5 tys. zł) mniej niż w I kwartale 2019 r. (274 645,6 tys. zł); w II kwartale 2020 r. wyegzekwowano 114 696 tys. zł, o 66,3% (o 225 984,8 tys. zł) mniej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Relacja kwot wyegzekwowanych do kwot objętych tytułami wykonawczymi w I półroczu 2020 r. wyniosła 12,4% i była niższa niż w I półroczu 2019 r. (20%). Udział wyegzekwowanych kwot zaległości w VAT w kwotach wyegzekwowanych zaległości ogółem w I półroczu 2020 r. wyniósł 81,4% i był wyższy niż w I półroczu 2019 r. (72,8%).

Odnosząc się do przyczyn obniżenia się kwot wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych w poszczególnych kwartałach 2020 r.,

⁸⁴ Wynikająca z tytułów wykonawczych, które zostały w całości zaspokojone, a organ egzekucyjny zakończył postępowanie w związku z wyegzekwowaniem pełnej kwoty objętej tytułem wykonawczym.

⁸⁵ Kwoty wynikające z tytułów wykonawczych, które zostały w pełni zaspokojone i zamknięte przez organ egzekucyjny, jako zapłacone oraz przypadki, gdy tytuł wykonawczy został w części zaspokojony i w związku z brakiem innego majątku, z którego można prowadzić egzekucję umorzony z powodu bezskuteczności.

w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego, DIAS w Warszawie wskazał na:

- Mniejszy aniżeli w analogicznych okresach lat ubiegłych wpływ podatkowych tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych z powodu wprowadzenia z dniem 13 stycznia 2020 r. w jednostkach KAS nowego centralnego systemu ewidencyjno-transakcyjnego POLTAX2B Plus. Na liczbę wystawianych tytułów wykonawczych wpłynęły niezgodności w funkcjonowaniu tego systemu.
- Znaczne ograniczenie funkcjonowania organów KAS spowodowane stanem epidemii.
- Wprowadzenie przepisów w ramach tzw. Tarcz Antykryzysowych, które spowodowały przesunięcie terminu składania zeznań podatkowych PIT o miesiąc oraz zeznań podatkowych CIT-8 o 3 miesiące, co w dalszej konsekwencji spowodowało przesunięcie obsługi tych zeznań, okresu w jakim były rozliczane oraz wystawiane ewentualne upomnienia oraz tytuły wykonawcze. Przesunięcie terminu składania zeznań wpłynęło również na wydłużenie czasu, jaki podatnicy mieli na uregulowanie należności wynikających z tych zeznań, co mogło się przełożyć na zmniejszenie zaległości do objęcia upomnieniami i tytułami wykonawczymi. Tzw. Tarcze Antykryzysowe wpłynęły również na sposób doręczania korespondencji zobowiązany. Sposób doręczania zastępczego przez operatora pocztowego uległ w okresie pandemii zmianie i został zawieszony. W okresie od 1 kwietnia do 20 sierpnia 2020 r. podległe DIAS jednostki wystawiły 151 694 upomnienia, z czego 26 848 (17,70%) stanowiły upomnienia zwrócone do urzędów skarbowych, błędnie uznane przez operatora pocztowego za doręczone w trybie zastępczym.
- Ministerstwo Finansów, przewidując, iż zamrożenie gospodarki może skutkować brakiem możliwości regulowania przez podatników zobowiązań podatkowych w terminie czy koniecznością podejmowania przez jednostki KAS działań egzekucyjnych, wydało szereg zaleceń dotyczących sposobu i procesu udzielania podatnikom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a także ograniczeń w podejmowaniu czynności egzekucyjnych. Ministerstwo Finansów poleciło podległym jednostkom KAS, aby wnioski o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych były traktowane priorytetowo, a w przypadku wystąpienia podatnika o ulgę, aby rozważyć, czy wystawienie tytułu wykonawczego będzie uprawnione w świetle art. 6 u.p.e.a., który stanowi, iż wierzyciel może podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych tylko w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku. W jednostkach podległych IAS w Warszawie w okresie I półrocza 2020 r. podatnicy złożyli 16 029 wniosków o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych z powołaniem się na okoliczności związane ze stanem epidemii. W tym okresie organy podatkowe województwa mazowieckiego wydały 11 028 decyzji, obejmujących kwotę 931 611,3 tys. zł należności podatkowych.
- Negatywny wpływ na poziom wystawionych tytułów wykonawczych i wyegzekwowanych kwot miały również ograniczenia kadrowe spowodowane zamrożeniem życia gospodarczego i społecznego. Duża część pracowników przebywała za zasiłkach opiekuńczych. Z uwagi na zagrożenie epidemiczne ograniczono również liczbę pracowników świadczących pracę w urzędach skarbowych i izbie skarbowej. Praca w organach KAS odbywała się rotacyjnie oraz zdalnie. W początkowej fazie wystąpiły też utrudnienia wynikające z niepraktykowanej wcześniej pracy zdalnej, co przełożyło się na efektywność tej formy świadczenia pracy przez pracowników izby oraz podległych jednostek.

Wskazane powyżej okoliczności miały wpływ na obniżenie liczby tytułów wykonawczych kierowanych do organów egzekucyjnych, a tym samym liczby tytułów znajdujących się w obsłudze podległych organów egzekucyjnych. Sytuacja

ta przełożyła się na wysokość kwot wyegzekwowanych w I półroczu 2020 r. przez organy egzekucyjne.

Wzrost udziału wyegzekwowanych zaległości w VAT w I półroczu 2020 r. w porównaniu do I półrocza 2019 r. należy wyjaśnić tym, że przesunięcie terminów składania zeznań i terminów płatności w podatkach dochodowych spowodowało, iż podatki te nie były objęte procesem poboru w takim zakresie, jak w latach ubiegłych.

