



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

LLO.410.019.01.2020

Pan  
Marek Kołaciński  
Dyrektor  
Izby Administracji Skarbowej w Łodzi

Izba Administracji Skarbowej w Łodzi  
Aleja T. Kościuszki 83

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/20/010 Egzekwowanie zaległości podatkowych

## I. Dane identyfikacyjne

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jednostka kontrolowana              | Izba Administracji Skarbowej w Łodzi, Aleja T. Kościuszki 83, 90-436 Łódź <sup>1</sup>                                                                                                                                                                                                                      |
| Kierownik jednostki kontrolowanej   | Marek Kołaciński, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi od 16 marca 2020 r.<br>W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Arkadiusz Paluszkiewicz, od 13 czerwca 2017 r. do 15 marca 2020 r.                                                                         |
| Zakres przedmiotowy kontroli        | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Monitorowanie zaległości podatkowych.</li><li>2. Dochodzenie zobowiązań podatkowych.</li><li>3. Skuteczność postępowań egzekucyjnych.</li><li>4. Przedawnienie zobowiązań podatkowych.</li></ol>                                                                   |
| 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 <sup>2</sup> .                                                                                                                                                                                                                   |
| Jednostka przeprowadzająca kontrolę | Najwyższa Izba Kontroli<br>Delegatura w Łodzi                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Kontrolerzy                         | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Maciej Kończalik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLO/150/2020 z 7 września 2020 r.</li><li>2. Piotr Rydygier, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLO/149/2020 z 7 września 2020 r.</li></ol> |

(akta kontroli str. 1–4)

<sup>1</sup> Zwanej dalej „IAS” lub „Izbą”

<sup>2</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, dalej: „ustawa o NIK”



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

### OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie monitorowanie przez Dyrektora IAS stanu zaległości podatkowych oraz jakości rozstrzygnięć podległych organów egzekucyjnych. Pozytywnie oceniono również prawidłowość i skuteczność zarządzania przez Dyrektora Izby procesem egzekwowania zaległości podatkowych, a także skuteczność działań podejmowanych w celu ograniczenia skali przedawnień zobowiązań podatkowych.

Izba rzetelnie monitorowała stan zaległości podatkowych i przekazywała raporty z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS do Ministerstwa Finansów. W 2020 r., z uwagi na brak pobrań danych do hurtowni danych WHTAX w obszarze zaległości, jak również z uwagi na panującą pandemię, ograniczono sprawozdawczość w powyższym zakresie. Identyfikowano i analizowano przyczyny zmiany wielkości zaległości podatkowych, a urzędowi skarbowym wskazywano dostrzeżone problemy z punktu widzenia skutecznego poboru i egzekucji zaległości podatkowych. Zapewniono wprowadzenie w podległych jednostkach zasad/procedur postępowania w zakresie zarządzania zaległościami.

Identyfikowano problemy związane ze stosowaniem przepisów prawa regulujących dochodzenie zaległości podatkowych. Podległym jednostkom przekazywano wytyczne i wyjaśnienia, w tym z Ministerstwa Finansów, w celu poprawy jakości rozstrzygnięć organów podatkowych. Umarzanie postępowań egzekucyjnych było przedmiotem kontroli w podległych urzędach i w ramach kontroli związanej z wnoszeniem skarg. Rzetelnie analizowano przyczyny i zasadność umarzania postępowań egzekucyjnych, wyniki analiz omawiano na naradach, wyjaśniano wątpliwości, w corocznych sprawozdaniach informowano Ministerstwo Finansów o najistotniejszych nieprawidłowościach.

Dyrektor Izby cyklicznie analizował przyczyny uchylania przez organ nadzoru postanowień naczelników urzędów skarbowych województwa łódzkiego, w tym w wyniku wniesionych zarzutów w sprawie egzekucji administracyjnej oraz skarg na czynności egzekucyjne. Wydawał także w tym zakresie stosowne wytyczne. Działania te nie okazały się skuteczne, na co wskazywał wzrost w 2019 r., w stosunku do lat 2017 – 2018, odsetka postanowień uchylających w całości zaskarżone rozstrzygnięcia i przekazujących sprawy do ponownego rozstrzygnięcia. Na wysokim poziomie utrzymywała się w okresie 2019 – I półrocze 2020 r. jakość rozstrzygnięć Dyrektora IAS jako organu odwoławczego w sprawach wniesionych przez zobowiązanych zarzutów i skarg. Świadczy o tym uchylenie przez WSA tylko jednego postanowienia Dyrektora Izby utrzymującego w mocy postanowienie naczelnika urzędu skarbowego oddalające zarzuty, przy rozpatrywanych w tym okresie przez sąd 44 skargach podatników na postanowienia organu odwoławczego.

Na koniec 2019 r. osiągnięte zostały lepsze niż zakładano mierniki efektywności działań egzekucyjnych. Na koniec marca 2020 r. niższy o 8% od planowanego był miernik efektywności egzekucji, korzystniejszy od zaplanowanego był natomiast miernik ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych.

W 2019 r. w stosunku do lat 2017 – 2018 wzrosła skuteczność egzekwowania należności podatkowych mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia. Na zbliżonym poziomie do lat wcześniejszych utrzymywał się natomiast wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych. Spadek skuteczności egzekucji w I półroczu 2020 r. spowodowany był okolicznościami

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

związanymi z wprowadzeniem z początkiem 2020 r. w urzędach skarbowych obciążonego licznymi lukami i błędami systemu Poltax2B Plus oraz z pandemią koronawirusa SARS-CoV-2.

W Izbie w 2019 r. rzetelnie analizowano skalę i przyczyny przedawniania się zobowiązań podatkowych, z uwzględnieniem problemów interpretacyjnych przepisów prawa dotyczących przedawniania się zobowiązań podatkowych. Analizy te przeprowadzano w oparciu o dane z systemu WHTAX oraz przedkładane przez naczelników podległych urzędów skarbowych półroczne informacje o przedawnionych zobowiązaniach. W ramach podejmowanych działań zaradczych w odniesieniu do zdiagnozowanych w powyższym zakresie problemów zobowiązano i wyegzekwowano od podległych urzędów skarbowych wprowadzenie pisemnych zasad regulujących obowiązki poszczególnych komórek organizacyjnych w przedmiocie monitorowania zagrożonych przedawnieniem zobowiązań podatkowych. Przekazano również podległym urzędom dokument „Dobre praktyki 2018”, w którym odniesiono się do problematyki przedawnień.

W I półroczu 2020 r. ograniczono analizę przedawnionych zobowiązań, zwalniając naczelników urzędów skarbowych z obowiązku przekazania informacji o przyczynach przedawnień. Ograniczenie to związane było z brakiem narzędzi informatycznych umożliwiających monitoring i analizę tego zagadnienia w związku z wprowadzeniem systemu Poltax 2B Plus. Ponadto, wpływ na ograniczenie badania przyczyn przedawnienia miało także wprowadzeniem stanu epidemii i zmiana priorytetów działań urzędów skarbowych określanych przez Ministra Finansów.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>4</sup> kontrolowanej działalności.**

#### **OBSZAR**

Opis stanu  
faktycznego

#### **1. Monitorowanie zaległości podatkowych**

**1.1.** W zarządzeniu Dyrektora IAS nr 48/2019 z 30 sierpnia 2019 r. *w sprawie systemu kontroli zarządczej w IAS i w podległych urzędach* zdefiniowano m.in. sposób postępowania w zakresie planowania celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem. Zgodnie z zarządzeniem sporządzane były coroczne Regionalne Plany Działalności IAS (dalej RPD), które zawierały cele określone przez Szefa KAS oraz cele zdefiniowane na poziomie Izby. W obszarze zarządzania zaległościami RPD określał mierniki, mające na celu monitorowanie skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych, tj.: w 2019 r. — RWP (Realizacja należności publicznoprawnych) i PZV (Wskaźnik przyrostu zaległości wymagalnych z deklaracji VAT), a w 2020 r. — RWP i OPZ (Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych). W dalszej kolejności przygotowywano Lokalny Plan Działalności, który wskazuje wartości mierników, skaskadowane dla poszczególnych urzędów.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że urzędy skarbowe i komórki organizacyjne IAS przekazują do komórki wsparcia zarządzania kwartalne informacje, dotyczące wykonania mierników centralnych, odpowiednio na poziomie lokalnym i regionalnym, zwane sprawozdaniami z wykonania lokalnego planu działalności. Na ich podstawie tworzony jest raport z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS, przekazywany do Ministerstwa Finansów.

Ponadto pismem z 25.03.2019 r. Dyrektor IAS wprowadził obowiązek prowadzenia stałego monitoringu w zakresie dynamiki wpływów i stanu zaległości w podatkach CIT, PIT i VAT oraz zobowiązań naczelników podległych urzędów do comiesięcznego

<sup>4</sup> Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

składania raportów. Kryteria oraz zakres monitoringu zostały określone ponadto w pismach do naczelników urzędów skarbowych z 28.03. i 5.04.2019 r.

W 2020 r. z uwagi na brak pobrań danych do hurtowni danych WHTAX w obszarze zaległości, jak również z uwagi na panującą pandemię, wstrzymano sprawozdawczość w powyższym zakresie. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że z uwagi na fakt zawarcia w planie działalności miernika OPZ *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych* monitorowany był w 2020 r. w okresach kwartalnych stan zaległości i przyczyny jego wzrostu, a informacje o przyczynach jego niewykonania naczelnicy urzędów skarbowych przekazywali w okresach kwartalnych.

Ponadto w sprawie sposobu monitorowania stanu zaległości podatkowych Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił m.in., że:

- w ramach sprawowanego nadzoru w zakresie prawidłowości i efektywności poboru należności pieniężnych i zmniejszania się zaległości podatkowych ustalono kwartalne mierniki regionalne tj.: PZB (wskaźnik przyrostu zaległości bieżących z deklaracji VAT) oraz PZV (wskaźnik przyrostu zaległości wymagalnych z deklaracji VAT), których wykonanie przez podległe urzędy skarbowe jest cyklicznie monitorowane i analizowane,

- analiza efektywności egzekucji prowadzona była przy pomocy miernika centralnego EFE, którego wartość do osiągnięcia wyznaczana była przez Ministerstwo Finansów w cyklach kwartalnych,

- monitorowaniu stanu zaległości podatkowych służyły okresowe analizy, na podstawie informacji przekazywanych przez urzędy skarbowe w ramach obowiązku stałej sprawozdawczości, dotyczące: aktywności wierzyciela (w okresach półrocznych), obszaru czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, tj. podejmowanie działań informacyjnych i dyscyplinujących (w okresach miesięcznych); obszaru udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (w okresach półrocznych) oraz obszaru przedawnionych zaległości podatkowych (w okresach półrocznych),

- w okresie 2019-2020 analizowany był zarówno stan zaległości podatkowych, ale również poddano weryfikacji przyczyny zmiany stanu wielkości zaległości podatkowych. Przeprowadzone analizy mierników, aktywności wierzyciela, udzielanych ulg, skuteczności miękkiej egzekucji, przedawnionych zobowiązań podatkowych były podstawą kierowanych do poszczególnych urzędów skarbowych raportów, w których wskazywano dostrzeżone problemy z punktu widzenia skutecznego poboru i egzekucji zaległości podatkowych.

(akta kontroli, str. 1646– 1707, 1819–1935)

W sprawie narzędzi informatycznych wykorzystywanych w procesie monitorowania stanu zaległości podatkowych, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że: „(...) wiodącym programem jest obecnie Poltax2B Plus. W procesie monitorowania i obsługi należności w urzędach skarbowych wykorzystywanych jest również wiele innych aplikacji wspomagających, (...) zmiana systemu z Poltax2B H na Poltax2B Plus spowodowała błędy w danych migrowanych do hurtowni WHTAX oraz bazy e-Orus. W hurtowni danych WHTAX, w załączniku B1a (informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty) dostępne są dane do końca grudnia 2019 r. Natomiast dane za 2020 r. dostępne są dopiero od stanu na 31 marca, przy czym można je pobrać z hurtowni WHTAX (...) Niemniej jednak dane z WHTAX w obszarze ZALEGŁOŚCI (aktualne na dzień 31.12.2019 r.) stanowiły źródło do analizy przeprowadzonej przez tutejszy Organ na podstawie zebranych danych z poszczególnych urzędów skarbowych. Mowa tu o raporcie weryfikacji i analizy działań wierzycielskich w zakresie dostępnych narzędzi prawnych za pierwsze półrocze 2020 r. (...) – analiza została przeprowadzona, a jej wyniki przesłane do urzędów skarbowych pismem z dnia 28.10.2020 r. (...). W raporcie tym zwrócono uwagę na wyjątkową sytuację

związaną z epidemią koronawirusa i zmianą zadań i czynności wierzyciela m.in. zwrócono uwagę na lawinowy wzrost ilości składanych do organów podatkowych wniosków o uzyskanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, co obiektywnie mogło przyczynić się do zmniejszenia liczby podjętych działań, które zmierzałyby do efektywnego zmniejszenia lub likwidacji zaległości podatkowych. Należy zauważyć, że wiele czynności wierzycielskich realizowanych przez organy podatkowe może być ewidencjonowana poza hurtownią WHTAX, gdyż jest ona jedynie narzędziem zbierającym dane z innych aplikacji, np. Poltax2B PLUS, w którym są rejestrowane wszystkie dokumenty przychodzące i wydawane rozstrzygnięcia. Do takich czynności należą: miękka egzekucja, nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznym, zabezpieczanie wykonania dochodzonych należności, orzekanie o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, stosowanie innych dostępnych wierzycielowi czynności, tj. występowania z wnioskami o wpis hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego oraz orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej.

Biorąc pod uwagę tempo zmian systemu Poltax2B Plus zauważyć należy, iż aktualnie istnieje dedykowany raport „WB.R.4.83 Raport przedawnień”. Narzędzia udostępnione przez Ministerstwo Finansów wykorzystywane do realizacji zadań wierzycielskich i egzekucyjnych do końca 2019 r. wystarczały do prawidłowej realizacji zadania w zakresie monitorowania stanu zaległości podatkowych w urzędach skarbowych. Natomiast przejściowe problemy, które wystąpiły w związku z wdrożeniem od 12.01.2020 r. Poltax2B Plus nie mogły być rozwiązane przez zastosowanie innych aplikacji lokalnych. (...) obecnie większość występujących w pierwszej wersji Poltax2B Plus nieprawidłowości została usunięta, a zakres funkcjonalności programu jest sukcesywnie rozwijany. Nowe rodzaje raportów udostępniane w programie oraz fakt wprowadzenia centralnych kart kontowych pozwala na skuteczniejsze monitorowanie należności i zaległości niż przed wdrożeniem Poltax2b Plus. W celu usprawnienia realizacji zadań w obszarze egzekucji administracyjnej oraz w innych obszarach, w tym dotyczących spraw wierzycielskich tutejszy Organ prowadzi działania w celu zaimplementowania zarówno w Izbie jak i w urzędach skarbowych województwa łódzkiego nowego narzędzia, tj. aplikacji K@WA.

Natomiast tematyka przedawnień jest przedmiotem przeprowadzanych cyklicznie w okresach półrocznych analiz wykorzystywania narzędzi prawnych mogących przyczynić się do zmniejszenia lub likwidacji zaległości podatkowych. Powyższe analizy obejmują swoim zakresem ocenę ogólnego kształtowania się sumy zaległości wymagalnych oraz stopień realizacji w podległych jednostkach zadań mających na celu zwiększenie skuteczności dochodzenia należności podatkowych. Proces analizy przyczyn przedawnień w 2019 r. był dokonywany poprzez zbieranie danych z podległych urzędów w okresach półrocznych. Obowiązek przekazywania danych w tym zakresie został nałożony na podległe jednostki pismem z dnia 03.10.2016 r., (...). Przy sporządzaniu wewnętrznej analizy danych w zakresie przyczyn przedawnień wykorzystywano hurtownię WHTAX w zakresie kwot zaległości wymagalnych oraz na pozyskanych informacjach z poszczególnych urzędów skarbowych. Natomiast w celu opracowania wewnętrznych podsumowań wykorzystywano hurtownię WHTAX w zakresie kwot zaległości wymagalnych oraz dedykowane do tejże analizy arkusze kalkulacyjne i zestawienia (...). Z uwagi na zaistniałą sytuację związaną z wprowadzonym w marcu 2020 r. stanem epidemii oraz wielokrotny wzrost ilości wniosków o udzielenie ulg podatkowych obowiązek sprawozdawczy w zakresie przedawnień został pismem z dnia 29.06.2020 r. zawieszony. Istotne z punktu widzenia analizowanej problematyki było również zawieszenie sprawozdawczości na szczeblu ogólnopolskim, a także fakt,



że z Ministerstwa Finansów płynęły różnymi kanałami sygnały wskazujące na zmianę priorytetów działań urzędów skarbowych.”