(akta kontroli str.: 57, 68, 1284-1296)

5. W 2019 r. w ramach „miękkiej egzekucji” działaniami informacyjnymi objęto kwotę 107 191 tys. zł zaległości podatkowych. W wyniku podjętych działań informacyjnych urzędy skarbowe województwa mazowieckiego uzyskały 37 459 tys. zł, tj. 34,9% kwot zaległości podatkowych objętych działaniami informacyjnymi. W porównaniu do lat poprzednich, w 2019 r. działaniami informacyjnymi objęto mniejszą kwotę zaległości (w 2017 r. 384 058 tys. zł, w 2018 r. 220 494 tys. zł) i mniejszą kwotę zaległości podatkowych uzyskano (w 2017 r. 130 848 tys. zł, w 2018 r. 95 146 tys. zł).

Według złożonych wyjaśnień: *Ustawą z dnia 21 lutego 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem stosowania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) wprowadzono do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przepis art. 5a. Przepis art. 5a określa zakres minimalnych zabezpieczeń zapobiegających nadużyciom lub niezgodnemu z prawem dostępowi lub przekazywaniu danych osobowych przetwarzanych w celu wykonywania zadań wynikających z ustawy. Tak więc do przetwarzania danych osobowych dopuszczone będą wyłącznie osoby do tego uprawnione, zobowiązane na piśmie do zachowania danych w poufności. Przepis zobowiązuje do testowania i doskonalenia środków technicznych i organizacyjnych, zapewnienia bezpiecznej komunikacji w sieciach teleinformatycznych, ochrony przed nieuprawnionym dostępem do systemów informatycznych oraz integralności danych w systemach informatycznych organów. Z uwagi na wskazane powyżej okoliczności stosowanie „miękkiej egzekucji” zostało ograniczone i to miało znaczący wpływ na obejmowanie znacznie mniejszej kwoty zaległości „miękką egzekucją” niż w okresach wcześniejszych.*

W I półroczu 2020 r. działaniami informacyjnymi objęto kwotę 39 703 tys. zł zaległości podatkowych. Działania były prowadzone głównie w II kwartale 2020 r. W wyniku działań informacyjnych uzyskano 19 339 tys. zł, co stanowiło 48,7% kwot zaległości objętych tymi działaniami, tj. o 11,5 punktu procentowego więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. W I półroczu 2019 r. działaniami informacyjnymi objęto kwotę 74 230 tys. zł, a w wyniku podjętych działań uzyskano kwotę zaległości 27 601 tys. zł).

W I kwartale 2020 r. działaniami informacyjnymi w ramach „miękkiej egzekucji” objęto 6 498 tys. zł, tj. mniejszą kwotę zaległości niż w I kwartale 2019 r. (35 450 tys. zł) oraz uzyskano kwotę 1029 tys. zł, tj. kwotę mniejszą niż w I kwartale 2019 r. (12 841 tys. zł).

Zastępca DIAS w Warszawie wyjaśnił: *Odnosząc się do kwoty objętej „miękką egzekucją” w II kwartale 2020 r. w porównaniu do I kwartału 2020 r. należy ponownie wskazać, iż przed zakończeniem I kwartału ogłoszono stan epidemii w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 na terenie RP. Stan epidemii spowodował niespotykane wcześniej ograniczenia w funkcjonowaniu nie*

tylko jednostek KAS, ale również gospodarki, jako całości. W celu zapewnienia bezpieczeństwa pracy pracowników Szef KAS podjął decyzję o znacznym ograniczeniu funkcjonowania organów KAS. Zgodnie z wytycznymi Szefa KAS wskazanymi w „Liście do pracowników i funkcjonariuszy KAS w okresie zagrożenia korona wirusem” organy KAS zostały zobligowane przede wszystkim do wsparcia obywateli i przedsiębiorców w okresie „zamrożenia gospodarki”. W ramach wsparcia obywateli i przedsiębiorców w czasie pandemii Rząd RP wprowadził szereg przepisów w ramach tzw. Tarcz Antykryzysowych, które spowodowały przesunięcie terminu składania zeznań podatkowych PIT o miesiąc oraz zeznań podatkowych CIT-8 o 3 miesiące, co w dalszej konsekwencji spowodowało przesunięcie obsługi tych zeznań, okresu w jakim były rozliczane. Przesunięcie terminu składania zeznań wpłynęło na wydłużenie czasu, jaki podatnicy mieli na uregulowanie należności wynikających z tych zeznań, co mogło się przełożyć na zmniejszenie zaległości do ewentualnego objęcia „miękką egzekucją”.

Oprócz pomocy określonej w ustawach antykryzysowych Ministerstwo Finansów, przewidując, iż zamrożenie gospodarki może skutkować brakiem możliwości regulowania przez podatników zobowiązań podatkowych w terminie czy koniecznością podejmowania przez jednostki KAS działań egzekucyjnych, wydało szereg zaleceń dotyczących sposobu i procesu udzielania podatnikom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a także ograniczeń w podejmowaniu czynności egzekucyjnych. Ministerstwo Finansów poleciło podległym jednostkom KAS, aby wnioski o ulgi w płacie zobowiązań podatkowych były traktowane priorytetowo. Oprócz wskazanych powyżej okoliczności negatywny wpływ na poziom działań windykacyjnych zarówno „miękkich”, jak i wymaganych ustawowo miały również ograniczenia kadrowe spowodowane zamrożeniem życia gospodarczego i społecznego. Duża część pracowników przebywała za zasiłkach opiekuńczych. Z uwagi na zagrożenie epidemiczne ograniczono również liczbę pracowników świadczących pracę w urzędach skarbowych i izbie skarbowej. Praca w organach KAS odbywała się rotacyjnie oraz zdalnie. W początkowej fazie wystąpiły też utrudnienia wynikające z niepraktykowanej wcześniej pracy zdalnej, co przełożyło się na efektywność tej formy świadczenia pracy przez pracowników izby oraz podległych jednostek.

6. W 2019 r. skierowanymi do podatników zawiadomieniami o zagrożeniu wpisem do RNP objęto zaległości podatkowe w kwocie 6 777 702 tys. zł. Przepisy umożliwiają wierzycielom wysyłanie zawiadomień o zagrożeniu wpisem wraz z upomnieniem lub tytułem wykonawczym. W wyniku podjętych działań uzyskano kwotę 611 213 tys. zł, tj. 9% kwoty zaległości podatkowych objętych skierowanymi do podatników zawiadomieniami o zagrożeniu wpisem do RNP. W 2018 r. w związku z wprowadzeniem w czerwcu regulacji dotyczących RNP⁸⁶ zawiadomieniami objęto 2 870 036 tys. zł zaległości, a w wyniku skierowania do podatników zawiadomień uzyskano kwotę 115 320 tys. zł (4% kwot objętych zawiadomieniami).

W ocenie DIAS: zagrożenie wpisem może determinować zobowiązanych do uregulowania należności, jednak zaznaczyć należy, iż przepisy umożliwiają wierzycielom wysyłanie zawiadomień o zagrożeniu wpisem wraz z upomnieniem. Dlatego też niemożliwe jest jednoznaczne określenie, czy skutek w postaci zapłaty zaległości wynikał ze skierowania zawiadomienia o grążącym wpisie do RNP, czy dodatkowo z podjęcia czynności windykacyjnych, a w konsekwencji czynności egzekucyjnych

⁸⁶ Przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 czerwca 2018 r. w sprawie Rejestru Należności Publicznoprawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1124) weszły w życie w dniu 13 czerwca 2018 r.

W I kwartale 2020 r. skierowanymi do podatników zawiadomieniami o zagrożeniu wpisem do RNP objęto zaległości podatkowe w kwocie 47 071 tys. zł. W wyniku podjętych działań uzyskano kwotę 172 tys. zł, tj. 0,4% kwoty zaległości podatkowych objętych skierowanymi do podatników zawiadomieniami o zagrożeniu wpisem do RNP. Według wyjaśnień DIAS: *niewielka ilość zawiadomień w I kwartale 2020 r. została wygenerowana w poprzednim systemie ewidencyjno-transakcyjnym Poltax2B, do którego dostęp został ostatecznie zamknięty w dniu 12 stycznia 2020 r. (...) W II kwartale 2020 r. urzędy skarbowe województwa mazowieckiego nie skierowały do podatników żadnego zawiadomienia o zagrożeniu wpisem do RNP, a co za tym idzie wpisy do RNP w II kwartale 2020 r. nie były dokonywane. Funkcjonalność w zakresie generowania zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP została przywrócona 23 października 2020 r. Podległe IAS w Warszawie urzędy skarbowe od 26 października 2020 r. zaczęły generować i kierować do zobowiązanych zawiadomienia o zagrożeniu wpisem do RNP. W IAS w Warszawie nie podejmowano działań zaradczych, aby mimo braku funkcjonalności Poltax2BPlus do obsługi zawiadomień, to ustawowe zadanie było realizowane lub było realizowane w mniejszym zakresie (np. w sprawach prostszych lub w przypadku największych dłużników). W ocenie DIAS, działania zaradcze w przedmiotowym zakresie mogły być prowadzone jedynie przez Ministerstwo Finansów w zakresie przywrócenia funkcjonalności w POLTAX2B Plus. Według DIAS: *nie było przeszkód w obsługiwaniu zawiadomień w SSP, lecz w okresie od 1 stycznia 2020 r. żadne czynności w komórkach wierzycielskich nie były obsługiwane na bieżąco z uwagi na opisywane wcześniej problemy w funkcjonowaniu nowego programu Poltax2B Plus oraz wybuchu pandemii, która spowodowała znaczne ograniczenia w funkcjonowaniu wszelkich instytucji i wymusiła konieczność wyboru zadań priorytetowych skierowanych na czynności wspomagające podatników w tym trudnym dla gospodarki okresie (...) Urzędy skarbowe kierowały zawiadomienia o zagrożeniu wpisem do RNP do momentu, kiedy taka możliwość istniała w programie Poltax2B.**

IAS w Warszawie zgłaszała do Ministerstwa Finansów problemy dotyczące braku funkcjonalności w Poltax2B Plus w zakresie możliwości generowania zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP. IAS w Warszawie nie kierowała do podległych urzędów skarbowych żadnych wytycznych, co do generowania zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP, poza systemem Poltax2B Plus.

(akta kontroli str.: 18-19, 58, 717-718, 759-760, 1297-1300)

7. W 2019 r. odsetek kwoty zaległości podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa objętych czynnymi tytułami wykonawczymi wyniósł 3,7%, podobnie jak w latach poprzednich, kiedy wyniósł 3,6% w 2018 r. i 3,7% w 2017 r. W 2020 r. wskaźnik ten wyniósł według stanu na 31 marca 2020 r. i według stanu na 30 czerwca 2020 r. 3,1% i był niższy niż według stanu na koniec marca i na koniec czerwca 2019 r., kiedy wyniósł odpowiednio 4,3% i 3,9%.

Zastępca DIAS w Warszawie wskazał, że zmniejszenie się odsetka zaległości objętych czynnymi tytułami wykonawczymi według stanu na koniec czerwca 2020 r. w porównaniu ze stanem na koniec czerwca 2019 r. wynika z wprowadzenia tzw. „tarcz antykryzysowych”, które przesunęły termin składania zeznań CIT-8 o 3 miesiące oraz zeznań dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych o 1 miesiąc, co wpłynęło na przesunięcie daty, od której możliwe było podejmowanie czynności windykacyjnych do zaległości wynikających z tych zeznań. Ponadto hurtownia danych od 2020 r. nie była zasilana danymi dotyczącymi zaległości podatkowych, w związku z tym dane za 2020 r. mogły nie być tożsame i jednolite z danymi za lata poprzednie.