(akta kontroli, str. 1646–1652)

IAS, a wcześniej Izba Skarbowa w Łodzi, przekazywały do podległych urzędów procedury/wytoczne/zalecenia dotyczące prowadzenia przez naczelników urzędów skarbowych kontroli terminowości zapłaty należności podatkowych. Pismem Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 14.07.2016 r., zobowiązano organy podatkowe do opracowania i wdrożenia zasad/procedur postępowania w zakresie zarządzania zaległościami, uwzględniających m.in. odpowiednio wcześnie podejmowanie działań celem efektywniejszej likwidacji przyszłych i istniejących zaległości podatkowych; realizacja tego zobowiązania była monitorowana – urzędy skarbowe takie procedury wprowadziły. Pismem z .01.2018 r. przekazano do urzędów skarbowych wyniki prac powołanego przez Dyrektora IAS zespołu do spraw wierzycielskich, w postaci propozycji działań i dokumentów zatytułowanych „Dobre praktyki 2018”, mających na celu zapobieganie wzrostowi zaległości oraz skutecznego zarządzania zaległościami. Zwrócono m.in. uwagę, że działania winny być skoncentrowane na skutecznym dyscyplinowaniu podatników do wypełniania zobowiązań podatkowych, a w sprawach o dużym stopniu ryzyka nie można dopuszczać do opóźniania właściwych czynności egzekucyjnych.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że:

- efektem prac ww. zespołu było również ustalenie dwóch mierników regionalnych: PZB<sup>5</sup> oraz PZV<sup>6</sup>, których wykonanie przez podległe urzędy skarbowe było cyklicznie monitorowane i analizowane;
- w ramach sprawowanego nadzoru wprowadzono narzędzia mające związek z kontrolą terminowości zapłaty należności podatkowych, tj. system monitorowania efektywności miękkiej egzekucji oraz analizę polityki ulgowej;
- dokonywano w tutejszej Izbie również cyklicznych weryfikacji działań wierzycielskich w zakresie dostępnych narzędzi prawnych, tj. nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności, wydawanie decyzji o zabezpieczeniu, czy orzekanie o odpowiedzialności osób trzecich;
  - na podstawie zebranych informacji i danych w zakresie zarządzania zaległościami dokonywano całościowej analizy, a jej wyniki były następnie przekazywane do poszczególnych urzędów skarbowych, przy czym każdy taki raport zobowiązywał naczelników do wnikliwego analizowania zaległości pod kątem ich struktury oraz wielkości w odniesieniu do liczb i rodzaju działań podejmowanych przez wierzyciela w celu zmniejszenia zaległości;
  - w 2020 r. obowiązek sprawozdawczy za I półrocze w zakresie polityki ulgowej i przedawnionych zobowiązań został zawieszony; pomimo tego została przeprowadzona i przesłana do urzędów skarbowych weryfikacja i analiza działań wierzycielskich w zakresie dostępnych narzędzi prawnych;
- działania organu nadzoru w zakresie polityki dotyczącej zarządzania zaległościami to również doraźne konsultacje telefoniczne, spotkania robocze, narady instruktażowo-szkoleniowe, zgłoszenia robocze grupom eksperckim, czy też pisma kierowane do danego organu podatkowego w indywidualnych sprawach;
- niezależnie od przekazywanych w ramach nadzoru procedur/zaleceń do podległych urzędów, zadania i obowiązki wierzyciela w zakresie kontrolowania terminowości zapłaty należności podatkowych wynikają wprost z przepisów prawa

<sup>5</sup> wskaźnik przyrostu zaległości bieżących z deklaracji VAT

<sup>6</sup> wskaźnik przyrostu zaległości wymagalnych z deklaracji VAT

m.in. z rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>7</sup>, czy z u.p.e.a.<sup>8</sup>

(akta kontroli, str. 796, 837–841, 854–859, 890-900, 1616–1625)

Wytyczne dotyczące działań informacyjnych, tj. działań podejmowanych w ramach egzekucji miękkiej, były przekazane do urzędów skarbowych w 2015 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi. Przekazano z rekomendacją do wdrożenia i stosowania opracowanie pod nazwą Model działań przedegzekucyjnych w ramach miękkiej egzekucji. Dyrektor Izby Skarbowej wprowadził również comiesięczny obowiązek sprawozdawczy w zakresie działań miękkiej egzekucji. Przy piśmie z 5 grudnia 2018 r. IAS przekazała do urzędów skarbowych w ramach dokumentu „Dobre praktyki 2018” m.in. wzory dokumentów do wykorzystania w ramach realizacji zadań z zakresu miękkiej egzekucji. W 2018 r. w ślad za dyspozycją Ministerstwa Finansów Dyrektor IAS zalecił podległym urzędom skarbowym wykorzystywanie technik behawioralnych pod postacią pism informacyjnych („o przeoczeniu z elementami ostrzeżenia”) oraz doprecyzował sposób przedstawiania danych w sprawozdawczości. IAS sporządziła analizę działań podległych urzędów w zakresie miękkiej egzekucji za 2019 r.

(akta kontroli, str. 1567, 1936–1950)

W wyniku przeprowadzonych audytów, przedstawionych w dalszej części wystąpienia, m.in. zalecono intensyfikację działań zmierzających do likwidacji zaległości podatkowych poprzez skuteczne i efektywne wykorzystanie różnych form aktywności wierzyciela, w tym miękkiej egzekucji oraz wzmocnienie nadzoru w tym zakresie.

W Harmonogramie działań urzędów skarbowych przed uruchomieniem Poltax2B Plus, przekazanym do IAS przez Ministerstwo Finansów przy piśmie z 29.11.2019 r., zamieszczono uwagę, że RNP w Portal2B Plus czasowo będzie nieobsługiwany. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że w trakcie prowadzonych przez ekspertów telekonferencji organizowanych przez Ministerstwo Finansów dla pracowników urzędów skarbowych zgłaszano występujące problemy, w tym brak modułu RNP; braki niektórych funkcjonalności mogły być usunięte jedynie przez wykonawcę programu.

(akta kontroli, str. 961–997)

IAS przekazała do podległych urzędów skarbowych otrzymane z Ministerstwa Finansów wytyczne, zawarte w pismach:

- z 13 czerwca 2018 r., w którym Ministerstwo wskazało postępowania, które powinny zostać objęte szczególnym nadzorem, tj. postępowania w których: po 60 dniach licząc od dnia wpływu tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego nie wszczęto egzekucji; przez okres dłuższy niż 6 miesięcy nie podjęto czynności egzekucyjnych; dokonano zajęcia ruchomości, a pomimo braku wpłaty po 60 dniach licząc od dnia zastosowania tego środka egzekucyjnego organ egzekucyjny nie uruchomił sprzedaży nieruchomości; liczba dni pomiędzy datą końca okresu sprawozdawczego, a datą wpływu tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego jest większa niż 3650;
- z 10 lipca 2018 r., w którym Ministerstwo przekazało wytyczne co do sytuacji, w których możliwe jest umarzanie postępowań egzekucyjnych jako bezskutecznych; podkreślało również konieczność przeprowadzenia, każdorazowo przed umorzeniem postępowania egzekucyjnego ze względu na jego bezskuteczność, kalkulacji stwierdzającej, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;

<sup>7</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2020 r. (tj. Dz. U. z 2020 r., poz. 1294)

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2020 r., poz. 1427 ze zm.), zwana „u.p.e.a.”

o zajęcie stanowiska w ww. sprawach zwrócił się do Ministerstwa Dyrektor IAS pismem z 26 lutego 2018 r.

(akta kontroli, str. 618–621, 912–920)

W trakcie audytów przeprowadzonych w 2018 i 2019 r. w dwóch urzędach skarbowych badano m.in. skuteczności działań egzekucji miękkiej. W obu urzędach przeprowadzano z zobowiązanymi rozmowy telefoniczne i wysyłano pisma behawioralne, ponadto w jednym urzędzie wysyłano e-maile, sms-y i prowadzono rozmowy bezpośrednie. W jednym urzędzie stwierdzono intensyfikację działań w ramach egzekucji miękkiej. W drugim urzędzie, biorąc pod uwagę niewielką liczbę podejmowanych czynności zalecono intensyfikację działań w ramach egzekucji miękkiej.

(akta kontroli, str. 454–480, 500–520)

IAS przeprowadziła analizę działań podległych urzędów skarbowych w zakresie orzekania odpowiedzialności osób trzecich w 2018, a jej wyniki przedstawiła w piśmie z 21 września 2019 r. Wskazano na niezadowalającą aktywność urzędów skarbowych w tym zakresie. Krytycznie oceniono podejmowanie działań głównie w II półroczu a nawet w ostatnim miesiącu przed upływem terminu przedawnienia, wskazano na konieczność podejmowania postępowań z uwzględnieniem odpowiedniego czasu do ich przeprowadzenia. Zdiagnozowany problem został omówiony na naradzie roboczej z kierownikami komórek wierzycielskich 24 września 2019 r.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że:

- działalność podległych urzędów w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podlega stałemu nadzorowi IAS, wyniki analiz przekazywane są do podległych jednostek, a także omawiane na naradach i spotkaniach roboczych z przedstawicielami urzędów skarbowych, zwracana była uwaga m.in. na stwierdzone braki w zgromadzonym materiale dowodowym, na interpretację stosowanych przepisów ze wskazaniem właściwego trybu postępowania oraz na ograniczenia czasowe dla podjęcia stosownych działań;
- ustalono przyczyny zróżnicowanej aktywności urzędów skarbowych w tym zakresie i powodów niepodjęcia takich postępowań, w tym: brak ekonomicznego uzasadnienia do wszczęcia postępowania - wysokie koszty przeprowadzenia postępowania, przekraczające wysokość dochodzonej zaległości, ujawnienie zaległości podatkowej na skutek wydania decyzji wymiarowej na krótki czas przed przedawnieniem prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej, objęcie odpowiedzialnością osób trzecich bez stałego adresu miejsca zamieszkania, brak dostatecznych zasobów kadrowych;
- nie istnieje żadne konkretne narzędzie pozwalające na formalny monitoring zagadnienia we wskazanym wyżej obszarze, które służyć mogłoby ocenie zasadności odstąpienia przez organ pierwszej instancji od działań zmierzających do orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich lub następców prawnych. Z racji specyfiki tych postępowań IAS sprawuje nadzór głównie nad poziomem aktywności wierzycieli, ale przy zachowaniu zasady racjonalności działań, eliminującej przypadki całkowicie nieefektywnych postępowań;
- co do zagadnienia monitorowania efektów decyzji o odpowiedzialności osób trzecich zwrócić należy uwagę, że zaległość dochodzona w związku z wydaną decyzją może zostać pokryta zarówno przez podmiot główny, jak i każdą osobę trzecią, co sprawia, że badanie efektywności tego narzędzia, w tym skuteczności egzekucyjnej wyłącznie na płaszczyźnie samych osób trzecich może dać wynik fałszywy (nieskuteczna egzekucja wobec osoby trzeciej, ale pokrycie zaległości przez podmiot główny). Z uwagi na powyższe, nie dokonuje się analiz ukierunkowanych jedynie na skuteczność egzekucji, kierowanej do osób trzecich, na

rzecz szeroko zakrojonej analityki służącej monitoringowi likwidacji zaległości jako takiej.

(akta kontroli, str. 1626–1645)

W sprawie analiz wpływu technik informatycznych na realizację zadań wierzycieli Z-ca Dyrektora wyjaśnił, że: „(...) Izba co do zasady takich weryfikacji nie przeprowadzała. Jednakże w przekazanych procedurach/zaleceniach wskazywała na potrzeby umożliwienia dostępów poszczególnym pracownikom do różnych systemów wspomagających pracę i wykonywanie zadań przez wierzyciela. Tutejsza Izba wychodziła z przekonania, iż dostępność do różnych aplikacji, systemów pomocniczych umożliwi wierzycielowi jak najlepsze wykonywanie powierzonych zadań i czynności. Wdrożenie Poltax2BPlus, dzięki wprowadzeniu funkcjonalności Centralnej Karty Kontowej, pozwoliło na podgląd stanu rozrachunków podatników w innych urzędach skarbowych, co stanowi znaczne ułatwienie w dostępie do danych o podmiotach spoza właściwości danego urzędu skarbowego. Powyższe rozwiązanie wyeliminowało konieczność występowania do innych organów podatkowych o udzielenie informacji w zakresie rozliczeń danego podatnika przy realizacji takich zadań jak m.in. dokonywanie zwrotów nadpłat (zostało wyeliminowane niebezpieczeństwo dokonania zwrotu w sytuacji, gdy w innym urzędzie skarbowym podatnik posiada zaległości), ustalanie stanu zaległości dla potrzeb kompleksowej oceny sytuacji w zakresie rozliczeń podatnika czy też wydawanie zaświadczeń o niezaleganiu. Ponadto rozwój technik informatycznych, a w szczególności udostępnienie wierzycielom oraz organom egzekucyjnym narzędzi informatycznych na przestrzeni ostatnich lat istotnie przyczyniły się do usprawnienia i przyspieszenia ich pracy, poprzez ułatwienie dostępu do danych o sytuacji majątkowej podatników, czy udostępnienie elektronicznej obsługi zajęć wierzytelności z rachunków bankowych.”

(akta kontroli, str. 1646–1652)

Stan należności z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa wynosił: 4 747 376,6 tys. zł, w tym zaległości 4 356 017,7 tys. zł na koniec 2017 r.; 5 079 395,3 tys. zł, w tym zaległości 4 648 227,0 tys. zł na koniec 2018 r.; 5 096 596,6 tys. zł, w tym zaległości 4 575 760,6 tys. zł na koniec 2019 r.; 5 219 696,8 tys. zł, w tym zaległości 4 563 206,1 tys. zł na dzień 31 marca 2020 r. i 4 947 704,7 tys. zł, w tym 4 285 263,8 tys. zł na dzień 30 czerwca 2020 r.

Zaległości podatkowe na koniec 2018 r. były o 6,7% wyższe w porównaniu do stanu na koniec 2017 r., na koniec 2019 r. o 1,6% niższe w porównaniu do stanu na koniec 2018 r., na koniec I kwartału 2020 r. o 0,3% mniejsze niż na koniec 2019 r., a na koniec II kwartału 2020 r. o 6,1% mniejsze w porównaniu do stanu na koniec I kwartału 2020 r.

Udział zaległości w podatku od towarów i usług w zaległościach podatkowych wynosił 82,6% na koniec 2017 r., wzrósł do 83,2% na koniec 2018 r., zmniejszył się do 83,0% na koniec 2019 r., wzrósł do 86,1% na koniec I kwartału i zmniejszył się do 81,1% na koniec II kwartału 2020 r.

(akta kontroli, str. 193–195)

Kwota zaległości podatkowych, dla których okres do upływu terminu przedawnienia był krótszy niż sześć miesięcy, wynosiła: 263 294,9 tys. zł na koniec 2017 r.; 571 499,1 tys. zł na koniec 2018 r. (wzrost o 117,1% w porównaniu do stanu na koniec 2017 r.), 1 067 429,5 tys. zł na koniec 2019 r. (wzrost o 86,8% w porównaniu do stanu na koniec 2018 r.), 435 770,7 tys. zł 31 marca 2020 r. (zmniejszenie o 59,2% w porównaniu do stanu na koniec 2019 r.) i 127 778,1 tys. zł 30 czerwca 2020 r. (zmniejszenie o 70,7% w porównaniu do stanu z 31 marca 2020 r.).

(akta kontroli, str. 193, 196–199)



W sprawie przyczyn powyższych zmian stanu zaległości podatkowych, dla których okres do upływu terminu przedawnienia był krótszy niż sześć miesięcy, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że:

- porównywanie sumy zaległości, dla których okres do upływu terminu przedawnienia był krótszy niż sześć miesięcy według stanu na koniec roku z danymi według stanu na koniec I i II kwartału kolejnego roku nie daje obiektywnego obrazu tendencji zmian poziomu tych zaległości;

- na spadek sumy zaległości ze zbliżającym się terminem przedawnienia w I i II kwartale 2020 r. w stosunku do końca roku 2019 istotny wpływ miał znaczący wzrost sumy zaległości przedawnionych w tym samym okresie — w I półroczu 2020 r. doszło do przedawnienia zobowiązań podatkowych w łącznej kwocie 798 719,4 tys. zł, podczas gdy w porównywalnym okresie 2019 r. była to kwota 281 528,8 zł;

- przyczyną przyrostu sumy zaległości podatkowych ze zbliżającym się okresem przedawnienia w 2019 r., a w konsekwencji wzrostu sumy zaległości przedawnionych w I półroczu 2020 r. był przyrost ogólnej sumy zaległości wymagalnych wynikających z ujawnionych oszustw podatkowych za rok 2013 (917 941,8 tys. zł w tym 93,7% stanowiły zaległości w VAT) i rok 2014 (1 367 420,1 tys. zł, w tym 79% stanowiły zaległości w VAT); zaległości z tytułu VAT wynikały z decyzji wymiarowych, ich wzrost wiąże się z większą liczbą wyłudzeń i zwiększoną wykrywalnością dużych nieprawidłowości i oszustw podatkowych w latach 2013–2014; zaległości wynikające z ujawnionych oszustw podatkowych są trudne, a często wręcz niemożliwe do wyegzekwowania, szczególnie od zobowiązanych, którzy jako miejsce prowadzenia działalności wskazują tzw. „wirtualne biura”, a także podmiotów, które nie ujawniły w KRS aktualnej siedziby lub zgłosiły nieprawdziwe dane; egzekucja tych zaległości często okazuje się nieskuteczna, co wiąże się w dalszej konsekwencji ze wzrostem sumy zaległości przedawnionych;

- wzrost ujawnionych uszczupień podatkowych za lata 2013 i 2014 przełożył się na wzrost sumy zaległości, dla których zbliżał się termin przedawnienia w latach 2018–2019, a w konsekwencji wzrost sumy zaległości przedawnionych w I kwartale 2020 r. Odpisanie z kart kontowych urzędów skarbowych zaległości przedawnionych o znacznej wartości w I kwartale 2020 r. doprowadziło do spadku sumy zaległości ze zbliżającym się terminem przedawnienia w II kwartale 2020 r. Największy wpływ na spadek sumy zaległości, dla których okres do upływu terminu przedawnienia był krótszy niż sześć miesięcy, wykazanej na dzień 30.06.2020 r., miało odpisanie z kart kontowych US Łódź – Polesie przedawnionych zaległości w podatku VAT firmy (...) Sp. z o.o. za lata 2013–2014 w kwocie 197 769 tys. zł. Zaległości te zostały odpisane z kart kontowych 1.04.2020 r., a więc były uwzględnione w sumie zaległości ze zbliżającym się terminem przedawnienia na dzień 31.03.2020 r., natomiast w II kwartale 2020 r. zwiększyły sumę zaległości przedawnionych.