Odsetek zaległości podatkowych, wobec których prowadzone postępowania egzekucyjne zostały umorzone z powodu bezskuteczności, zmniejszył się z 19,5% w 2017 r. oraz 10,3% w 2018 r. do 8,5% w 2019 r. Na koniec I półrocza 2020 r. odsetek tych zaległości wyniósł 3% i był o 1,3 punktu procentowego niższy niż na 30 czerwca 2019 r.

Według Zastępcy DIAS zmniejszenie się odsetka zaległości podatkowych, wobec których prowadzone postępowania egzekucyjne zostały umorzone z powodu bezskuteczności: *jest zjawiskiem pozytywnym i wynika z podejmowanych przez DIAS w Warszawie działań w zakresie zwiększenia nadzoru nad sprawnością wszczynania postępowań egzekucyjnych, prawidłowością podejmowanych czynności egzekucyjnych oraz poszukiwania majątku, a także rozwojem nowych technik informatycznych, za pomocą których możliwe jest pozyskiwanie i analizowanie informacji o składnikach majątkowych podatników i dokonywanych przez podatników transakcjach. Dane gromadzone z plików JPK_VAT oraz STIR są na bieżąco wykorzystywane w procesie egzekwowania zaległości podatkowych.*

(...) Odnosząc się do danych dotyczących 2020 roku przyczyną znacznie mniejszej ilości spraw egzekucyjnych umorzonych na bezskuteczność jest zmniejszony wpływ tytułów wykonawczych względem analogicznych okresów w roku poprzednim. Mniejsza liczba tytułów bezpośrednio przekłada się na mniejszą ilość umorzonych spraw.

Odsetek zaległości podatkowych dochodzonych od osób trzecich lub następców prawnych według stanu na koniec 2019 r. zwiększył się z nieco ponad 4% do 10,1%. Na koniec I półrocza 2020 r. odsetek zaległości podatkowych dochodzonych od osób trzecich lub następców prawnych wyniósł 0,4% i był o 3 punkty procentowe niższy niż na koniec I półrocza 2019 r., kiedy wyniósł 3,4%. Na 31 marca 2020 r. odsetek ten wyniósł 1,1% i był niższy niż na koniec I kwartału 2019 r. o 3,9 punktu procentowego.

8. W 2019 r. organy podatkowe województwa mazowieckiego na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej wydały 2899 decyzji o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych (CIT, PIT, VAT) na majątku podatnika, a łączna kwota podlegająca zabezpieczeniu wyniosła 1 850 606,5 tys. zł. W 2018 r. wydano 3221 decyzji na kwotę 1 163 473,7 tys. zł, a w 2017 r. 2814 decyzji na kwotę 1 584 132,4 tys. zł. W I półroczu w 2020 r. na majątku podatnika organy podatkowe zabezpieczyły kwotę 686 005,1 tys. zł określoną w 1606 decyzjach wydanych na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa.

W IAS w Warszawie nie analizowano, jakie były efekty dokonanych zabezpieczeń na majątku podatnika oraz tego czy dokonywanie zabezpieczeń przełożyło się na dalszym etapie na wyegzekwowanie należnych kwot podatków. Nie prowadzono także analiz, czy i w jakim stopniu skuteczność postępowań w sprawach, w których wydane były decyzje zabezpieczające, była wyższa od skuteczności postępowań egzekucyjnych obejmujących zaległości podatkowe ogółem. DIAS wyjaśnił, że *zakres informacji gromadzonych w hurtowni danych Whtax nie pozwala na określenie na ile skuteczność postępowań, w których wydane były decyzje zabezpieczające, była wyższa od skuteczności postępowań egzekucyjnych ogółem. W celu uzyskania dokładnych i rzetelnych informacji dotyczącej kwot uzyskanych z zabezpieczeń, podległe jednostki musiałyby do każdego postępowania zabezpieczającego podejść indywidualnie i określić kwotę zabezpieczoną, a w przypadku zajęcia ruchomości lub innych praw majątkowych podać przybliżoną wartość przedmiotu zajęcia. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*

monitoruje efektywność egzekucji w oparciu o postępowania egzekucyjne, które są m.in. następstwem postępowań zabezpieczających.

(akta kontroli str.:718-721, 1303-1308)

9. W związku ze stanem epidemiologicznym DIAS w Warszawie przekazał⁸⁷ naczelnikom urzędów skarbowych wytyczne w zakresie prowadzenia postępowań egzekucyjnych, w których zalecił:

- ograniczyć wykonywanie przez pracowników organów egzekucyjnych czynności w terenie do niezbędnego minimum przy jednoczesnym zachowaniu odpowiednich środków bezpieczeństwa,
- zachęcać zobowiązanych do kontaktu z organami egzekucyjnymi poprzez e-PUAP oraz telefonicznie,
- rekomendować zobowiązanym korzystanie z elektronicznych form płatności,
- odwołać zaplanowane na marzec br. licytacje publiczne bądź przetargi ofert,
- skupić się na dokonywaniu czynności egzekucyjnych, które nie wymagają bezpośredniego fizycznego kontaktu ze zobowiązanym lub osobami trzecimi.

Równocześnie zalecano organom egzekucyjnym uwzględnienie w toku prowadzonych postępowań egzekucyjnych sytuacji, w jakiej znaleźli się w szczególności mali i średni przedsiębiorcy, tak aby podejmowane działania egzekucyjne były do niej adekwatne. Ponadto wskazano, iż należy też mieć na uwadze, że zgodnie z art. 56 § 1 pkt 4 u.p.e.a. postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części na żądanie wierzyciela. Wobec powyższego kierowane do naczelników urzędów skarbowych przez zobowiązanych pisma niezależnie od tego, czy zawierają żądanie wstrzymania, czy zawieszenia egzekucji, w związku ze stanem epidemiologicznym, winny być analizowane przez komórkę wierzyciela pod kątem konieczności zawieszenia postępowania egzekucyjnego i wystąpienia do komórki egzekucyjnej ze stosownym wnioskiem. W przypadku zaś, gdy naczelnik nie jest jednocześnie organem egzekucyjnym i wierzycielem, organ egzekucyjny winien wystąpić do wierzyciela o stanowisko w sprawie zawieszenia postępowania egzekucyjnego w związku z tą szczególną sytuacją.

Organ nadzoru wskazywał jednocześnie, iż w jego ocenie negatywne skutki finansowe dla podatników, w tym przedsiębiorców, wynikające z epidemii koronawirusa bez wątpienia stanowią uzasadniony przypadek przemawiający za zawieszeniem na czas określony postępowania egzekucyjnego. Przy czym zauważał równocześnie, iż przy podejmowaniu decyzji w zakresie zawieszenia postępowania egzekucyjnego należy mieć jednak na względzie całokształt sprawy.

DIAS przekazał⁸⁸ naczelnikom urzędów skarbowych do wiadomości i wykorzystania pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów⁸⁹ w sprawie interpretacji art. 15zszs ust. 9 ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁹⁰, na podstawie którego w okresie, o którym mowa w ust. 1, organ lub podmiot może wydać decyzję w całości uwzględniającą żądanie strony. Według Ministerstwa Finansów ww. art. 15zszs ust. 9 nie ma zastosowania do postanowień wydawanych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

NUS przekazano⁹¹ także do wiadomości i stosowania pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów⁹² w zakresie podejmowanych czynności egzekucyjnych

⁸⁷ Pismo z dnia 17 marca 2020 r. nr 1401-IEE1.711.6.33.2020.1.KO

⁸⁸ Przy piśmie z 14 maja 2020 r. nr 1401-EE1.711.6.52.202.KO.

⁸⁹ 13 maja 2020 r. nr DPP9.851.14.2020.

⁹⁰ Dz. U. z 2020r. poz. 374, ze zm.

⁹¹ Przy piśmie z 1 czerwca 2020 r. nr 1401-IEW3.033.7.2020.2.

⁹² Z 27 maja 2020 r. nr DPP9.852.12.2020.

w związku z wprowadzonym stanem epidemii.

IAS nie kierowała do naczelników US zaleceń/wytocznych mających na celu wykorzystanie okresu zawieszenia (od 31 marca do 22 maja 2020 r.) biegu terminów procesowych do podjęcia działań wpływających na zwiększenie skuteczności egzekucji zaległości podatkowych. DIAS wskazał, że *wprowadzenie ograniczeń dotyczących stosowania środków egzekucyjnych w okresie od 31 marca do 22 maja 2020 r. uniemożliwiło podejmowanie jakichkolwiek działań, które mogłyby wpłynąć na zwiększenie skuteczności egzekucji zaległości podatkowych. Dlatego też niemożliwe było sformułowanie takowych zaleceń/wytocznych. Ponadto należy zauważyć, iż bardzo ograniczona obsada kadrowa w początkowej fazie obowiązywania stanu epidemicznego zmusiła zarządzających podległymi jednostkami do dostosowania obsady kadrowej do wykonywania zadań najpilniejszych oraz zadań ukierunkowanych głównie na pomoc podatnikom w ograniczeniu skutków finansowych związanych z zamrożeniem gospodarki.*

(akta kontroli str.: 58, 405, 1309-1317)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

IAS wraz z jednostkami podległymi osiągnęła planowany poziom większości wartości mierników stopnia realizacji celów, wyznaczonych przez Szefa KAS.

W 2019 r. wzrosła skuteczność egzekwowania należności podatkowych, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia, oraz wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie. W I półroczu 2020 r. pogorszyła się skuteczność egzekucji należności z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w porównaniu do poprzedniego okresu ze względu na mniejszy wpływ tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych spowodowany błędami w działaniu systemu Poltax 2B Plus oraz w związku z ograniczeniami w funkcjonowaniu podległych jednostek spowodowanymi pandemią wirusa SARS-CoV-2.

OBSZAR

4. Przedawnienie zobowiązań podatkowych

Opis stanu
faktycznego

1. Dyrektor IAS w Warszawie w 2019 r. analizował dane dotyczące przedawniania się zobowiązań podatkowych na terenie województwa mazowieckiego, w tym w poszczególnych kategoriach urzędów skarbowych (duże, średnie, małe, wyspecjalizowane). Monitoring prowadzono z wykorzystaniem narzędzi analitycznych – Hurtowni Danych WHTAX – *załącznik 16a – Informacja o kwotach przedawnionych zaległości* oraz wyników miernika regionalnego *RP.ZOP – zaległości odpisane w stosunku do przedawnionych*.

W 2020 r. analizy nie były prowadzone z uwagi na brak zasilania Hurtowni Danych WHTAX danymi w obszarze **ZALEGŁOŚCI**.

Zastępca DIAS w Warszawie pismem z 13 stycznia 2020 r.⁹³ zobowiązał naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego do przedłożenia informacji o postępowaniach podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego i opłaty paliwowej dotyczących zobowiązań podatkowych, które przedawniły się z końcem 2019 r. oraz wskazania przyczyn niepodjęcia czynności skutkujących zawieszeniem/przerwaniem biegu terminu przedawnienia.

⁹³ Pismo nr 1401-ION-2.0321.3.2020.MK.