(akta kontroli, str. 543–555)

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że w ramach działań zaradczych podejmowanych w odniesieniu do zidentyfikowanych problemów/barier utrudniających sprawne dochodzenie zaległych należności podatkowych, cyklicznie poddawano analizie kwestie zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz weryfikowano działania podległych jednostek w zakresie dostępnych narzędzi prawnych, tj. nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności, wydawanie decyzji o zabezpieczeniu, czy orzekaniu o odpowiedzialności osób trzecich. Na podstawie szeregu zebranych informacji i danych w zakresie zarządzania zaległościami dokonywano całościowej analizy procesu dochodzenia należności podatkowych, których wynikiem było kierowanie szeregu pism do podległych jednostek zawierających wytyczne, wyjaśnienia i informacje.

(akta kontroli, str. 543–550)

W IAS identyfikowano, analizowano i podejmowano działania zaradcze w odniesieniu do zidentyfikowanych problemów utrudniających sprawne dochodzenie zaległych należności podatkowych. W zakresie tym m.in.:

– Dyrektor IAS decyzją z 15.12.2017 r. powołał zespół merytoryczny w zakresie spraw wierzycielskich, który opracował dokument „Dobre praktyki 2018”, zawierający propozycje dotyczące organizacji wybranych procesów (m.in. monitoringu zaległości, uszczelniania rejestracji, akcji informacyjnych, wymiany doświadczeń), dokumentów sporządzanych przy ich realizacji, działań mających na celu skuteczne zarządzania zaległościami i zapobieganie ich wzrostowi. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że ww. dokument został przekazany w styczniu 2018 r. do urzędów skarbowych.

– W latach 2017-2019 Dyrektor IAS kierował do naczelników podległych jednostek pisma zawierające wytyczne, wyjaśnienia i informacje dotyczące zarządzania zaległościami podatkowymi i dochodzenia tych zaległości. W 2016 r., wytyczne, wyjaśnienia i informacje w tym zakresie kierował do naczelników urzędów skarbowych Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, który w piśmie z 15.06.2016 r. zobowiązał podległe urzędy skarbowe do wprowadzenia pisemnych zasad regulujących obowiązki poszczególnych komórek organizacyjnych w przedmiocie przedawniania się zobowiązań podatkowych, a w piśmie z 14.07.2016 r. zobowiązał organy podatkowe do opracowania i wdrożenia pisemnych zasad/procedur postępowania w zakresie zarządzania zaległościami, w tym przedawnień, zalecił m.in. odpowiednio wczesne podejmowanie działań zmierzających do likwidacji zaległości podatkowych, w tym poprzez stosowanie w szerszym zakresie narzędzi prawnych, jak np. zabezpieczanie wykonania dochodzonych należności.

W piśmie Dyrektora IAS z 20.11.2017 r. do naczelników urzędów skarbowych przedstawiono wyniki weryfikacji wykonania zaleceń zawartych w ww. piśmie z 14.07.2016 r., wskazano na niezadowalającą efektywność działań wierzycielskich, świadczącą o nienależytym wykorzystywaniu dostępnych wierzycielowi narzędzi prawnych oraz zwrócono uwagę na konieczność odpowiednio wczesnego podejmowania działań służących efektywniejszej likwidacji przyszłych i istniejących zaległości podatkowych. W piśmie Dyrektora IAS z 28.03. 2019 r. do naczelników urzędów skarbowych, stwierdzono, że w dalszym ciągu uzyskane wyniki nie są zadowalające, wskazano na konieczność stosowania w większym zakresie dostępnych narzędzi prawnych, zobowiązano podległe jednostki do przeprowadzenia analizy działań w zakresie monitoringu i zarządzania zaległościami podatkowymi, aby w możliwie największym stopniu doprowadzić do efektywnej ich likwidacji.

(akta kontroli, str. 547, 556–593)

Ponadto Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że działania zaradcze IAS jako organu nadzoru przejawiały się również w doraźnych konsultacjach telefonicznych, organizowanych spotkaniach roboczych, naradach instruktażowo-szkoleniowych, zgłaszaniu problemów do omówienia na telekonferencjach organizowanych przez Ministerstwo Finansów, pismach kierowanych do danego organu podatkowego w indywidualnych sprawach, pismach kierowanych do Ministerstwa Finansów odnośnie interpretacji przepisów prawa regulujących dochodzenie zaległości podatkowych, których stosowanie budziło wątpliwości.

(akta kontroli, str. 543–550)

Zagadnienia odnoszące się do problematyki związanej z egzekucją zaległości podatkowych były przedmiotem kontroli przeprowadzonych w podległych jednostkach przez Wydział Kontroli Wewnętrznej IAS. W okresie 2019-2020 (do 30 czerwca) przeprowadzono kontrole w czterech urzędach skarbowych w temacie „Prawidłowość przebiegu procesu egzekucyjnego oraz rejestrowania zdarzeń

w EGAPOLTAX” oraz w jednym urzędzie w temacie „Czas trwania niezakończonych postępowań egzekucyjnych w podatkowych tytułach wykonawczych”. Działania naczelników urzędów skarbowych, w zakresie objętym kontrolą, oceniono pozytywnie pomimo stwierdzonych nieprawidłowości bądź uchybień, dotyczących m.in. zwłoki w podejmowaniu czynności egzekucyjnych sięgającej powyżej 180 dni, opieszałości w podejmowaniu działań mających na celu wszczęcie egzekucji, braku podejmowania działań zmierzających do zastosowania środka egzekucyjnego do rachunku bankowego, zwłoki w wydaniu postanowienia w sprawie umorzenia należności w tytułach wykonawczych, w których nastąpiło przedawnienie.

W wystąpieniach pokontrolnych Dyrektor IAS zobowiązał naczelników skontrolowanych urzędów skarbowych m.in. do: zapobiegania przerwom pomiędzy dokonywaniem kolejnych czynności egzekucyjnych oraz wyeliminowania przypadków przewlekłości lub pozostawiania spraw bez nadania im biegu, zwiększenia efektywności postępowań egzekucyjnych, w szczególności poprzez aktywne poszukiwanie składników majątkowych, usprawnienia procesu wszczynania egzekucji, bezzwłocznego kończenia postępowań egzekucyjnych w przypadku zaistnienia przesłanek, pełnego wykorzystania posiadanych lub pozyskanych informacji o składnikach majątku zobowiązanych, pełnego wykorzystania dostępnych raportów, umożliwiających bieżące monitorowanie pracy organu egzekucyjnego analizowania zasadności prowadzenia postępowań egzekucyjnych, które nie przynoszą wymiernych efektów, zwiększenia nadzoru nad prawidłową realizacją zadań w zakresie obejmującym skontrolowane zagadnienia.

(akta kontroli, str. 214–320, 321–346)

W 2019 r. monitorowana była realizacja zaleceń wydanych po przeprowadzonych w 2018 r. kontrolach w trzech urzędach skarbowych w temacie: „Zasadność działań podejmowanych w zakresie umarzania postępowań egzekucyjnych”. Zalecenia te dotyczyły m.in.: usprawnienia procesu zamykania w podsystemie EGAPOLTAX tytułów wykonawczych, które na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji podlegają umorzeniu, jak również zapobiegania powstawaniu opóźnień w ich umarzaniu, właściwego dokumentowania w aktach sprawy, faktu wysłania postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego do zobowiązanego, objęcia kontrolą funkcjonalną obszarów, w których stwierdzono uchybienia.

W 2019 r. Wydział Kontroli Wewnętrznej, po dokonaniu analizy informacji przekazanych przez naczelników skontrolowanych urzędów skarbowych o podjętych działaniach i rezultatach wdrożenia zaleceń, wnioskował o uznanie podjętych działań za skuteczne.

(akta kontroli, str. 347–415)

W 2019 r. zakończono monitoring realizacji zaleceń wydanych po kontroli przeprowadzonej w 2017 r. przez Wydział Kontroli Wewnętrznej w Dziale Egzekucji Administracyjnej w temacie: „Terminowość i prawidłowość postępowań prowadzonych w sprawach uregulowanych ustawą z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji”. Działania ww. Działu oceniono pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości, tj. m.in.: długotrwałego prowadzenia postępowań, braku dokumentowania czynności podejmowanych w toku prowadzonego postępowania, nieprecyzyjnego określania przyczyn niezakończonych spraw w terminie, braku udokumentowania sprawowania przez kierownika komórki monitoringu w zakresie terminowości załatwiania spraw przydzielonych pracownikom. Dyrektor IAS zobowiązał kierownika Działu Egzekucji Administracyjnej do wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości. Wydział Kontroli Wewnętrznej po analizie informacji Kierownika Działu Egzekucji o podjętych działaniach i rezultatach wdrożonych zaleceń pokontrolnych wnioskował o uznanie podjętych działań za skuteczne.

(akta kontroli, str. 416–450)

Do zrealizowania w 2020 r. pozostały zaplanowane kontrole w zakresie: „Prawidłowość przebiegu procesu egzekucyjnego oraz rejestrowania zdarzeń w EGAPOLTAX” – w dwóch urzędach skarbowych i „Prawidłowość działań podjętych w celu weryfikacji zasadności istnienia »otwartych« tytułów wykonawczych, co do których okres od wszczęcia postępowania trwał co najmniej 10 lat” – w jednym urzędzie skarbowym.

(akta kontroli, str. 451–452)

W latach 2018-2020 (do 2 października) Ministerstwo Finansów nie przeprowadzało w IAS ani w podległych jej urzędach kontroli w zakresie zagadnień odnoszących się do problematyki związanej z egzekucją zaległości podatkowych.

(akta kontroli, str. 453)

W sprawie sposobu wykorzystania ustaleń ww. kontroli, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że stwierdzone przypadki nieprawidłowości były sporadyczne i nie stanowiły poważnego zagrożenia dla procesu efektywnej egzekucji zaległości podatkowych, w związku z czym wyniki kontroli nie zostały potraktowane jako przesłanka do wydania odrębnych rekomendacji lub wytycznych dla podległych jednostek; odstępianie od formułowania dodatkowych wytycznych i zaleceń spowodowane było również znaczącymi utrudnieniami w pracy komórek egzekucyjnych spowodowanymi w pierwszym kwartale 2020 r. wprowadzeniem Poltax2B Plus, a następnie wprowadzeniem stanu epidemii; obecnie (w szczególności w związku z otrzymaniem wystąpienia pokontrolnego po kontroli w US w Rawie Mazowieckiej) trwają prace nad wprowadzeniem okresowej sprawozdawczości wewnętrznej monitorującej pracę komórek egzekucyjnych; wyniki audytu przeprowadzonego w 2018 r. wskazywały, że podejmowane przez IAS działania w postaci zaleceń i rekomendacji „Dobre praktyki 2018” były wystarczające i nie stwierdzono problemów nadzorczych w tym zagadnieniu, a dostrzeżone uwagi, co do pracy audytowanego urzędu, zostały poruszone na naradach z podległymi urzędami skarbowymi.

(akta kontroli, str. 543–550, 622)

Zagadnienia związane z problematyką egzekucji zaległości podatkowych były przedmiotem audytu wewnętrznego — zadania audytowe pt.: „Funkcjonowanie procesu zarządzania zaległościami” zostały zrealizowane w 2018 r. w IAS i w Pierwszym Urzędzie Skarbowym Łódź-Górna oraz w 2019 r. w IAS i w Urzędzie Skarbowym w Wieluniu; w 2020 r. zadania audytowe w ww. zakresie nie były planowane ani realizowane.

Audytory w sprawozdaniach z ww. audytów pozytywnie ocenili działania komórek IAS — Wydziału Spraw Wierzycielskich i Rachunkowości Podatkowej oraz Działu Egzekucji Administracyjnej. W dwóch urzędach skarbowych w związku ze stwierdzonymi uchybienia wydano zalecenia dotyczące m.in. zaktualizowania instrukcji wewnętrznych dotyczących procesów realizowanych w komórce wierzycielskiej, intensyfikacji działań zmierzających do likwidacji zaległości podatkowych poprzez skuteczne i efektywne wykorzystanie różnych form aktywności wierzyciela, wzmocnienia nadzoru kierownika komórki egzekucyjnej Urzędu nad wykonaniem miernika CTN oraz kierownika komórki wierzycielskiej nad wykonaniem mierników lokalnych.

Wydane zalecenia zostały zrealizowane, a podjęte działania przez naczelników urzędów, Referat Audytu Wewnętrznego uznał za odpowiednie.

(akta kontroli, str. 453– 523, 940–943)

Organy egzekucyjne w 2019 r. zostały zobligowane przez IAS, na polecenie Ministerstwa Finansów, do monitorowania za pomocą skryptów .sql postępowań egzekucyjnych, w których:



- po 60 dniach licząc od dnia wpływu tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego nie wszczęto egzekucji,
- przez okres dłuższy niż 6 miesięcy nie podjęto czynności egzekucyjnych,
- liczba dni pomiędzy datą końca okresu sprawozdawczego, a datą wpływu tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego jest większa niż 3650 (dla tytułów niezakończonych i niezawieszonych na koniec okresu sprawozdawczego).

W przekazanych do Ministerstwa Finansów wyników weryfikacji pracy działów egzekucyjnych Dyrektor IAS wskazał, że udostępnienie ww. skryptów pozwoliło organom egzekucyjnym na sprawne przeszukanie bazy EGAPOLTAX oraz łatwe wytypowanie postępowań egzekucyjnych wymagających weryfikacji i szczególnego nadzoru oraz że w stosunku do poprzedniego sprawozdania wg stanu z 4 lipca 2018 r. wystąpiła znacząca poprawa we wszystkich analizowanych obszarach.

(akta kontroli, str. 543–550, 597–621)

**1.2.** Przed wdrożeniem Poltax 2B Plus Ministerstwo Finansów zwróciło się do dyrektorów izb administracji skarbowej o przekazanie ewentualnych pytań z zakresu zadań ujętych w *Harmonogramie działań urzędów skarbowych przed uruchomieniem Poltax2B Plus*.

Naczelnicy 16 podległych urzędów na prośbę Dyrektora Izby, przekazali do IAS pytania i uwagi do ww. harmonogramu, które w dniu 6.12.2019 r. zostały przekazane do Ministerstwa Finansów.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił m.in., że:

- przekazane 6.12.2019 r. do Ministerstwa Finansów zagadnienia były następnie poruszane w trakcie telekonferencji przedwdrożeńowych prowadzonych przez ekspertów biznesowych dla pracowników urzędów skarbowych;
- Ministerstwo Finansów nie kierowało do IAS zapytań dotyczących potrzeb i oczekiwań z zakresu funkcjonalności systemu;
- wdrożenie Poltax2b Plus było elementem szerszego projektu pod nazwą „Witraz”, który uwzględniał między innymi zmiany w zakresie regulacji prawnych, w tym zmianę brzmienia art. 62 Ordynacji podatkowej<sup>9</sup>, drugim elementem projektu było wprowadzenie centralnych kart kontowych podatników. W celu określenia wymogów dotyczących funkcjonalności, które powinny być dostępne w aplikacji, powołano do współpracy ekspertów biznesowych wdrożenia, którymi byli pracownicy urzędów skarbowych posiadający wiedzę z zakresu działania Poltax2b H. Eksperti biznesowi współpracowali z realizującymi projekt pracownikami Ministerstwa Finansów. Nowy program, oprócz obsługi centralnych kart kontowych miał posiadać te same funkcjonalności co wcześniej stosowany Poltax2b H.

(akta kontroli, str. 989–997, 1708–1755)

W sprawie wpływu wdrożenia Poltax2B Plus na zarządzanie zaległościami i wykonywanie zadań wierzycielskich, Z-ca Dyrektora wyjaśniła m.in., że:

„Jedną z najistotniejszych zmian (...) było utworzenie centralnych kart kontowych podatników, (...) Przed wprowadzeniem Poltax2B Plus zgromadzenie pełnej informacji o rozliczeniach podatnika wymagało weryfikacji stanu kont podatkowych we wszystkich urzędach skarbowych właściwych dla podatnika w latach ubiegłych. Obecnie każdy naczelnik urzędu skarbowego (...) ma dostęp do informacji o historycznych i aktualnych rozliczeniach podatnika. Wprowadzenie centralnych kart kontowych było konieczne również z uwagi na zmianę z dniem 01.01.2020 r. brzmienia przepisu art. 62 O.p., (...) konstrukcja przepisu kładzie nacisk na regulowanie w pierwszej kolejności najstarszych zaległości podatkowych zmniejszając w ten sposób ryzyko przedawnienia zaległości. Powyższa zmiana nie byłaby możliwa bez zgromadzenia informacji o prawie wszystkich zaległościach podatkowych w jednym miejscu. Istnieją co prawda rodzaje podatków rozliczane

<sup>9</sup> Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.), zwanej dalej „O.p.”



w systemie SSP i ZEFIR2, ale według założeń Ministerstwa Finansów docelowo podatki te również mają być rozliczane w Poltax2B Plus.

Oceniając dostępne w Poltax2b Plus narzędzia służące monitorowaniu zaległości podatkowych, można stwierdzić, że raporty dostępne w nowo wdrożonym systemie w dużej części pokrywają się z tymi dostępnymi w Poltax2b H. Nowym raportem udostępnionym w Poltax2b Plus, który nie miał swojego odpowiednika we wcześniej wykorzystywanym programie, jest raport WB.R.4.83 „Raport przedawnień”, który umożliwia analizę zaległości przedawniających się.

Należy podkreślić, że najistotniejszą zmianą pozwalającą znacząco usprawnić proces monitorowania i zarządzania zaległościami podatkowymi jest zgromadzenie na centralnej karcie kontowej podatnika informacji o większości uregulowanych i nieuregulowanych zobowiązań podatkowych wraz z informacją o wszystkich czynnościach windykacyjnych, które wobec nich zastosowano.

Wdrożenie Poltax2b Plus nie wpłynęło znacząco na zmianę sposobu działania komórek ds. wierzycielskich w urzędach skarbowych. Poza zmianą przepisu art. 62 O.p., (...) inne zadania organów podatkowych w zakresie czynności wierzycielskich nie uległy znaczącym zmianom. (...) Od strony technicznej wystawianie upomnień, tytułów wykonawczych czy innych dokumentów w Poltax2b Plus również wymaga wykonania czynności podobnych do tych wykonywanych we wcześniej wykorzystywanym systemie Poltax2b H.”

(akta kontroli, str. 1607–1615)

W systemie Poltax2B Plus dostępne były od wdrożenia następujące raporty wspomagające proces zarządzania zaległościami lub obsługę czynności windykacyjnych, które były również dostępne w systemie Poltax2B H: WB.R.4.15.A.1 Przypisy i odpisy zaksięgowane, WB.R.4.16.A Zestawienie nadpłat i zaległości - szczegółowo bez zapisów technicznych, WB.R.4.16.B Zestawienie nadpłat i zaległości – podsumowania, WB.R.4.19 Raport wystawionych upomnień, WB.R.4.20 Raport wystawionych tytułów wykonawczych, WB.R.4.22 Ewidencja zawiadomień, 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 miłą egzekucją dla których upłynął termin na wpłatę. Od wdrożenia — aktualizowany 20.02.2020 r. i 22.04.2020 r. — dostępny był raport WB.R.4.1 Przerwy ważne i anulowane, który był również dostępny w Poltax2B H. Od wdrożenia dostępny był raport WB.R.4.29 Interaktywny Raport KDW (kwoty do wyjaśnienia) — w Poltax2B H dostępny był raport KDW danego urzędu. Od 26 lutego 2020 r. (aktualizowany 22.05.2020 r.) dostępny był raport WB.R.4.51 Wykaz zaległości z doręczonym upomnieniem nieobjętych tytułem wykonawczym; raport ten był dostępny w Poltax2B H. Od 23 października 2020 r. dostępny był raport WB.R.4.87 Raport dla zaległości podlegających wystawieniu zawiadomienia o RNP; w systemie Poltax2BH dostępne były Raporty do obsługi RNP (zaległości bez wystawionego zawiadomienia RNP, ewidencja zawiadomień RNP). Raport WB.R.4.76 Raport o wygenerowaniu zawiadomień o zmianie stanu zaległości objętych TW — dostępny od wdrożenia i raport WB.R.4.83 Raport przedawnień — dostępny od 30.09.2020 r., nie były dostępne w systemie Poltax2B H.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że wdrożenie Poltax2BPlus, dzięki wprowadzeniu Centralnej Karty Kontowej, pozwoliło na podgląd stanu rozrachunków podatników w innych urzędach skarbowych, co wyeliminowało konieczność występowania do innych organów podatkowych o udzielenie informacji w zakresie rozliczeń danego podatnika przy realizacji takich zadań jak m.in. dokonywanie zwrotów nadpłat (wyeliminowano niebezpieczeństwo dokonania zwrotu w sytuacji, gdy w innym urzędzie podatnik posiada zaległości), ustalanie stanu zaległości dla potrzeb

kompleksowej oceny sytuacji w zakresie rozliczeń podatnika czy też wydawanie zaświadczeń o niezaleganiu lub wysokości zaległości.

(akta kontroli, str. 1708–1715)

W sprawie narzędzi/raportów wykorzystywanych po wdrożeniu Poltax2B Plus w procesie monitorowania należności, migracji danych z Poltax2B Plus do hurtowni WHTAX i Bazy e-Orus oraz raportów/narzędzi wykorzystywanych do prowadzenia monitoringu zaległości w 2020 r., Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił m.in., że: „(...) tematyka monitorowania należności jest przedmiotem przeprowadzanych cyklicznie w okresach półrocznych analiz wykorzystywania narzędzi prawnych mogących przyczynić się do zmniejszenia lub likwidacji zaległości podatkowych. Powyższe analizy obejmują swoim zakresem ocenę ogólnego kształtowania się sumy zaległości wymagalnych oraz stopień realizacji w podległych jednostkach zadań mających na celu zwiększenie skuteczności dochodzenia należności podatkowych. Proces analizy przyczyn przedawnień w 2019 r. był dokonywany poprzez zbieranie danych z podległych urzędów w okresach półrocznych. Obowiązek przekazywania danych w tym zakresie został nałożony na podległe jednostki pismem z dnia 3.11.2016 r. (...) obowiązek cyklicznego przekazywania danych o kwotach przedawnionych zobowiązań, ich przyczynach na poszczególnych etapach działań organów podatkowych (...) podlegał weryfikacji i analizie poprzez sporządzanie wewnętrznych zestawień podsumowujących i opisowego przedstawienia zebranych informacji i danych. Przy sporządzaniu wewnętrznej analizy danych w zakresie przyczyn przedawnień wykorzystywano hurtownię WHTAX w zakresie kwot zaległości wymagalnych oraz na pozyskanych informacjach z poszczególnych urzędów skarbowych województwa łódzkiego. Natomiast w celu opracowania wewnętrznych podsumowań wykorzystywano hurtownię WHTAX w zakresie kwot zaległości wymagalnych oraz dedykowane do tejże analizy arkusze kalkulacyjne i zestawienia zatytułowane „*tabelaryczna analiza zaległości przedawnionych. ods*”, „*czynności wierzyciela -przedawnienia. xls*”, „*czynności wierzyciela. xls*”.

Analizy dotyczące innych czynności wierzyciela (...) za I półrocze 2018 r. (...) za II półrocze 2018 r. (...) za I półrocze 2019 r. (...) oraz za II półrocze 2019 r. (...) przeprowadzane były w tutejszej Izbie na podstawie informacji przekazywanych przez naczelników urzędów skarbowych o liczbie podjętych działań wierzycielskich oraz na podstawie danych zawartych w hurtowni WHTAX w załączniku B1a (informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty) oraz w załączniku B4 (informacja o należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty). Obecnie z uwagi na wdrożenie Poltax2b Plus dane o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty za rok 2020 w hurtowni WHTAX nadal nie są w pełni dostępne.

Z uwagi na zaistniałą sytuację związaną z wprowadzonym w marcu 2020 r. w kraju stanem epidemii oraz wielokrotny wzrost ilości wniosków o udzielenie ulg podatkowych (raty, odroczenia) obowiązek sprawozdawczy w zakresie przedawnień został pismem z dnia 29.06.2020 r. (...) zawieszony. Istotne z punktu widzenia analizowanej problematyki było również zawieszenie sprawozdawczości na szczeblu ogólnopolskim, a także fakt, że z Ministerstwa Finansów płynęły różnymi kanałami sygnały wskazujące na zmianę priorytetów działań urzędów skarbowych. Pismami z dnia 13.03.2020 r. i 26.03.2020 r. nr DOS4.0100.6.2020 Departament Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej zawiesił obowiązek sprawozdawczy jednostek KAS na rzecz Ministerstwa Finansów, w tym sprawozdawczość dotyczącą egzekwowania zaległości podatkowych. Pomimo powyższego, obszar ten był na bieżąco monitorowany i analizowany poprzez cykliczne analizy stanu zaległości podatkowych i podejmowanych działań zmierzających do efektywnego ich wygaśnięcia w zakresie dostępnych prawnych narzędzi. Analiza dotycząca

I półrocza 2020 r. (...) została wykonana w oparciu o informacje przekazywane z podległych jednostek, choć z uwagi na rozbieżności danych dostępnych w hurtowni WHTAX nie wszystkie dane można zweryfikować na poziomie centralnym w tutejszej Izbie. Należy zauważyć, że wiele czynności wierzytelności realizowanych przez organy podatkowe może być ewidencjonowana poza hurtownią WHTAX. Do takich czynności należą: miękka egzekucja, nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznym, zabezpieczanie wykonania dochodzonych należności, orzekanie o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, stosowanie innych dostępnych wierzytelności czynności, tj. występowanie z wnioskami o wpis hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego oraz orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej. W ramach prowadzonej analizy w latach ubiegłych wykorzystywane były też dane o należnościach w stosunku do których nie podjęto żadnych czynności. Do 31.12.2019 r. pozyskiwanie tych danych możliwe było z hurtowni WHTAX. Z uwagi na brak dostępu do tych danych w hurtowni WHTAX w 2020 r. analiza prowadzona za I półrocze 2020 r. nie obejmuje tego zakresu danych.

Odnosnie narzędzi wykorzystywanych do monitoringu zaległości w urzędach skarbowych, obecnie w bazie e-Orus nie są dostępne dane za rok 2020, które wspierałyby realizację ww. zadania. Dla celów sprawozdawczych organy podatkowe mogą wykorzystywać raporty dostępne w Poltax2b Plus". Ww. wyjaśnienie znajduje potwierdzenie w okazanych do kontroli dokumentach.

(akta kontroli, str. 791–820, 1693–1707, 1708–1715)

Zgłoszone przez podległe urzędy problemy związane z wdrożeniem systemu Poltax2B Plus IAS analizowała i przekazywała do koordynatorów wdrożenia na wskazaną przez Ministerstwo Finansów skrzynkę e-mail, a następnie — od 21.01.2020 r. za pośrednictwem systemu CSD.

Przykładem było pismo z 27.01.2020 r. do Szefa KAS, w którym zebrano zgłoszone przez podległe urzędy skarbowe problemy, którymi m.in. były: słaba wydajność systemu, co wydłużało czas realizacji zadań; błędy przy automatycznym księgowaniu, w wyniku których generowały się fikcyjne zaległości; błędy w naliczaniu odsetek na upomnieniach dotyczących zaległości podatkowych; błędy w tytułach wykonawczych uniemożliwiające przekazanie ich do egzekucji; brak modułu RNP (zawiadomienia o zagrożeniu wpisem do rejestru dłużników) i modułu rejestracji czynności miękkiej egzekucji. Ministerstwo Finansów pismem z 12 lutego poinformował m.in. o wyeliminowaniu niektórych zgłoszonych problemów i systematycznym implementowaniu dodatkowych rozwiązań wpływających na wykluczenie błędów. Na stronie internetowej Ministerstwo zamieściło w marcu 2020 r. *Podręcznik użytkownika systemu Poltax2B Plus*.

Otrzymywane z Ministerstwa informacje IAS przekazywała niezwłocznie do podległych urzędów; były to m.in. wytyczne w sprawie sposobu zgłaszania nieprawidłowości w funkcjonowaniu Poltax2b Plus oraz wątpliwości o charakterze merytorycznym.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że drugim istotnym kanałem informacji były telekonferencje organizowane przez Ministerstwo Finansów prowadzone przez ekspertów biznesowych dla pracowników urzędów skarbowych, na których również zgłaszano występujące problemy, oraz że nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu Poltax2B Plus mogły być usunięte jedynie przez wykonawcę programu i tempo prac nad ulepszeniem programu zależało przede wszystkim od jego możliwości technicznych.

(akta kontroli, str. 961–968, 998–1019)

IAS wykazała występowanie w systemie Poltax2B Plus 26 błędów/luk. Do 30.09.2020 r. usunięto 16 mankamentów, w tym 15 do 30.06.2020 r. Wg stanu z 30 września nie zostały usunięte lub usunięte częściowo mankamenty dotyczące m.in. :

- braku możliwości wydrukowania szczegółowej karty kontowej, na której widoczne byłyby wszystkie zapisy – data okresu sprawozdawczego, data wpłaty, data złożenia deklaracji, termin płatności, kwoty pierwotne (taka funkcjonalność była dostępna w Poltax2B H) — Z-ca Dyrektora IAS stwierdził, że istnieje możliwość podglądu Centralnej Karty Kontowej przez pracowników każdego urzędu skarbowego w Polsce;
- nieprawidłowości w wystawianych automatycznie postanowieniach w sprawie zaliczania wpłaty/nadpłaty. Nie można wygenerować postanowienia o zaliczeniu zwrotu — Z-ca Dyrektora IAS stwierdził, że przeważająca większość postanowień o zaliczeniu wpłaty lub nadpłaty wystawiana jest ręcznie przez pracowników urzędów, nadal nie można wystawić w systemie prawidłowego postanowienia o zaliczeniu zwrotu – postanowienia wystawiane są ręcznie;
- braku możliwości raportowania i obsługi zawiadomień RNP — Z-ca Dyrektora IAS stwierdził, że funkcjonalność została uruchomiona w dniu 23.10.2020 r.;
- braku aktywnej funkcji „Saldo kart”, która była dostępna w Poltax2B H;
- błędów przy automatycznym księgowaniu przypisów, korekt deklaracji i wpłat podatku — zagadnienie omówiono szczegółowo w dalszej części niniejszego punktu wystąpienia;
- błędów w tytułach wykonawczych uniemożliwiających przekazanie ich do egzekucji Z-ca Dyrektora IAS stwierdził, że funkcjonalność była sukcesywnie ulepszana, do dnia 23.10.2020 r. dokonano 17 poprawek dotyczących wystawiania tytułów wykonawczych. Większość problemów została rozwiązana przed 30.06.2020 r. i w większości przypadków tytuły były przekazywane do egzekucji;
- niedostosowania innych programów, które powinny współpracować z Poltax2B Plus — EGAPOLTAX (brak modułu do generowania mikrorachunku dłużników) i E-ORUS (nie migrują się wszystkie wymagane dane) — Z-ca Dyrektora ws. Egapoltax stwierdził, że zgłoszenie z urzędów w tym zakresie okazało się nieuzasadnione, taki moduł w Egapolatx nie jest potrzebny. Mikrorachunki do spraw otwartych w Egapoltax na dzień 31.12.2019r. zostały wgrane do systemu przed uruchomieniem Poltax2b Plus. Mikrorachunki do tytułów wykonawczych wystawionych po wdrożeniu Poltax2b Plus migrują się do Egapoltax prawidłowo wraz z tytułem wykonawczym. W sprawie programu e-Orus stwierdził, że program ten jest w większym stopniu wykorzystywany przez komórki egzekucyjne, a dane z Egapoltax migrują się do programu prawidłowo, więc w zakresie egzekucji program jest w pełni funkcjonalny. W zakresie zadań wierzycielskich e-Orus był wykorzystywany w niewielkim stopniu;
- błędnej podstawa prawna postanowień o naliczaniu nadpłat i wpłat. Z-ca Dyrektora Izby zwrócił uwagę, na brak funkcjonalności systemu Poltax 2B Plus, dotyczący konieczności ręcznej weryfikacji stanu zaległości w SSP i ZEFIR2 z wykorzystaniem dodatkowych skryptów umożliwiających wyszukiwanie zaległości. Jednocześnie wskazał na fakt, że funkcjonalności Poltax2b Plus były projektowane na wzór Poltax2b H, który również nie posiadał funkcji automatycznej weryfikacji stanu zaległości. Stwierdził, że wszystkie istotne problemy w działaniu Poltax2b Plus zostały zdiagnozowane w pierwszym okresie po wdrożeniu programu. Po 19.06.2020 r. nie wystąpiły nowe problemy w działaniu programu, które miałyby istotny wpływ na realizację zadań z zakresu windykacji i egzekucji należności podatkowych.