2. W 2019 r. kwota przedawnionych zobowiązań podatkowych wyniosła 1 769 701 tys. zł i była o 41,8% (o 521 314 tys. zł) wyższa niż w 2018 r. (1 248 387 tys. zł) i o 176,2% (o 1 128 975 tys. zł) wyższa niż w 2017 r. (640 726 tys. zł). Ponad 80% przedawnionych zobowiązań podatkowych stanowiły zobowiązania z tytułu podatku VAT (w 2018 r. udział ten wyniósł 85,5%, a w 2017 r. 78,6%), w tym ponad połowę (53,1%) stanowiły przedawnione zobowiązania wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT (w 2018 r. 22,6%, w 2017 r. 22,8%).

W I półroczu 2020 r. przedawnione zobowiązania podatkowe wyniosły 1 234 659 tys. zł i w porównaniu do I półrocza 2019 r. (1 124 649 tys. zł) zwiększyły się o 9,8% (o 110 010 tys. zł). Ponad 92% przedawnionych zobowiązań podatkowych stanowiły zobowiązania z tytułu podatku VAT (w I półroczu 2019 r. – 73,2%), w tym 59,6% stanowiły przedawnione zobowiązania wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT (w I półroczu 2019 r. – 50,5%).

W 2019 r. udział przedawnionych zobowiązań podatkowych wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT stanowił 42,5% przedawnionych zobowiązań podatkowych ogółem i był wyższy niż w latach poprzednich (w 2018 r. – 19,3%, w 2017 r. 17,9%).

W I półroczu 2020 r. udział przedawnionych zobowiązań podatkowych wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT stanowił 55,2% przedawnionych zobowiązań podatkowych ogółem i był wyższy niż w analogicznym okresie roku poprzedniego (36,9%).

Zwiększenie się kwoty przedawnionych zobowiązań podatkowych wynikało ze wzrostu udziału niemożliwych do wyegzekwowania zaległości wynikających z decyzji wydanych w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Zaległości wynikające z tych decyzji były trudne do wyegzekwowania, co spowodowało, że w kolejnych okresach sprawozdawczych wzrastał udział procentowy zaległości z lat ubiegłych, co przekładało się na wzrost zaległości, które w danym okresie uległy przedawnieniu.

3. DIAS w Warszawie na podstawie danych przekazanych w 2019 r. i w 2020 r. przez podległe jednostki sporządził i przekazał do Ministerstwa Finansów informacje o przyczynach przedawniania się zobowiązań podatkowych na terenie województwa mazowieckiego. Główną przyczyną przedawniania się zobowiązań podatkowych był brak majątku, z którego można prowadzić egzekucję, i na którym można ustanowić zabezpieczenie w postaci wpisu hipoteki przymusowej bądź zastawu skarbowego. Naczelnicy urzędów skarbowych jako główne przyczyny przedawniania się zaległości podatkowych wskazali: [1] brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych i zabezpieczających, zwłaszcza wobec podmiotów fikcyjnych, uczestniczących w oszustwach podatkowych z uwagi na ustalenie, iż podatnik nie prowadzi działalności, nie ma siedziby lub miejsca zamieszkania pod adresem wykazywanym w rejestrach urzędów skarbowych, nie posiada umowy najmu i brak jest informacji w zakresie nowego adresu, nieaktualizowanie danych ewidencyjnych w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS); [2] brak majątku (ruchomego, nieruchomego, praw majątkowych) i źródeł dochodów, z których można byłoby prowadzić skuteczną egzekucję; [3] likwidację spółek osobowych w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego; [4] wyzbywanie się majątku i likwidowanie rachunków bankowych w celu uniknięcia dokonania zajęcia; [5] brak majątku, na którym można ustanowić zabezpieczenie w postaci wpisu hipoteki przymusowej bądź zastawu skarbowego; [6] określanie zobowiązań podatkowych w decyzjach wymiarowych wydawanych przez NUS/DUKS/NUCS na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług

dotyczących oszustw podatkowych – głównie faktur dokumentujących czynności fikcyjne, wystawione przez tzw. „firmy słupy”; [7] brak kontaktu z zobowiązanym; [8] brak możliwości ustalenia miejsca pobytu zobowiązanego; [9] zgon podatnika, odrzucony spadek; [10] sprzedaż majątku będącego przedmiotem hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego w drodze egzekucji komorniczej bez możliwości zaspokojenia należności; [11] brak możliwości wszczęcia egzekucji wobec małżonka w związku z ustanowioną rozdzielczością majątkową; [12] brak przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

4. W IAS nie zostały opracowane procedury monitorowania przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych. Nie opracowano także narzędzi informatycznych, za pomocą których proces przeglądu przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych byłby wspierany.