(akta kontroli, str. 1800–1810)

W systemie Poltax2B Plus wystąpiły m.in. błędne automatyczne księgowania:

- w I kwartale 2020 r. wystąpiło błędne automatyczne księgowanie wpłat przez system Poltax2B Plus z uwagi na błędny algorytm klasyfikowania wpłat w systemie, który nie zapewniał pełnej poprawności i trafnego przypisywania ich



do poszczególnych urzędów i nie zapewniał pełnej zgodności danych ujętych w raportach i ich bilansowania, wskutek czego nie można było uzyskać dokładnej porównywalności z poprzednimi okresami; błąd ten został usunięty 3.03.2020 r. Zastępca Dyrektora IAS oświadczyła, że: „Powyższa nieprawidłowość spowodowała rozbieżności w wykazywanych w raportach dla poszczególnych urzędów skarbowych sumach wpłat dokonanych przez podatników, polegające na przyporządkowaniu niektórych wpłat niezgodnie z właściwością miejscową i rzeczową podatników, jednak z uwagi na przejęcie obowiązku przygotowania sprawozdania RB-27 przez Centrum Kompetencyjne Rozliczeń w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy nie miało to wpływu na poprawność sprawozdawczości dotyczącą wpływów podatkowych wykazywaną łącznie w skali całego kraju”;

- w I i II kwartale 2020 r. wystąpiło, mające wpływ na stan zaległości, błędne automatyczne księgowanie polegające na niewiązaniu storn wersji pierwotnej zeznania z korektą, co powodowało z jednej strony powstanie „sztucznej” zaległości (przypis wynikający z wersji pierwotnej), a z drugiej strony powstanie „sztucznej” nadpłaty; błąd ten do 10.11.2020 r. nie został usunięty. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że: „(...) Brak funkcjonalności systemu w zakresie powiązania storn deklaracji z pierwotnymi przypisami był znany już w pierwszych dniach po wdrożeniu Poltax2b Plus. Niezależnie od prowadzonych przez wykonawcę systemu prac mających na celu poprawienie działania funkcjonalności automatycznego księgowania korekt deklaracji, pracownicy komórek ds. rachunkowości w urzędach skarbowych dokonywali stałej weryfikacji wykonanych przez system księgowania i w sytuacji stwierdzenia nieprawidłowości dokonywali ręcznej korekty zapisów na centralnej karcie kontowej podatnika. (...) dzięki czemu powyższa nieprawidłowość nie miała istotnego wpływu na zwiększenie łącznego salda zaległości i nadpłat na kartach kontowych podatników. W ramach zapisów na karty kontowej podatnika występują różne sytuacje dotyczące charakteru przypisu zobowiązania wynikającego z deklaracji lub zeznania podatkowego. (...) Sytuacja występująca na karcie kontowej ma wpływ na sposób księgowania korekty deklaracji lub zeznania podatkowego. Przy księgowaniu takiej korekty należy więc uwzględnić wiele czynników w celu prawidłowego rozliczenia zobowiązania podatkowego. Funkcjonalność automatycznego księgowania korekt deklaracji i zeznań podatkowych była stopniowo modyfikowana przez wykonawcę systemu jednak z uwagi na utrzymujące się problemy w działaniu tej funkcjonalności w dniu 30.07.2020 r. wprowadzono zmianę w sposobie działania systemu Poltax2b Plus. Obecnie „storna dokumentów” (...) nie są księgowane automatycznie lecz pozostają na liście przypisów do zaksięgowania przez pracownika komórki ds. rachunkowości w urzędzie skarbowym. Takie rozwiązanie uprościło i przyspieszyło księgowanie korekt deklaracji i zeznań podatkowych.”
- w I i II kwartale 2020 r. wystąpiło, mające wpływ na stan zaległości, błędne automatyczne księgowanie polegające na niepoprawnym odczytaniu opisu wpłaty i niezaksięgowaniu jej na zaległość; błąd ten do 10.11.2020 r. nie został całkowicie usunięty, mimo, że w okresie od 7.02. do 23.10.2020 r. wykonawca systemu dokonał 10 zmian usprawniających jego działanie. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że: „(...) w ramach centralnej karty kontowej podatnika często rozliczane są zobowiązania wynikające z różnych rodzajów podatków i niepodatkowych należności budżetowej. Poszczególne rodzaje zobowiązań różnią się przyjętą przez ustawodawcę metodą rozliczania w urzędzie skarbowym. Oprócz zobowiązań obliczanych i wpłacanych w oparciu o deklarację lub zeznanie podatkowe występują również zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek obliczane i wpłacane przez podatników i płatników bez

konieczności składania deklaracji. W przypadku księgowania takich wpłat dla zrównoważenia bilansu karty kontowej w systemie Poltax2b Plus generowany jest przypis, z którym powiązana zostaje wpłata. Innym rodzajem zobowiązania wymagającym szczególnej analizy karty kontowej w przypadku księgowania wpłaty jest obowiązek uregulowania raty podatku wynikającej z decyzji o rozłożeniu zaległości na raty. Raty takie, mimo iż często dotyczą zobowiązań, których ustawowy termin płatności upłynął w przeszłości, mają wskazany nowy bieżący termin płatności. Powyższe sprawia, że prawidłowe zaksięgowanie wpłaty w systemie Poltax2b Plus wymaga szczegółowej analizy sytuacji na karcie kontowej podatnika z uwzględnieniem pierwszeństwa zaspokojenia zobowiązań wynikającego z przepisów. Z uwagi na wysoki poziom skomplikowania analizowanej czynności, nie w każdym przypadku automatyczne księgowanie wpłaty przez system jest prawidłowe i wymaga ono weryfikacji przez pracownika urzędu skarbowego. (...) w sytuacji stwierdzenia nieprawidłowości dokonują ręcznej korekty zapisów na centralnej karcie kontowej podatnika. (...) nieprawidłowe zaliczanie wpłat w procesie automatycznego księgowania w Poltax2b Plus wynikało nie tyle z błędnego odczytywania przez system opisu wpłaty, ale z konieczności przyporządkowania przez algorytm wpłaty do właściwego zobowiązania z uwzględnieniem zasady wynikającej z przepisu art. 62 O.p. w brzmieniu od 01.01.2020 r. oraz pierwszeństwa zaspokojenia zobowiązań wynikających z decyzji ratalnych oraz wpłat na poczet zaliczek podatku za rok bieżący. Zgodnie z obowiązującymi przepisami wpłata podatnika nie zawsze zostanie zaliczona na zobowiązanie wskazane w opisie przelewu. Funkcjonalność automatycznego księgowania wpłat jest skomplikowanym procesem, na który wpływ ma wiele czynników, dlatego w celu usprawnienia jej usprawnienia wykonawca systemu dokonał szeregu zmian w działaniu Poltax2b Plus (...) Mimo, iż funkcjonalność automatycznego księgowania wpłat została w znaczącym stopniu usprawniona (...) to z uwagi na wysoki stopień skomplikowania procesu istnieją jeszcze sytuacje, w których system dokonuje nieprawidłowego zaksięgowania wpłaty. Do takich sytuacji należy na przykład księgowanie wpłat na zobowiązania wynikające z decyzji ratalnych, gdzie przyjęto zasadę, by system pozostawiał wpłatę do ręcznego zaksięgowania przez pracownika urzędu skarbowego.”

W sprawie wpływu ww. błędnych księgowania przez Poltax2B Plus na stan zaległości na koniec I i II kwartału 2020 r., Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że: „(...) analiza stanu zaległości wymagalnych za lata 2017 – 2019 w porównaniu z I i II kwartał 2020 r. nie ujawniła znaczącego wzrostu salda tych zaległości (...). Powyższe wynika przede wszystkim ze znacznego zaangażowania pracowników komórek ds. rachunkowości w urzędach skarbowych, którzy prowadzili stałą bieżącą analizę sposobu automatycznego księgowania przez system przypisów, korekt deklaracji i wpłat podatku oraz niezwłocznie dokonywali »ręcznych« poprawek tych księgowania.”

(akta kontroli, str. 1607–1615)

W sprawie wykorzystania lokalnej aplikacji BIZON Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że: „Aplikacja BIZON jest programem kancelaryjnym umożliwiającym ewidencjonowanie korespondencji (...). Posiada ona ponadto edytor tekstowy pozwalający na wytworzenie korespondencji (...) oraz funkcjonalność pozwalającą na umieszczanie w katalogach zarejestrowanych spraw skanów dokumentów związanych ze sprawą. (...) program jest wykorzystywany wyłącznie w Łódzkim Urzędzie Skarbowym w Łodzi, gdzie został wdrożony w 2004 r. Specyficzny charakter jednostki jaką jest Łódzki Urząd Skarbowy (...), który został powołany do obsługi podatników o wysokich przychodach (przychód roczny netto powyżej 5.000.000 euro) sprawił, iż do obsługi zadań kancelaryjnych wybrano aplikację pozwalającą na agregowanie dokumentów w formie elektronicznej (skanów lub pism generowanych bezpośrednio

w programie). W momencie wdrożenia tego systemu urzędy skarbowe nie dysponowały jeszcze programem kancelaryjnym SZD – „System Zarządzania Dokumentacją” (obecnie wykorzystywany w izbach i urzędach skarbowych). Wykorzystywana jako program kancelaryjny w innych urzędach skarbowych aplikacja „Biblioteka Akt” nie daje takich możliwości technicznych jak BIZON.

Należy podkreślić, że aktualnie Poltax2b Plus jest podstawowym programem służącym monitorowaniu i zarządzaniu zaległościami podatkowymi. (...) Program BIZON natomiast, jest programem kancelaryjnym wykorzystywanym jedynie do obsługi korespondencji dotyczącej czynności wierzycielskich i egzekucyjnych, (...) nie ma szerszego zastosowania w ramach prowadzonych postępowań egzekucyjnych, czy działań wierzycielskich.”

(akta kontroli, str. 1811–1812)

W sprawie wykorzystywania lokalnych bądź regionalnych aplikacji wspomagających monitorowanie należności i zaległości, obsługę procesu windykacji lub egzekucji, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że: „Podstawowym programem do obsługi procesu egzekucji w urzędach skarbowych jest Egapoltax, natomiast do obsługi zadań komórek ds. wierzycielskich jest obecnie Poltax2b Plus. W procesie monitorowania i obsługi należności w urzędach skarbowych województwa łódzkiego wykorzystywanych jest również wiele innych aplikacji wspomagających (...) jednak są one aplikacjami udostępnionymi przez Ministerstwo Finansów. Narzędzia informatyczne udostępnione przez Ministerstwo Finansów wykorzystywane do realizacji zadań wierzycielskich i egzekucyjnych do końca 2019 r., wystarczały do prawidłowej realizacji ww. zadań w urzędach skarbowych. Natomiast przejściowe problemy, które wystąpiły w związku z wdrożeniem od dnia 12.01.2020 r. Poltax2b Plus nie mogły być rozwiązane przez zastąpienie funkcjonalności tego systemu innymi aplikacjami lokalnymi. (...) obecnie większość występujących w pierwszej wersji Poltax2b Plus nieprawidłowości została usunięta, a zakres funkcjonalności programu jest sukcesywnie rozwijany. Nowe rodzaje raportów udostępniane w programie oraz fakt wprowadzenia centralnych kart kontowych pozwala na skuteczniejsze monitorowanie należności i zaległości podatkowych w porównaniu z okresem przed wdrożeniem Poltax2b Plus.(...) W odniesieniu do użytkowanych przez urzędy skarbowe województwa łódzkiego aplikacji lokalnych oraz regionalnych (...) podległe jednostki korzystają z następujących aplikacji:

– „Ewidencje” – Jest to aplikacja wspomagająca monitorowanie należności i zaległości oraz obsługę procesu windykacji. Jest wykorzystywana począwszy od 2005 r., (...) Wdrożenie ww. aplikacji podyktowane było potrzebą usprawnienia pracy urzędów, w tym w szczególności w zakresie obsługi decyzji ulgowych. Za jej pomocą możliwe jest tworzenie harmonogramu spłat zobowiązań podatkowych, sprawdzanie terminowości wpłat, weryfikacja zaliczek w podatku dochodowym (...), wyliczanie odsetek (...), prowadzenie ewidencji zastawów skarbowych i hipotek oraz rejestru wniosków o ukaranie. Poltax 2B H/Poltax 2B Plus nie posiada ww. funkcjonalności.

– „Raty”- korzysta z niej od 2014 r. jeden urząd skarbowy. Jest to aplikacja wspomagająca obsługę procesu windykacji (...) daje możliwość rozłożenia zaległości na raty, odroczenia terminu płatności oraz wylicza opłatę prolongacyjną. Poltax 2B H/Poltax 2B Plus nie posiada ww. funkcjonalności.

– „EgaZwroty” – korzystają z niej od 2018 r. dwa urzędy skarbowe. Aplikacja wspomaga monitorowanie obsługi procesu egzekucji. Opracowana została ze względu na potrzebę usprawnienia procesu poszukiwania przez organ egzekucyjny dłużników posiadających nadpłaty/zwroty podatku. Poltax 2B H/Poltax 2B Plus nie ma opcji sprawdzania stanu zaległości zobowiązanych po numerze rejestru odpisu/przypisu.

- „Generator” – wykorzystywana jest od 2015 r. przez jeden urząd skarbowy. Wspomaga monitorowanie obsługi procesu egzekucji. Opracowana ze względu na potrzebę ewidencjonowania zwrotów kwot (przelew/przekaz) uzyskanych na konto egzekucyjne. Poltax 2B H/Poltax 2B Plus nie posiada ww. funkcjonalności.”

(akta kontroli, str. 1811–1813)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

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

IAS rzetelnie monitorowała w 2019 r. stan zaległości podatkowych m.in. w oparciu o mierniki określone w planie działalności i przekazywała raporty z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS do Ministerstwa Finansów. W 2020 r. z uwagi na brak pobrań danych do hurtowni danych WHTAX w obszarze zaległości, jak również z uwagi na panującą pandemię, ograniczono sprawozdawczość w powyższym zakresie. Identyfikowano przyczyny zmiany stanu wielkości zaległości podatkowych, a przeprowadzone analizy były podstawą kierowanych do poszczególnych urzędów skarbowych raportów, w których wskazywano dostrzeżone problemy z punktu widzenia skutecznego poboru i egzekucji zaległości podatkowych.

Zobowiązano organy podatkowe do opracowania i wdrożenia zasad/procedur postępowania w zakresie zarządzania zaległościami i monitorowano realizację tego obowiązku.

OBSZAR

Opis stanu  
faktycznego

## 2. Dochodzenie zobowiązań podatkowych

2.1. Według regulaminu organizacyjnego analiza przepisów regulujących dochodzenie zaległości podatkowych i wsparcie naczelników urzędów skarbowych w stosowaniu tych przepisów należy do zadań Wydziału Obsługi Prawnej. Przepisy regulaminu organizacyjnego znajdują odzwierciedlenie w zakresach obowiązków, kompetencji i odpowiedzialności radców prawnych; do których zadań należy m.in.: bieżąca analiza zmian przepisów prawa z zakresu wykonywanych zadań, sporządzanie opinii i udzielanie porad prawnych w zakresie związanym z realizacją zadań Dyrektora i zadań naczelników podległych urzędów oraz udzielanie wyjaśnień w zakresie stosowania prawa, opiniowanie projektów aktów prawnych, analizowanie i wdrażanie orzecznictwa sądów administracyjnych w toku postępowań prowadzonych w IAS i w podległych urzędach

Zastępca Dyrektora wyjaśniła m.in., że: bieżącą analizą przepisów dotyczących dochodzenia zaległości podatkowych zajmuje się również: Wydział Spraw Wierzycielskich i Rachunkowości Podatkowej oraz Dział Egzekucji Administracyjnej; w przypadku stwierdzenia problemów interpretacyjnych komórki te w pierwszej kolejności dokonują analizy przepisów samodzielnie; w przypadku powtarzania się określonego problemu interpretacyjnego lub zgłaszania problemów przez naczelników urzędów skarbowych Dyrektor IAS podejmuje decyzję o opracowaniu stosownych wytycznych dla naczelników urzędów skarbowych; w przypadku skomplikowanych problemów i konieczności zapewnienia jednolitości interpretacji przepisów prawa kierowano zapytania prawne do Ministerstwa Finansów, które w razie wyjaśnienia danego problemu interpretacyjnego kieruje stosowne wytyczne do wszystkich izb administracji skarbowej.

(akta kontroli, str. 1100–1125, 1545)

W IAS w latach 2019-2020 prowadzone były analizy stwarzających problemy interpretacyjne przepisów prawa regulujących dochodzenie zaległości podatkowych, w tym w związku z aktualną linią orzeczniczą sądów administracyjnych.

Analizy te dotyczyły przede wszystkim:

- problemów z interpretacją art. 64 u.p.e.a. dotyczącego naliczania kosztów egzekucyjnych, w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 28.06.2016 r. i kwestią miarkowania tych kosztów, jak i jedną z linii



orzeczniczych sądów administracyjnych kwestionujących naliczanie opłaty egzekucyjnej za zajęcie „pustego” rachunku bankowego;

Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z art. 2 Konstytucji przepisu art. 64 § 1 pkt 4 u.p.e.a., w zakresie, w jakim nie określa maksymalnej wysokości opłaty za dokonane czynności egzekucyjne oraz art. 64 § 6 ww. ustawy, w zakresie, w jakim nie określa maksymalnej wysokości opłaty manipulacyjnej. Zaznaczył, że konieczna będzie interwencja ustawodawcy, który powinien, określić maksymalną wysokość ww. opłat i innych kosztów egzekucyjnych oraz sposób obliczania wysokości tych opłat w razie umorzenia postępowania w związku z dobrowolną zapłatą egzekwowanej należności po dokonaniu czynności egzekucyjnych.

W związku ze zgłaszanymi przez izby administracji skarbowej wątpliwościami Rządowe Centrum Legislacji w piśmie z 12.01.2017 r. wyjaśniło, że wejście w życie przedmiotowego wyroku nie spowodowało utraty mocy obowiązującej przepisów art. 64 § 1 pkt 4, § 6 i § 8 u.p.e.a., z tym, że przepisy te utraciły walor domniemania konstytucyjności. Ministerstwo Finansów podtrzymało to stanowisko w piśmie z 20.02.2018r. (uzupełnionym pismem z 9.03. 2018 r.), w którym ponadto zaproponowało sposób miarkowania kosztów egzekucyjnych do czasu wejścia w życie nowych rozwiązań prawnych.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że: „(...) wątpliwości co do sposobu realizacji wytycznych TK pogłębiał fakt, iż WSA w Łodzi każdorazowo (...) uchylał zaskarżone postanowienia wydawane w przedmiocie wysokości kosztów egzekucyjnych ustalonych w oparciu o art. 64 § 1 pkt 4 i art. 64 § 6 u.p.e.a., zarzucając rozstrzygnięciom organów obu instancji niespełnienie wytycznych Trybunału (...). Jednocześnie analiza Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych jednoznacznie pokazywała, że wyliczenie kosztów egzekucyjnych poprzez ich miarkowanie, stało się warunkiem *sine qua non* zaaprobowania takiego wyliczenia przez sądy administracyjne.(...)”.

Dyrektor IAS pismem z 6 maja 2019 r. poinformował Ministerstwo Finansów m.in. o uchylaniu przez WSA zaskarżonych postanowień (...) Dyrektora IAS, który oceniał prawidłowość postanowień organów egzekucyjnych przez pryzmat obowiązujących nadal w tym zakresie przepisów oraz zwrócił się z zapytaniem, czy Ministerstwo podtrzymuje przedstawione w ww. piśmie z 20.02.2018 r. stanowisko o zakazie samodzielnego miarkowania kosztów egzekucyjnych bez uprzedniego uchylecia przez sąd administracyjny postanowienia w przedmiocie tych kosztów. W odpowiedzi Ministerstwo Finansów w piśmie z 8.10.2019 r. wskazało m.in., że: „organy egzekucyjne orzekając o wysokości kosztów egzekucyjnych powinny samodzielnie miarkować koszty egzekucyjne (bez uprzedniego uzyskania wyroku kasacyjnego) zgodnie z prokonstytucyjną wykładnią spornych przepisów u.p.e.a.”.

Z inicjatywy Dyrektora IAS miarkowanie kosztów egzekucyjnych było jednym z tematów narady w Krajowej Szkole Skarbowości, w dniach 23-25.10.2019 r., w obszarze egzekucji administracyjnej, z udziałem m.in. przedstawicieli Ministerstwa (materiały z tej narady przesłano do podległych urzędów skarbowych) oraz przedmiotem zorganizowanego w dniu 30.10.2019 r. przez IAS spotkania z kierownikami komórek spraw egzekucyjnych podległych urzędów.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że: „Problem z interpretacją art. 64 u.p.e.a., regulującego naliczanie kosztów egzekucyjnych w związku z wyrokiem Trybunału (...) i związanej z tym kwestii miarkowania tych kosztów, jest aktualny. Nowelizacja dokonana ustawą z dnia 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (...), wejdzie w życie w 20.02.2021 r. Nowelizacja ta wprowadza przepisy regulujące koszty egzekucyjne w sposób kompleksowy, ustalając nowe zasady naliczania

ich i poboru. W odniesieniu natomiast do kosztów egzekucyjnych naliczonych na podstawie dotychczasowych przepisów, jednakże niewyegzekwowanych lub niezapłaconych przez zobowiązanego wprowadzona będzie zasada, że stosuje się przepisy dotychczasowe z ograniczeniem wysokości opłaty manipulacyjnej i opłaty za czynności egzekucyjne (...).

(akta kontroli, str. 1100–1229)

- problemów z jedną z linii orzeczniczych sądów administracyjnych kwestionujących naliczanie opłaty egzekucyjnej za zajęcie „pustego” rachunku bankowego.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że: „(...) problemy interpretacyjne dotyczące naliczania opłaty egzekucyjnej za zajęcie „pustego” rachunku bankowego, rozpoczęły się w praktyce od nieprawomocnego wyroku WSA w Łodzi z dnia 28.06.2019 r.(...), w którym Sąd uznał, że opłata egzekucyjna, o której mowa w art. 64 § 1 pkt 4 u.p.e.a. może być pobrana wyłącznie wówczas, gdy nastąpi faktyczne zajęcie wierzytelności pieniężnych, zaś ustawodawca w ww. przepisie nie zawarł jakiegokolwiek przyzwolenia do pobierania stosownych opłat egzekucyjnych także wówczas, gdy dojdzie do zajęcia rachunku bankowego, na którym nie było jakichkolwiek środków finansowych. Dyrektor IAS złożył skargę kasacyjną na ww. orzeczenie (...). Postępowanie kasacyjne jest w toku.

W każdej kolejnej sprawie, w której została naliczona opłata egzekucyjna za zajęcie „pustego” rachunku bankowego, WSA w Łodzi konsekwentnie nie uznawał zasadności takiego naliczenia (...). Natomiast we wcześniejszych wyrokach (...) WSA w Łodzi podzielał stanowisko Dyrektora IAS o zasadności naliczania opłaty egzekucyjnej za zajęcie „pustego” rachunku bankowego. (...)

Dyrektor IAS stanął przed problemem interpretacyjnym, czy i w jaki sposób w nowych sprawach (w których nie jest jeszcze związany wytycznymi sądu) naliczać opłatę za zajęcie „pustego” rachunku bankowego.(...) Zasadność naliczania ww. opłaty egzekucyjnej znalazła potwierdzenie w wytycznych Ministerstwa Finansów (...) z 17.04.2019 r. (...) w ocenie Ministerstwa Finansów, należy uznać, że pojawiające się rozbieżności w orzecznictwie, nie powinny na obecnym etapie skutkować zmianą wypracowanej praktyki organów w zakresie zasad pobierania opłat za zajęcia egzekucyjne rachunków bankowych, należy jednak zaakcentować konieczność bieżącej analizy i obserwacji kierunku praktyki orzeczniczej, dotyczącej omawianego zagadnienia. (...)

W wyniku analizy przedmiotowego problemu, Dyrektor IAS uznał, że w nowych sprawach, do czasu jednoznacznego wyjaśnienia spornej kwestii, stosować się będzie do wytycznych Ministerstwa Finansów zawartych w piśmie z dnia 17.04.2019 r. (...)

Ministerstwo Finansów (...) w piśmie z dnia 14.09.2020 stwierdziło m.in., że od czasu wydania stanowiska zawartego w piśmie z 17.04.2019 r., ugruntowała się jednolita linia orzecznicza, zgodnie z którą opłata egzekucyjna w wysokości określonej w art. 64 § 1 pkt 4 u.p.e.a., może być pobrana jedynie wówczas, gdy nastąpi faktyczne zajęcie wierzytelności pieniężnych. Ministerstwo zauważyło, że nowelizacja dokonana ustawą z dnia 4.07.2019 r., która wejdzie w życie w dniu 20 lutego 2021 r. wprowadza przepisy regulujące koszty egzekucyjne w sposób kompleksowy, w odniesieniu natomiast do kosztów egzekucyjnych naliczonych na podstawie dotychczasowych przepisów, jednakże niewyegzekwowanych lub niezapłaconych, wprowadzono zasadę, że stosuje się przepisy dotychczasowe z ograniczeniem wysokości opłaty manipulacyjnej i opłaty za czynności egzekucyjne.

Ww. wystąpienia Ministerstwa Finansów zostały przekazane przez Dyrektora IAS do podległych urzędów skarbowych

(akta kontroli, str. 1100–1121, 1230–1246)

- problemów w kwestii dochodzenia 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. Szczegółowe ustalenia dotyczące tego zagadnienia przedstawiono w punkcie 4 niniejszego wystąpienia.

Z-ca Dyrektora IAS wskazała m.in., że niezbędne jest orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego lub stosowna zmiana art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa.

(akta kontroli, str. 1100–1121, 1247–1256)

W okresie 2019–2020 (do 30 czerwca) wątpliwości interpretacyjne dotyczyły również zagadnień zakresu egzekucji administracyjnej, w tym:

- problemy z interpretacją art. 89 u.p.e.a. w kontekście postępowania w sytuacji, przekazana rachunek depozytowy środków uzyskanych z zajęcia zabezpieczającego nadpłaty podatku.
- możliwość odpowiedniego stosowania instytucji przerwania biegu terminu przedawnienia, wskazanej w art. 70 § 3 i § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, w odniesieniu do należności z tytułu kosztów postępowania egzekucyjnego.
- możliwość ogłoszenia ponownej licytacji ruchomości, po uprzednim przeprowadzeniu nieskutecznej ich sprzedaży w trybie art. 105 § 1 pkt 1 i pkt 5 u.p.e.a.
- możliwość kontynuowania egzekucji z nieruchomości w sytuacji, w której prokurator, w oparciu o postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym, wystąpi do sądu o ustanowieniu na tej nieruchomości zabezpieczenia hipotecznego.

Uzyskane w powyższych sprawach z Ministerstwa Finansów wyjaśnienie Dyrektor IAS przekazał do podległych urzędów skarbowych.

(akta kontroli, str. 1100–1121, 1158–1229, 1303–1330)

Zgłaszane przez podległe urzędy wątpliwości dotyczące stosowania regulacji prawnych w zakresie egzekucji administracyjnej były analizowane, jak wyjaśniła Z-ca Dyrektora IAS, przez Dział Egzekucji Administracyjnej we współpracy z tzw. „wydziałami orzecznictwymi”; w większości przypadków wątpliwości były zgłaszane i wyjaśniane telefonicznie, a w sprawach bardziej skomplikowanych kierowane były do IAS pisemne wystąpienia, na które udzielano formalnych odpowiedzi; najistotniejsze problemy zgłoszone w latach 2019–2020 (do 30 czerwca) dotyczyły:

- możliwości egzekucji z rachunku VAT kosztów egzekucyjnych powstałych w toku postępowania egzekucyjnego obejmującego należności podatkowe;
- możliwości sprzedaży pojazdów (samochodów osobowych) zajętych w toku postępowania egzekucyjnego, stanowiących współwłasność zobowiązanego i jego małżonka (art. 97 § 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji).

(akta kontroli, str. 1100–1121, 1352–1359)

Analizy wątpliwości dotyczących stosowania regulacji prawnych w zakresie egzekucji administracyjnej, stanowiły podstawę opracowania, przez powołany 5.12.2017 r. Zespół merytoryczny w zakresie spraw egzekucji administracyjnej „Propozycji dobrych praktyk oraz rozwiązań mających na celu poprawę funkcjonowania obszaru spraw egzekucji administracyjnej”, które przekazano 7.05.2018 r. naczelnikom podległych urzędów. Ponadto, przekazano im: wytyczne dotyczące współpracy organów egzekucyjnych z wierzycielami w toku postępowania w przedmiocie zarzutów zgłoszonych w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej (pismem z 6.12.2017 r.), wytyczne dotyczące postępowań przez organy I instancji w sprawach dotyczących zażaleń na postanowienia wydawane przez organy egzekucyjne (pismem z 10.08.2018 r.), wytyczne dotyczące poprawy jakości orzecznictwa egzekucyjnego na tle analizy najczęściej występujących

powodów, dla których rozstrzygnięcia organów egzekucyjnych podlegają uchyleniu, a sprawy przekazaniu do ponownego rozpatrzenia (pismem z 8 kwietnia 2019 r.).

(akta kontroli, str. 1100–1121, 1368–)

IAS pismem z 5.07. 2017 r. zwróciła się do naczelników podległych jednostek o bieżące monitorowanie i analizę realizowanych zadań pod kątem identyfikowania i definiowania zagadnień o doniosłym znaczeniu dla jakości orzecznictwa oraz regularne kwartalne przekazywanie informacji o dostrzeżonych zagadnieniach problematycznych, w tym wynikających z rozbieżności interpretacyjnych pomiędzy orzecznictwem organów podatkowych, interpretacjami KIS, poglądami judykatury lub piśmiennictwa oraz wskazujących na istnienie luk prawnych wymagających działań legislacyjnych. W powyższej formule podległe urzędy w okresie 2019 –2020 (do 30 czerwca) zgłosiły m.in. problemy dotyczące:

- orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej w przypadku gdy nie zostało zakończone postępowanie administracyjne oraz sądowe dotyczące decyzji wymiarowej wydanej wobec Spółki-zobowiązanego;
- zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2016 r. w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości spółki z o.o. w powiązaniu z przepisami prawa upadłościowego;
- istnienia lub braku istnienia możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o niedopuszczalności zgłoszonego sprzeciwu (postanowienie wydane na podstawie art. 18i § 7 u.p.e.a.);
- rozpatrywania wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w sytuacji otwartego postępowania sanacyjnego.

Zgłoszone problemy były wyjaśniane na naradach kierowników komórek spraw wierzycielskich lub IAS przekazywała podległym urzędom stanowisko pisemne.

(akta kontroli, str. 658–659, 738–740, 1100–1121, 1512–1529)

W latach 2017-2020 (do 30 czerwca) podległe jednostki umorzyły, na podstawie art. 34 § 4, art. 59 § 1 i art. 59 § 2 u.p.e.a., 41 749 postępowań egzekucyjnych na kwotę 1 722 086 tys. zł, z tego: 12 443 postępowania na kwotę 418 920,6 tys. zł w 2017 r., 13 864 postępowania na kwotę 765 832,5 tys. zł w 2018 r., 11 123 postępowania na kwotę 332 846,5 tys. zł w 2019 r. (w tym 4140 postępowań na kwotę 71 775,7 tys. zł w I półroczu) i 4319 postępowań na kwotę 204 486,5 tys. zł w I półroczu 2020 r.

(akta kontroli, str. 200–203, 530-531, 1020,1021)

Zasadność umarzania postępowań egzekucyjnych przez podległe jednostki była przedmiotem kontroli przeprowadzonych przez IAS w 2018 r. w trzech urzędach skarbowych. Stwierdzono, iż głównym powodem umorzenia postępowania egzekucyjnego była bezskuteczność egzekucji, a jedynymi uchybieniami, przypadki przerw w podejmowaniu czynności egzekucyjnych dłuższych niż 180 dni. Działalność naczelników tych urzędów oceniono w badanym zakresie pozytywnie. Działania zaradcze IAS podejmowane w odniesieniu do problemów utrudniających sprawne dochodzenie zaległych należności podatkowych przedstawiono w punkcie 1.1. niniejszego wystąpienia.

Ze względu na problemy z interpretacją art. 59 § 2 u.p.e.a., w kontekście możliwości umorzenia jako bezskutecznego postępowania egzekucyjnego, w ramach którego egzekucję z jedyne go składnika majątkowego zobowiązanego prowadzi, po zbiegu egzekucji, komornik sądowy – Dyrektor IAS pismem z 26.02.2018 r. wystąpił z zapytaniem prawnym do Ministerstwa Finansów. Wyjaśnienie Ministerstwa z 10.07.2018 r. IAS niezwłocznie przekazała naczelnikom urzędów skarbowych.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że:

- analizowanie przyczyn (i zasadności) umarzania postępowań egzekucyjnych wymaga znajomości okoliczności zaistniałych w konkretnych sprawach, a tym



samym dostępu do akt tych spraw, w związku z czym przyczyny umarzania postępowań egzekucyjnych przez podległe jednostki były przedmiotem ww. trzech kontroli instytucjonalnych, podjętych w wyniku analizy ryzyka – uznanego dla tego obszaru za ryzyko wysokie;

– bieżąca kontrola prawidłowości prowadzenia i umarzania postępowań egzekucyjnych w indywidualnych sprawach wykonywana jest przez Dział Egzekucji Administracyjnej w ramach tzw. kontroli instancyjnej. W przypadku nieprawidłowości zalecenia i wytyczne co do sposobu załatwienia sprawy formułowane są w uzasadnieniu rozstrzygnięcia. Przypadki mające bardziej uniwersalny charakter omawiane są np. na naradach z kierownikami komórek spraw egzekucyjnych urzędów skarbowych.

(akta kontroli, str. 347–355, 368–377, 393–403, 543–550, 906–920)

Na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a. umorzono w 2017 r. 3670 postępowań egzekucyjnych na kwotę 38 755,4 tys. zł, w 2018 r. - 3410 postępowań na kwotę 35 923,1 tys. zł, w 2019 r. - 3260 postępowań na kwotę 115 193,3 tys. zł (w tym 1636 postępowań na kwotę 17 159,2 tys. zł w I półroczu) i w I półroczu 2020 r. - 12049 postępowań na kwotę 15 566,7 tys. zł.

Główne przyczyny umarzania postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a. w latach 2019-2020 (do 30 czerwca), to: wykonanie obowiązku przed wszczęciem postępowania; brak wymagalności obowiązku, umorzenie, wygaśnięcie obowiązku, nieistnienie obowiązku; żądanie wierzyciela; przypadki przewidziane w innych ustawach – przede wszystkim ogłoszenie upadłości zobowiązanego.

(akta kontroli, str. 200–203, 530–531, 906–911, 1020, 2021)

Na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. umorzono w 2017 r. 8770 postępowań egzekucyjnych na kwotę 380 099,8 tys. zł, w 2018 r. - 10 421 postępowań na kwotę 712 947,8 tys. zł, w 2019 r. - 7850 postępowań na kwotę 215 378,4 tys. zł (w tym 2502 postępowania na kwotę 52 550,2 tys. zł w I półroczu) i w I półroczu 2020 r. - 3103 postępowania na kwotę 76 355,2 tys. zł.

Głównymi przyczynami umarzania postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. w latach 2019–2020 (do 30 czerwca) były: stwierdzenie braku majątku, z którego możliwa byłaby efektywna egzekucja; otrzymywanie przez zobowiązanego wynagrodzenia/świadczenia w kwocie wolnej od potrąceń; brak siedziby spółki (biura wirtualne); niemożność ustalenia miejsca zamieszkania zobowiązanego. W tym okresie umorzono 202 postępowania egzekucyjne dotyczące należności w podatku od towarów i usług wymierzonych po kontrolach podatkowych podmiotów biorących udział w oszustwach karuzelowych, na kwotę 20 500,1 tys. zł.

(akta kontroli, str. 200–203, 530–531, 909, 1020, 1021)

Na podstawie art. 34 § 4 pkt 3 u.p.e.a. umorzono w 2017 r. 3 postępowania egzekucyjne na kwotę 65,4 tys. zł, w 2018 r. - 33 postępowania na kwotę 16 961,6 tys. zł, w 2019 r. - 13 postępowań na kwotę 2274,8 tys. zł (w tym 2 postępowania na kwotę 2066,3 tys. zł w I półroczu) i w I półroczu 2020 r. - 12 postępowań na kwotę 112 564,6 tys. zł.

Przyczynami umarzania postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a., najczęściej były zarzuty, których podstawą było: przedawnienie obowiązku, wykonanie obowiązku przed wszczęciem egzekucji administracyjnej, brak wymagalności obowiązku, braki formalne w tytule wykonawczym, błąd co do osoby zobowiązanego.