Według wyjaśnień z 23 października 2020 r.: *Odnosząc się do pytania dotyczącego opracowania procedur monitorowania przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych DIAS w Warszawie wskazuje, iż nie opracowano żadnych procedur w tym zakresie, przede wszystkim z powodu, jak wyżej wskazano, iż przyczyny przedawniania zaległości sprowadzają się do braku majątku podmiotów, z którego możliwe byłoby wyegzekwowanie w trybie przymusu administracyjnego niewykonanego dobrowolnie obowiązku podatkowego i od lat przyczyny te są niezmiennie. Wystąpienie okoliczności związanych z brakiem majątku zobowiązanego jest okolicznością niezależną od działań podejmowanych przez organy podatkowe i jest określona jako ryzyko. W związku z tym w IAS w Warszawie skupiono się na monitorowaniu działań mających na celu zwiększenie efektywności poboru należności pieniężnych i zmniejszania zaległości. Kluczowe dla wyegzekwowania niewykonanego dobrowolnie obowiązku podatkowego ma bieżące monitorowanie spraw, sprawne obejmowanie wymagalnych zaległości podatkowych postępowaniem windykacyjnym oraz egzekucyjnym, zabezpieczenie w toku postępowań kontrolnych oraz bezzwłoczne stosowanie środków egzekucyjnych oraz efektywne poszukiwanie majątku, z którego możliwe byłoby wyegzekwowanie należności.(...) Odnosząc się do pytania, czy w okresie objętym kontrolą podejmowano działania mające na celu utworzenie narzędzi informatycznych wspomagających proces analizy/przeglądu przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych, DIAS w Warszawie wskazuje, że działania takie nie były podejmowane. Z uwagi na mnogość okoliczności enumeratywnie wymienionych w art. 70 Ordynacji podatkowej, które mają wpływ zarówno na okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia, jak i okoliczności przerywające bieg terminu przedawnienia oraz z uwagi na fakt, iż okoliczności wymienione we wskazanym artykule mogą wystąpić kilkakrotnie oraz następując po sobie w odniesieniu do bytu prawnego danej zaległości, nie wydają się, aby było możliwe utworzenie narzędzia elektronicznego, które umożliwiłoby proces analizy przyczyn przedawniania się zaległości podatkowych. Jak już wcześniej wskazano, dokonanie analizy, która z okoliczności, enumeratywnie wymienionych w art. 70 Ordynacji podatkowej miała wpływ na byt danej zaległości podatkowej, można dokonać jedynie, analizując akta przedstawiające przebieg czynności dokonanych przez organ podatkowy i egzekucyjny w zakresie podjętych czynności. Nie wydaje się zasadnym podejmowanie prób opracowania narzędzi informatycznych we wskazanym zakresie również z uwagi na fakt, iż główna przyczyna przedawniania się zaległości podatkowych, jak wyżej wspomniano, od lat jest taka sama i sprowadza się głównie od braku majątku, z którego możliwe byłoby wyegzekwowanie niewykonanego dobrowolnie obowiązku podatkowego.*

5. W IAS monitorowano zaległości podatkowe zagrożone przedawnieniem oraz zaległości, dla których z końcem 2019 r. i 2020 r. mija pięcioletni okres do wydania

decyzji o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich⁹⁴. DIAS kierował do podległych jednostek wytyczne i zalecenia w celu zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych.

6. W okresie objętym kontrolą podległe jednostki nie kierowały do IAS w Warszawie zapytań dotyczących stwarzających problemy interpretacyjne przepisów prawa regulujących przedawnienie się zobowiązań podatkowych.

W IAS w Warszawie nie opracowywano wyjaśnień/wytycznych dla podległych jednostek do stosowania stwarzających problemy interpretacyjne przepisów prawa regulujących przedawnienie się zobowiązań podatkowych. Według DIAS, interpretacji przepisów Ordynacji podatkowej dokonuje Ministerstwo Finansów w celu ujednoczenia postępowania w całym kraju. Na poziomie Izby dokonywana jest analiza kierunku orzecznictwa sądowego na terenie województwa mazowieckiego.

(akta kontroli str.: 57-59, 1318-1334)

7. W IAS w Warszawie analizy stwarzających problemy interpretacyjne przepisów prawa regulujących przedawnienie się zobowiązań podatkowych w związku z aktualną linią orzeczniczą sądów administracyjnych prowadzone były w wykonaniu zaleceń Szefa KAS wynikających z dokumentu pn. *Rekomendacje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*.

W komórkach nadzoru nad orzecznictwem prowadzona była analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, ze szczególnym uwzględnieniem prawomocnych wyroków WSA oraz NSA zapadających w sprawach prowadzonych przez organ odwoławczy, w celu zapewnienia zgodności wydawanych decyzji z orzecznictwem sądowym, identyfikowania potencjalnych rozbieżności interpretacyjnych przepisów prawa oraz dostrzeżonych luk prawnych wymagających interwencji legislacyjnej.

W latach 2019-2020 istotne problemy interpretacyjne stwarzały przepisy prawa regulujące przedawnienie się zobowiązań podatkowych, takie jak:

a) art. 70 § 6 pkt 4 w związku z art. 70 § 7 pkt 4 i 5 Ordynacji podatkowej; Wątpliwość dotyczyła momentu, do którego trwa zawieszenie biegu terminu przedawnienia wynikające z doręczenia zarządzenia zabezpieczenia – czy do momentu zakończenia postępowania zabezpieczającego, czy też do momentu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Interpretacja przepisów w ww. zakresie została ujednoczona przez Ministerstwo Finansów⁹⁵. Zdaniem Ministerstwa Finansów, uzasadnione jest przyjęcie wykładni celowościowej, zgodnie z którą na czas prowadzonego postępowania zabezpieczającego do czasu jego zakończenia (toczącego się postępowania podatkowego) bieg terminu przedawnienia jest zawieszony, niezależnie od wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu.

b) rozbieżności orzecznicze w zakresie sposobu zawiadamiania strony postępowania o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w trybie art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa;

Organy podatkowe stały na stanowisku (akceptowanym pierwotnie przez sądy administracyjne), iż zgodnie z art. 70c Ordynacji podatkowej o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wystąpieniem ww. przesłanki winien zostać poinformowany bezpośrednio podatnik, a nie jego pełnomocnik ustanowiony w toku postępowania wymiarowego. To podatnik bowiem ma posiadać wiedzę o wszczętym postępowaniu w sprawie

⁹⁴ Opis podejmowanych działań wobec zaległości zagrożonych przedawnieniem zamieszczony został w wystąpieniu w obszarze nr 1. *Monitorowanie zaległości podatkowych*.

⁹⁵ Pismem DPP6.851.15.2019.CNNM stanowiącym odpowiedź na wystąpienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu z 7 czerwca 2019 r.

o przestępstwo/wykroczenie skarbowe. Jednocześnie z ostrożności procesowej dopuszczano możliwość doręczenia przedmiotowego zawiadomienia zarówno podatnikowi, jak i ustanowionemu w toku postępowania podatkowego pełnomocnikowi. Następnie zaczęła kształtować się niekorzystna linia orzecznicza, zgodnie z którą zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c Ordynacji podatkowej, powinno zostać doręczone pełnomocnikowi reprezentującemu podatnika w postępowaniu wymiarowym.