(akta kontroli, str. 200–203, 530–531, 906, 910, 1020–1021)

W sprawie wykorzystania wyników przeprowadzonych analiz w zakresie umarzania postępowań egzekucyjnych, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że były one wykorzystywane przy planowaniu kolejnych kontroli; ustalenia omawiane były na naradach Dyrektora IAS z naczelnikami urzędów skarbowych; w corocznych

sprawozdaniach do Ministerstwa Finansów wykazywane były najistotniejsze nieprawidłowości; opracowane wyniki analiz otrzymywali naczelnicy urzędów skarbowych celem podjęcia działań zapobiegających występowaniu nieprawidłowości w bieżącej pracy.

(akta kontroli, str. 906, 910–911)

**2.2.** W 2019 r. wniesiono zarzuty w 322 sprawach prowadzenia egzekucji zaległości podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa, przy 358 wniesionych w 2017 r. i 265 w 2018 r. W I półroczu 2019 r. wniesiono zarzuty w 173 sprawach, z tego w I kwartale w 131, a w II kwartale w 42. W 2020 r. wniesiono zarzuty w 113 sprawach, z tego w I kwartale w 92 i w II kwartale w 21.

W 2019 r. organy egzekucyjne uznały za zasadne wniesione zarzuty i umorzyły postępowanie egzekucyjne w 48 sprawach (14,9%), a w jednej (0,3%) zastosowały mniej uciążliwy środek egzekucyjny. W 2017 r. i 2018 r. za zasadne uznano zarzuty wniesione odpowiednio w 19 (5,3%) i w 20 sprawach (7,5%), a następnie umorzono postępowania egzekucyjne w tych sprawach. W I półroczu 2019 r. organy egzekucyjne uznały za zasadne zarzuty w 15 sprawach (8,7%) umarzając postępowania egzekucyjne. W 2020 r. nie było przypadków uznania zarzutów za zasadne.

W 2017 r. organy egzekucyjne wydały 124 postanowienia o oddaleniu zarzutów, w stosunku do których, wniesiono 80 zażaleń. Dyrektor Izby rozstrzygnął 79 (98,8%) z nich, w tym wydając 21 postanowień uchylających postanowienia organów pierwszej instancji (26,6% rozstrzygniętych zażaleń i 16,9% postanowień organów egzekucyjnych o oddaleniu zarzutów).

W 2018 r. wydano 73 postanowienia o oddaleniu zarzutów. W stosunku do 47 wniesiono zażalenia, z których 46 (97,9%) Dyrektor IAS rozstrzygnął, uchylając trzy postanowienia organów egzekucyjnych (6,5% i 4,1%).

W 2019 r. organy egzekucyjne wydały 64 postanowienia o oddaleniu zarzutów. Podatnicy wnieśli 35 zażaleń, z których 31 (88,6%) Dyrektor Izby rozstrzygnął, tym uchylając 13 postanowień organów egzekucyjnych (41,9% i 20,3%).

W I półroczu 2019 r. wydano 26 postanowień o oddaleniu zarzutów, na 20 podatnicy wnieśli zażalenia. Dyrektor IAS wydał 20 rozstrzygnięć w ww. sprawach, uchylając dwa postanowienia organów pierwszej instancji (10% i 7,7%).

W I półroczu 2020 r. organy egzekucyjne wydały 19 postanowień o oddaleniu zarzutów, w stosunku do sześciu podatnicy wnieśli zażalenia, z których Dyrektor Izby rozstrzygnął trzy (50%), nie uchylając ani jednego postanowienia.

(akta kontroli str.204)

Dyrektor Izby analizował przyczyny uznania przez podległe jednostki zarzutów za uzasadnione. W wyniku tej analizy skierował do naczelników urzędów skarbowych województwa łódzkiego pismo z dnia 6.12.2017 r., w którym sformułował zalecenia dotyczące prawidłowości prowadzenia postępowań w sprawie zarzutów na postępowania egzekucyjne w związku z problemami pojawiającymi się na tle współpracy organów egzekucyjnych z wierzycielami, wskazując na konieczność zbadania przez organy egzekucyjne prawidłowości wniesionych zarzutów pod względem formalnym. Jednocześnie przypomniał o obowiązku przeprowadzenia przez te organy postępowania wyjaśniającego przy udziale strony w sytuacji wątpliwości dotyczących jej intencji zawartej w podaniu, oraz o wystąpieniu w celu uzyskania wymaganego ustawą stanowisku wierzyciela dopiero po ustaleniu zakresu zgłoszonych zarzutów przez zobowiązanego.

(akta kontroli str.1756 - 1760)

Począwszy od 2019 r. na skutek wprowadzenia przez Ministerstwo Finansów pismem z dnia 22 marca 2019 r. obowiązku sprawozdawczego, Dyrektor IAS dokonywał półrocznych analiz dotyczących przyczyn uchylania przez organ nadzoru postanowień naczelników urzędów skarbowych województwa łódzkiego, w tym

w wyniku wniesionych zarzutów w sprawie egzekucji administracyjnej oraz skarg na czynności egzekucyjne.

(akta kontroli str.1756 - 1761)

W sprawozdaniu z 31.07.2019 r. Dyrektor Izby wskazał, że postanowienia uchylające w całości zaskarżone rozstrzygnięcia organów egzekucyjnych i przekazujące sprawy do ponownego rozpatrzenia stanowiły 10,7% wszystkich wydanych postanowień. Najczęściej występującymi przyczynami wydawania tego rodzaju rozstrzygnięć były:

- nieprawidłowa kwalifikacja prawna wystąpień stron przez organy egzekucyjne, co skutkowało nierozpoznanieniem zgłoszonych żądań,
- nieprawidłowa kwalifikacja prawa zgłoszonych przez zobowiązanych zarzutów w trybie art. 33 § 1 u.p.e.a.,
- niewystarczające ustalenie stanu faktycznego sprawy,
- oparcie się w sposób wiążący na stanowisku wierzyciela, w sytuacjach gdy nie było ono wiążące dla organu egzekucyjnego.

W celu zapobieżenia powstania ww. nieprawidłowości w przyszłości, Dyrektor Izby skierował do naczelników urzędów skarbowych województwa łódzkiego w dniu 8.04.2019 r. pismo zawierające zalecenia dotyczące prowadzenia postępowań w przedmiocie środków ochrony prawnej składanych w toku postępowań egzekucyjnych. W piśmie tym zauważył, że jednym z najczęściej występujących powodów podejmowania przez Dyrektora Izby rozstrzygnięć o uchyleniu postanowienia organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia było samodzielne (bez przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego z udziałem strony) ustalenie przez organ rozpoznający sprawę charakteru prawnego podania strony, pomimo istnienia wątpliwości co do intencji strony w tym przedmiocie. Wskazał, aby organ podatkowy w razie wystąpienia takich wątpliwości przeprowadził stosowne postępowanie wyjaśniające mające na celu ustalenie rzeczywistych intencji wnoszącego podanie. Innymi powodami było niewyjaśnienie bądź niedostateczne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy, nieodniesienie się do wszystkich zarzutów strony, brak uzasadnienia prawnego polegający na niewskazaniu przepisów prawa, na których zostało oparte rozstrzygnięcie organu egzekucyjnego, oparcie się w całości na stanowisku wierzyciela w sytuacji, gdy nie znajduje to uzasadnienia w przepisach prawa. W związku z powyższym Dyrektor Izby przypomniał, o obowiązku prowadzenia postępowań w oparciu o prawidłowo ustalony stan faktyczny, oraz ujmowaniu w uzasadnieniu postanowień wszelkich niezbędnych elementów przewidzianych przepisami prawa.

Wykazane w sprawozdaniu z dnia 31.01.2020 r. przyczyny wydawania postanowień uchylających zaskarżone rozstrzygnięcia organów egzekucyjnych i przekazujących sprawy do ponownego rozpatrzenia w II połowie 2019 r. pokrywały się z przyczynami wyszczególnionymi w sprawozdaniu za pierwsze półrocze 2019 r. Odsetek postanowień uchylających w całości zaskarżone rozstrzygnięcia organów egzekucyjnych i przekazujących sprawy do ponownego rozpatrzenia wzrósł w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego i wyniósł 14% wszystkich postanowień wydanych przez organy odwoławcze. W związku z powyższym, Dyrektor Izby uznał, iż koniecznym było objęcie w nadchodzącym okresie sprawozdawczym szczególnym nadzorem orzecznictwa organów egzekucyjnych pod kątem występowania przyczyn powodujących konieczność wydania przez organ odwoławczy rozstrzygnięć w trybie art. 138 § 2 k.p.a. W rezultacie miały zostać skierowane do naczelników urzędów skarbowych pisma zawierające wytyczne dotyczące najbardziej problematycznych obszarów w tym zakresie.

W sprawozdaniu za I półrocze 2020 r. odnotowano, że w okresie tym Dyrektor wydał 19 postanowień uchylających w całości zaskarżone rozstrzygnięcia organów

egzekucyjnych i przekazujących sprawy do ponownego rozpatrzenia, przy czym dotyczyły one 10 spośród 27 urzędów skarbowych województwa łódzkiego, mających status organu egzekucyjnego. Najczęściej występującymi przyczynami ww. postanowień były:

- brak wyjaśnienia intencji zobowiązanego, co do trybu rozpatrzenia wniesionego środka zaskarżenia,
- nieprawidłowe wezwanie strony do wyjaśnienia intencji, polegające na niepełnym przedstawieniu stronie jej sytuacji procesowej i przysługujących jej z tego tytułu środków ochrony prawnej, bądź wskazanie nieprawidłowego pouczenia, co skutkowało pozbawieniem strony prawa do należytego rozpatrzenia zgłoszonych żądań,
- pominięcie części argumentacji strony lub niewypowiedzenie się w sposób wyczerpujący w zakresie podnoszonych przez stronę okoliczności, istotnych dla rozpatrzenia sprawy.

W związku z ww. przyczynami, Dyrektor Izby uznał, że koniecznym było skierowanie do naczelników urzędów skarbowych pisma z wytycznymi w tym zakresie.

(akta kontroli str.1762 - 1770)

Dyrektor IAS w piśmie z dnia 3.09.2020 r. mając na uwadze poprawę jakości orzecznictwa egzekucyjnego pierwszej instancji, po przeanalizowaniu najczęściej występujących powodów, dla których rozstrzygnięcia organów egzekucyjnych podlegają uchyleniu, przedstawił zalecenia dotyczące prowadzenia postępowań w przedmiocie środków ochrony prawnej składanych w toku postępowań egzekucyjnych. Zalecił, aby w przypadku wątpliwości, co do charakteru prawnego wniesionego przez stronę podania ze środkiem ochrony prawnej, naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzali stosowne postępowania wyjaśniające, mające na celu ustalenie rzeczywistych intencji wnoszącego podanie. Zwrócił ponadto uwagę, na to aby wydanie postanowienia zawierającego rozstrzygnięcia organów egzekucyjnych w przedmiocie wniesionych środków ochrony prawnej następowało w oparciu o ustalony stan faktyczny, zaś uzasadnienie zawierało wszelkie niezbędne elementy przewidziane przepisami prawa.

(akta kontroli str.1771 - 1773)

Według Dyrektora Izby „...w przypadku spraw, w których przyczyną uchylenia postanowień naczelników urzędów skarbowych, były nieprawidłowości dotyczące analizy indywidualnych stanów faktycznych i podjęte w związku z tym przez organy egzekucyjne nieadekwatne działania, stosowne zalecenia i wytyczne, co do sposobu załatwienia sprawy formułowane były każdorazowo w uzasadnieniu rozstrzygnięcia podejmowanego przez organ odwoławczy. Tego typu indywidualnych okoliczności nie dało się bowiem, wyczerpująco ująć w wytycznych organu nadzoru mających z założenia bardziej uniwersalny charakter (...). Z kolei w przypadkach istotnego naruszenia zasad postępowania, nawiązywany był bezpośredni kontakt z kierownictwem komórki egzekucyjnej danego urzędu skarbowego, w celu dodatkowego uwypuklenia istoty problemu i konieczności podjęcia działań, które zapobiegą występowaniu stwierdzonych nieprawidłowości w przyszłości. (...) Zalecenia dotyczące prawidłowości prowadzenia postępowań w sprawie zarzutów na postępowania egzekucyjne sformułowane zostały przez Dyrektora Izby (...) w skierowanym do Naczelników Urzędów Skarbowych województw łódzkiego w piśmie z dnia 06.12.2017 r.

Dyrektor IAS wskazał ponadto, że z dostępnych danych z hurtowni WHTAX wynika, że w latach 2017 – I półrocze 2020 ilość postępowań egzekucyjnych umorzonych na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a., tj. poprzez uznanie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej za uzasadnione nie przekraczała 0,3% ilości wszystkich umorzonych postępowań...”.

(akta kontroli str.1774 - 1776)



Analiza pięciu postępowań zakończonych wydaniem przez Dyrektora Izby postanowień uchylających postanowienia organów egzekucyjnych o oddaleniu zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej dotyczącej zaległości w podatku VAT w łącznej kwocie 89.861,2 tys. zł, wykazała, że podstawę zarzutów stanowiły m.in.:

- art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a. w związku z objęciem tytułami wykonawczymi obowiązków nieistniejących w zakresie, w jakim dotyczyły odsetek od zaległości naliczanych za okresy, w których ich naliczanie było wyłączone na mocy art. 24 ust. 5 ustawy Kodeks karny skarbowy<sup>10</sup>,
- art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a. w zw. z art. 70 § 1 O.p. z uwagi na prowadzenie egzekucji, pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a. oraz art. 27 § 1 i § 2 u.p.e.a. w związku z błędnym wskazaniem w tytule wykonawczym danych współników spółki oraz nieprawidłowe określenie należności pieniężnej w części odnoszącej się do odsetek za zwłokę,
- art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a. w zw. z art. 24 ust. 5 uks, art. 53 § 1 i 4 oraz art. 54 § 1 pkt 3 i 7 O.p. z uwagi na nieuwzględnienie przerw w naliczaniu odsetek,
- art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a. w związku z niespełnieniem w tytułach wykonawczych wymogów przewidzianych w art. 27 § 1 pkt 3 u.p.e.a., tj. niewskazanie podstawy prawnej obowiązku w odniesieniu do odsetek za zwłokę,
- art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a. z uwagi na niespełnienie w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27 u.p.e.a. w zakresie braku wskazania prawidłowej podstawy prawnej doręczenia upomnienia,
- art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a. w zw. z § 2 pkt 1-9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia<sup>11</sup>, poprzez wskazanie przesłanek z tego rozporządzenia, które nie mogły wystąpić w przedmiotowej sprawie,
- art. 33 § 1 pkt 3, 6 i 10 u.p.e.a. w związku z przedawnieniem zobowiązania, z uwagi na nieprzerwanie biegu terminu przedawnienia. Ponadto niezgodnie z art. 54 § 1 pkt 3 O.p. w treści tytułów wykonawczych nie uwzględniono przerw w naliczaniu odsetek za zwłokę za okres prowadzenia postępowania odwoławczego.

Organy egzekucyjne uzasadniały oddalenie zarzutów m.in.:

- przyczynieniem się do opóźnienia w wydaniu decyzji podatkowych przez kontrolowanego podatnika lub jego przedstawiciela, co zgodnie z art. 24 ust. 6 uks wyłączało stosowanie ust. 5 ww. przepisu,
- zawiadomieniem przez organ egzekucyjny strony o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c O.p.,
- naliczeniem w tytule wykonawczym odsetek z uwzględnieniem przerw, tj. zgodnie z art. 54 § 1 pkt 7 O.p.,
- spełnieniem przez tytuły wykonawcze wszystkich wymogów wynikających z art. 27 u.p.e.a.,
- stanowiskiem wierzyciela o oddaleniu wniesionych zarzutów,
- brakiem uzasadnienia zarzutów zgłoszonych przez stronę w oparciu o art. 33 § 1 pkt 3, 6 i 10 u.p.e.a.

Dyrektor Izby uzasadniał postanowienia uchylające postanowienia organu egzekucyjnego o oddaleniu zarzutów:

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r., poz. 19 ze zm.), zwany dalej „kks”

<sup>11</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 131

- nie wyjaśnieniem przez organ egzekucyjny rozpatrujący zarzuty w sposób wyczerpujący, dlaczego odsetki należne były za cały okres prowadzenia postępowania kontrolnego,
- błędnym rozpatrzeniem przez organ egzekucyjny zarzutu naruszenia art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a. w zw. z art. 27 § 1 pkt 3 ww. ustawy nie jako zarzutu braków formalnych w tytule wykonawczym, lecz jako zarzutu nieistnienia obowiązku w części dotyczącej odsetek na podstawie art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a.,
- nie rozpatrzeniem przez organ egzekucyjny jednego z zarzutów wniesionych przez stronę,
- powołaniem się przez organ egzekucyjny – w uzasadnieniu postanowienia oddalającego całość zarzutów - na stanowisko wierzyciela w zakresie ich oddalenia, w sytuacji gdy stanowisko to odnosiło się do części zarzutów wniesionych przez stronę,
- błędnym przyjęciem przez organ egzekucyjny czasu załatwienia sprawy, nie uwzględniając przewidzianej w art. 54 § 1 pkt 3 O.p. przerwy w naliczaniu odsetek.

(akta kontroli str.1779 - 1791)

W latach 2017 – 2019 Dyrektor Izby wydał odpowiednio 25, 70 i 39 postanowień utrzymujących w mocy postanowienia naczelników urzędów skarbowych oddalających zarzuty. W I półroczu 2019 r. postanowień takich wydano 31, natomiast w I półroczu 2020 r. - siedem.

Strony wniosły na te postanowienia w latach 2017 – 2019 odpowiednio 10, 18 i 26 skarg, natomiast w I półroczu 2019 r. i 2020 r. odpowiednio 21 i 4 skargi.