Przepisy w powyższym zakresie nie uległy zmianie, natomiast z uwagi na liczne rozbieżne orzecznictwo sądowe została podjęta uchwała NSA w składzie siedmiu sędziów (z dnia 18 marca 2019 r., sygn. akt I FPS 3/18), zgodnie z którą dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c przedmiotowe zawiadomienie należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony. Należy podkreślić, iż po zapadnięciu powyższej uchwały sądy administracyjne zaczęły uchylać decyzje organów podatkowych w sprawach, w których zawiadomienie z art. 70c Ordynacji podatkowej zostało doręczone z pominięciem powyższego pełnomocnika (zgodnie z dotychczasową linią), wskazując na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek niezastnienia przesłanki zawieszenia biegu ww. terminu.

c) treść zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c Ordynacji podatkowej, informującego podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ww. ustawy.

W przypadku, gdy sąd uznał, iż treść przedmiotowego zawiadomienia nie zawierała wszystkich wymaganych przepisami prawa informacji, orzekał o braku ziszczenia się przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, co skutkowało uchylaniem decyzji organów podatkowych z uwagi na przedawnienie.

Przepisy w powyższym zakresie nie zostały zmienione, natomiast z uwagi na liczne rozbieżne orzecznictwo sądowe dopiero w dniu 18 czerwca 2018 r. NSA podjął uchwałę w składzie siedmiu sędziów (sygn. akt I FPS 1/18), w której przyznano rację organom podatkowym, iż zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c Ordynacji podatkowej informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 ww. ustawy nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 wyżej wymienionej ustawy. Nie powinno mieć zatem decydującego znaczenia, czy przyczyna stanowiąca o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zostanie przedstawiona w zawiadomieniu w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej w postaci przywołania właściwej tej przyczynie jednostki redakcyjnej Ordynacji podatkowej (art. 70 § 6 pkt 1), czy w postaci przekazanej wprost informacji o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Niemniej jednak pomimo zapadnięcia powyższej uchwały nadal istnieją rozbieżności interpretacyjne w powyższym zakresie w orzecznictwie sądów administracyjnych, o czym DIAS poinformował Ministerstwo Finansów⁹⁶.

(akta kontroli str.: 1335-351)

8. Obszar przedawnień był przedmiotem jednej kontroli planowej obejmującej swoim zakresem *Działania podejmowane przez Urząd wobec podmiotów, których zobowiązania podatkowe zagrożone są przedawnieniem*, przeprowadzonej w 2019 r. w jednym urzędzie skarbowym. Urząd został oceniony pozytywnie

⁹⁶ Pismem z 20 maja 2020 r. nr 1401-ION-1.027.20.2020.13.EB.

z nieprawidłowościami. Nieprawidłowości polegały m.in. na: [1] niezasadnie dokonanym odpisie zaległości podatkowych na łączną kwotę 57,7 tys. zł, które faktycznie nie uległy przedawnieniu; [2] opieszałości w zakresie dokonania odpisu zaległości przedawnionych w wysokości 5 tys. zł; [3] beczynności w prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych w przypadku spraw podatkowych, w tym braku udokumentowanych prób poszukiwania majątku; [4] braku udokumentowanych działań wierzyciela w zakresie aktywnego szukania majątku w sprawach egzekucyjnych, które zostały umorzone z uwagi na bezskuteczność egzekucji; [5] błędach w kartach analizy zaległości podatkowych; [6] niekorzystaniu z informacji dostępnych w systemach informatycznych Urzędu w zakresie uzyskiwanych dochodów, posiadanych rachunków bankowych; [7] nieterminowym i niestarannym rejestrowaniu lub nierejestrowaniu w podsystemie EGAPOLTAX danych dotyczących czynności egzekucyjnych oraz przerw w biegu terminu przedawnienia w module MRP podsystemu POLTAX2B; [8] niewszczynaniu dochodzenia przez komórkę ds. karnych skarbowych pomimo złożenia zawiadomienia o naruszeniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Informacje o stwierdzonych w trakcie kontroli uchybieniach i nieprawidłowościach Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie przekazał⁹⁷ podległym jednostkom, do wykorzystania służbowego.

W okresie objętym kontrolą obszar przedawnień nie był przedmiotem zadań audytowych.

(akta kontroli str.: 1352-1367)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W IAS w 2019 r. analizowano dane dotyczące przedawnień. Prowadzono również analizy stwarzających problemy interpretacyjne przepisów prawa regulujących przedawnianie się zobowiązań podatkowych, w tym w związku z aktualną linią orzeczniczą sądów administracyjnych.

W 2020 r. analizy danych dotyczących przedawnień nie były prowadzone z uwagi na brak zasilania Hurtowni Danych WHTAX danymi w obszarze ZALEGŁOŚCI.

DIAS identyfikował przyczyny wystąpienia przedawnień oraz podejmował, w ramach nadzoru, działania mające na celu ograniczenie skali przedawniania się zobowiązań podatkowych.

IV. Uwagi i wnioski

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

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

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 Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

⁹⁷ W okresie objętym kontrolą dwukrotnie przekazano informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach, tj. przy piśmie z 26 lutego 2019 r., znak: 1401-IWW1.033.7.2019 oraz przy piśmie z 6 lipca 2020 r., znak 1401-IWW1.033.13.2020.

do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Warszawa, grudnia 2020 r.

Kontrolerzy
Agnieszka Szymaniak
Główny specjalista kontroli
państwowej

.....
podpis

Tomasz Przygodziński
Główny specjalista kontroli
państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów
Dyrektor
Stanisław Jarosz

.....
podpis