WSA rozstrzygnęły w okresie objętym kontrolą 44 skargi, uchylając w ich wyniku jedno postanowienie Dyrektora IAS (w I kwartale 2020 r.).

(akta kontroli str.205)

Z analizy rozstrzygnięcia WSA w Łodzi uchylającego postanowienie Dyrektora Izby utrzymujące w mocy postanowienie organu egzekucyjnego oddalające zarzuty na prowadzenie postępowania egzekucyjnego zaległości w podatku VAT w łącznej kwocie 361,7 tys. zł wynika, że wnosząc zarzuty pełnomocnik strony wskazał na naruszenie art. 27 § 1 pkt 3 w zw. z art. 33 pkt 10 u.p.e.a. w związku z nieuwzględnieniem w tytułach wykonawczych wszystkich przerw w naliczaniu odsetek, co skutkowało nieprawidłowym określeniem wysokości kwot zaległości objętych zajęciem egzekucyjnym. Organ egzekucyjny odmówił uwzględnienia zarzutów wskazując, że tytuły wykonawcze, na podstawie których wszczęto postępowanie egzekucyjne były prawidłowo wystawione pod kątem wymagań zawartych w art. 27 § 1 u.p.e.a. Następnie przywołał treść art. 53 § 1 oraz odwołał się do art. 54 § 2 O.p., zgodnie z którym, przepisu § 1 pkt 3 i 7 nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie, powstało z przyczyn niezależnych od organu.

Dyrektor IAS w Łodzi utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika US w Tomaszowie Maz., na które strona wniosła zarzuty wskazując, że nie zaistniała przesłanka, o której mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., zgodnie z którym odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. W rozpatrywanej sprawie zastosowanie znalazł bowiem art. 54 § 2 O.p., zgodnie z którym przepisu § 1 pkt 3 i 7 nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu. W uzasadnieniu organ odwoławczy wskazał na złożony charakter sprawy wymagający wyjaśnienia wielu faktów oraz na to, że koniecznym było przeprowadzenie wielu dowodów. Zdaniem organu odwoławczego czynności

podejmowane w przedmiotowej sprawie poprzedzone były wnikliwą analizą dotychczas zgromadzonego materiału a następnie oceniane w świetle obowiązujących przepisów.

WSA w Łodzi po rozpoznaniu skargi strony na ww. postanowienie Dyrektora Izby, uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu egzekucyjnego. W uzasadnieniu orzeczenia wskazano, że organ odwoławczy uzasadniając wydane orzeczenie nie wykazał, że prowadzenie postępowania podatkowego przez ponad trzy miesiące spowodowane było przyczynami niezależnymi od organu. Zdaniem sądu sprawa podatkowa wymagała co prawda przeprowadzenia postępowania dowodowego, jednakże ogólnikowe wyjaśnienia i zawarte w uzasadnieniu postanowienia nie potwierdziły konieczności podejmowania przez organ podatkowy działań szczególnie skomplikowanych, odbiegających od jego rutynowych czynności, a tym samym skutkujących znacznym przedłużeniem postępowania.

(akta kontroli str.1792 - 1795)

W 2019 r. wniesiono 68 skarg na czynności organu egzekucyjnego lub na przewlekłość postępowania egzekucyjnego, przy 53 w latach 2017 - 2018. W I półroczu 2020 r. wniesiono 12 skarg, przy 31 w analogicznym okresie 2019 r. Organy egzekucyjne uznały za zasadne w 2017 r. osiem skarg (15,1% wniesionych), w 2018 r. - siedem (13,2%), w 2019 r. - sześć (8,8%), wszystkie w I półroczu 2019 r. , Żadnej ze skarg wniesionych w I półroczu 2020 r. nie uznano za zasadną.

W 2017 r. i 2018 r. wydano po 46 postanowień o oddaleniu skarg, natomiast w 2019 r. 61 postanowień. W I półroczu 2019 r. postanowień takich organy egzekucyjne wydały 26, a w I półroczu 2020 r. 12.

W 2017 i 2018 r. wniesiono po 29 zażaleń na postanowienia organów egzekucyjnych o oddaleniu skarg (po 63% postanowień organów egzekucyjnych o oddaleniu skarg). W 2019 r. strony wniosły 19 zażaleń (31,1%), z tego w I półroczu 15 (57,7%), natomiast w I półroczu 2020 r. pięć zażaleń (38,5%).

Dyrektor Izby rozstrzygnął w latach 2017 – 2019 odpowiednio 27, 15 i 19 zażaleń. W I półroczu 2019 r. i 2020 r. rozstrzygnięto natomiast odpowiednio 12 i 3 zażalenia. W wyniku ich rozstrzygnięcia DIAS w 2017 r. uchylił pięć postanowień organów egzekucyjnych o oddaleniu skarg, a w 2018 i 2019 r. po jednym postanowieniu. Jedno z postanowień zostało uchylone w I półroczu 2019 r., nie uchylono żadnego postanowienia w I półroczu 2020 r.

Wskaźnik obrazujący stosunek liczby postanowień organów egzekucyjnych oddalających skargi i uchylonych przez Dyrektora IAS do liczby dokonanych przez Dyrektora rozstrzygnięć w tych sprawach wynosił w 2017 r. 18,5%, w 2018 r. 6,7%, a w 2019 r. 5,3%. W I półroczu 2019 r. wskaźnik ten wynosił 6,7%.

(akta kontroli str.1796)

Działania Dyrektora IAS podjęte w zakresie analiz dotyczących rozpatrywania skarg na czynności egzekucyjne oraz zarzutów w sprawie egzekucji administracyjnej opisano w punkcie 2.2.a) wystąpienia pokontrolnego.

Analiza postępowania zakończonego wydaniem przez Dyrektora Izby postanowienia uchylającego postanowienie organu egzekucyjnego oddalającego skargę na czynności egzekucyjne prowadzone wobec zobowiązanego do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w łącznej kwocie 2,9 tys. zł wykazała, że przedmiotem skargi było dokonanie zajęcia zabezpieczającego przekształconego w zajęcie egzekucyjne z naruszeniem m.in. art. 35 § 1 u.p.e.a., poprzez podejmowanie czynności egzekucyjnych przez organ egzekucyjny, gdy postępowanie było zawieszone w wyniku złożenia przez stronę zarzutów do tytułu wykonawczego, podejmowanie czynności egzekucyjnych mimo przedawnienia zobowiązania podatkowego, niewskazania w zawiadomieniu o zmianie wysokości

zajęcia okresów, za które organ nie nalicza odsetek z uwagi na zawieszenie okresu ich naliczania, błędnym obliczeniu kosztów egzekucyjnych. Na postanowienie organu egzekucyjnego oddalającego skargę zobowiązany wnioś zażalenie, a Dyrektor Izby uchylił zaskarżone postanowienie w całości i orzekł o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie skargi na czynności egzekucyjne. W uzasadnieniu wskazał, że uprawnienie do wniesienia przez zobowiązanego skargi na czynności egzekucyjne, dotyczyć może wyłącznie działań organu egzekucyjnego mających znamiona czynności egzekucyjnych. W analizowanej sprawie skarga na czynności egzekucyjne została wniesiona w sytuacji przekształcenia się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne. Czynności związane z tym przekształceniem polegające m.in. na zawiadomieniu spółki: o przekształceniu się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne, o powstałych kosztach egzekucyjnych oraz o zmianie wysokości zajęcia stanowiły czynności materialno-techniczne o charakterze informacyjnym. Wskazane wyżej czynności nie stanowiły zatem czynności egzekucyjnych w rozumieniu art. 1a pkt 2 u.p.e.a., tym samym zobowiązanemu nie przysługiwało prawo do ich zaskarżenia w trybie przepisów dotyczących skargi na czynności egzekucyjne. Jeżeli zaś środek w postaci skargi na czynności egzekucyjne, o którym mowa w art. 54 § 1 u.p.e.a., nie ma zastosowania, to tego rodzaju sytuacja mieści się w pojęciu uzasadnionych przyczyn, dla których postępowanie nie mogło być wszczęte, organ administracji wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania.

(akta kontroli str.1797 - 1799)

Dyrektor Izby wydał w latach 2017 – 2019 odpowiednio 12, 24 i 13 postanowień utrzymujących w mocy postanowienia organów egzekucyjnych oddalające skargi. W I półroczu 2019 r. oraz w takim samym okresie 2020 r. wydał po sześć takich postanowień. Strony zaskarżyły w 2017 r. do WSA cztery postanowienia Dyrektora (30% postanowień utrzymujących w mocy postanowienia ww. organów), w 2018 r. 10 postanowień (41,7%), w 2019 r. trzy postanowienia (23,1%), z tego wszystkie w I półroczu tego roku (50%), natomiast w I półroczu 2020 r. zaskarżono dwa postanowienia (33,3%). WSA wydały w tym okresie 14 rozstrzygnięć, nie uchylając żadnego z zaskarżonych postanowień Dyrektora Izby.

W okresie 2018-2020 (I półrocze) w IAS nie wystąpiły przypadki zasądzania i wypłaty odszkodowania dochodzonego na podstawie art. 168b u.p.e.a. W ww. okresie zobowiązani, w stosunku do których naczelnicy urzędów skarbowych prowadzili postępowania egzekucyjne/zabezpieczające z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, nie występowali na podstawie art. 168b u.p.e.a. o odszkodowania od organu egzekucyjnego lub wierzyciela za szkody wyrządzone wskutek niezgodnego z przepisami prawa wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej lub postępowania zabezpieczającego.

(akta kontroli, str. 524-525)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Dyrektor IAS rozpoznawał i identyfikował problemy związane ze stosowaniem przepisów prawa regulujących dochodzenie zaległości podatkowych, w tym wynikające z analizy wyroków sądów administracyjnych. Podległym jednostkom przekazywał wytyczne i wyjaśnienia, w tym otrzymywane z Ministerstwa Finansów, w celu poprawy jakości rozstrzygnięć organów podatkowych. Umarzanie postępowań egzekucyjnych było przedmiotem kontroli w podległych urzędach i w ramach kontroli instancyjnej, związanej z wnoszeniem zaskarżeń. Rzetelnie analizowano przyczyny i zasadność umarzania postępowań egzekucyjnych, wyniki analiz omawiano na naradach, wyjaśniano wątpliwości, w corocznych



sprawozdaniach informowano Ministerstwo Finansów o najistotniejszych nieprawidłowościach.

Na wysokim poziomie w okresie 2019 – I półrocze 2020 r., kształtowała się jakość rozstrzygnięć Dyrektora Izby, jako organu odwoławczego w sprawach wniesionych przez zobowiązanych zarzutów i skarg. WSA uchylił zaledwie jedno postanowienie Dyrektora IAS utrzymujące w mocy postanowienie organu egzekucyjnego przy 34 postanowieniach wydanych w tych sprawach przez organ odwoławczy oraz 44 sprawach rozstrzygniętych przez WSA w tym okresie.

W Izbie cyklicznie monitorowano dane dotyczące zarzutów i skarg na czynności egzekucyjne oraz na przewlekłość postępowania egzekucyjnego zgłaszanych przez zobowiązanych poprzez półroczne analizy dotyczące przyczyn uchylania przez organ nadzoru postanowień naczelników urzędów skarbowych. W związku z powtarzającymi się przyczynami uchylania spraw i przekazywania do ponownego rozpatrzenia, skierowano do naczelników wytyczne dotyczące prowadzenia postępowań w przedmiocie środków ochrony prawnej wnoszonych przez zobowiązanych, a także odrębne zalecenia dotyczące prawidłowości prowadzenia postępowań w sprawie zarzutów na postępowanie egzekucyjne. Wytyczne te nie wpłynęły na poprawę jakości wydawanych orzeczeń organów egzekucyjnych, na co wskazywał wzrost w 2019 r. w stosunku do 2017 r. i 2018 r. odsetka postanowień Dyrektora Izby uchylających w całości zaskarżone rozstrzygnięcia i przekazujących sprawy do ponownego rozstrzygnięcia.

#### OBSZAR

Opis stanu  
faktycznego

### 3. Skuteczność postępowań egzekucyjnych

**3.1.** Szef KAS zarządzeniami nr 40 z 13.12.2018 r. (zmienionym zarządzeniem nr 41 z 19.08.2019 r.) i zarządzeniem nr 73 z 20.12.2019 r. określił kierunki działania i rozwoju KAS odpowiednio na 2019 r. i 2020 r. Dla IAS dla kierunku II *Pobór i egzekucja należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne* określił na 2019 i na 2020 r. cele dotyczące egzekwowania zaległości podatkowych takie jak wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych oraz zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych.

Dla oceny stopnia realizacji celu *zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych* ustalone były na 2019 r. następujące mierniki:

- efektywność egzekucji<sup>12</sup> — planowana wartość miernika wynosiła >35,8%, a osiągnięta 37,25%;
- udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych<sup>13</sup> — planowana wartość miernika wynosiła >75%, a osiągnięta 80,44%;
- sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych<sup>14</sup> — planowana wartość miernika wynosiła <6%, a osiągnięta 1,32%.

<sup>12</sup> Miernik *efektywność egzekucji* definiowany był jako wyrażony w procentach stosunek kwoty wyegzekwowanej do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia; pozwalał on na ocenę skuteczności działań egzekucyjnych podejmowanych do zaległości podatkowych i niepodatkowych stanowiących dochód budżetu państwa.

<sup>13</sup> Miernik *udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych* definiowany był jako wyrażony w procentach stosunek liczby podatkowych (SM – podatki stanowiące dochód budżetu państwa i CL – należności organów celnych) tytułów wykonawczych, które zostały zakończone zapłatą do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym podatkowych (SM i CL) tytułów wykonawczych; pozwalał on na ocenę pracy organu egzekucyjnego w załatwianiu czynnych tytułów wykonawczych poprzez zapłatę przez zobowiązanego.

<sup>14</sup> Miernik *sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych* definiowany był jako wyrażony w procentach stosunek liczby podatkowych (SM i CL) tytułów wykonawczych czynnych ogółem (bez rekwizycji), 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 (bez rekwizycji); pozwalał on na ocenę jakości pracy organu egzekucyjnego, której cechą powinno być niezwłoczne wszczynanie egzekucji.

Na 2020 r. dla oceny stopnia realizacji celu *zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych* ustalony był miernik *efektywność egzekucji* — zaplanowany na pierwszy kwartał 2020 r. w wysokości >9,9%, a osiągnięty w wysokości 9,15%.

Na 2020 r. dla oceny stopnia realizacji celu *wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* ustalony był miernik *ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych*<sup>15</sup>, zaplanowany w wysokości ≤105%, a osiągnięty w pierwszym kwartale w wysokości 101,45%.

Zgodnie z ww. zarządzeniami IAS przekazywała Szefowi KAS kwartalne raporty z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS, uwzględniające stopień realizacji celów i wartości osiąganych mierników. Ustalone przez Szefa KAS formularze raportów nie wymagały wskazywania przyczyny nieosiągnięcia planowanych wartości mierników.

(akta kontroli, str. 1026–1099)

**3.2.** Liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w latach 2017–2019 były do siebie zbliżone, a wynosiły: 137 508 tytułów w 2017 r., 142 019 - w 2018 r. i 143 734 - w 2019 r. W I i II kwartale 2020 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia obniżyła się w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego odpowiednio o 9% i o 15,8%, a wynosiła: 83 903 tytuły w I kwartale 2019 r., 90 708 - w II kwartale 2019 r., 76 330 - w I kwartale 2020 r. i 76 330 - w II kwartale 2020 r.

W sprawie przyczyn obniżenia się liczby tytułów wykonawczych w I i II kwartale 2020 r. w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego Z-ca Dyrektora wyjaśniła, że: „(...) na tryb działania urzędów skarbowych w zakresie spraw wierzycielskich w okresie od dnia ogłoszenia stanu zagrożenia epidemicznego miały wpływ w szczególności następujące czynniki:

- wprowadzenie z dniem 31.03.2020 r. (ustawą z dnia 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>16</sup>) przepisów prawa dotyczących zawieszenia terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego, terminów procesowych i sądowych, w m.in. postępowaniach egzekucyjnych, administracyjnych i podatkowych,
- konieczność realizowania wytycznych i zaleceń przekazywanych przez Ministerstwo Finansów dotyczących obszaru udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz postępowania egzekucyjnego.

Wytyczne, (...) wskazywały na konieczność przekierowania działań na udzielanie wsparcia podatnikom - priorytetowe rozpatrywanie wniosków o udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. (...) Sprawne załatwianie wniosków ulgowych w urzędach skarbowych i udzielanie pomocy podatnikom/przedsiębiorcom dotkniętym skutkami pandemii koronawirusa stało się podstawowym, najważniejszym i najbardziej czasochłonnym zadaniem wymagającym odpowiedniej alokacji dostępnych zasobów kadrowych. (...)

W okresie od marca do maja 2020 r. IAS przekazała do urzędów skarbowych woj. łódzkiego szereg zaleceń, wytycznych i wyjaśnień Ministerstwa Finansów dotyczących postępowania w zakresie działań zmierzających do wyegzekwowania zaległości podatkowych oraz udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. (...) w piśmie Ministerstwa Finansów, Departamentu Poboru Podatków z 12.03.2020 r.

<sup>15</sup> Miernik ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych definiowany był jako wyrażony w procentach stosunek kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec okresu sprawozdawczego roku bieżącego do kwoty zaległości wymagalnych wg stanu na koniec analogicznego okresu sprawozdawczego roku poprzedniego; umożliwiał on ocenę stopnia realizacji zadań w zakresie ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 374 ze zm.), zwana dalej „ustawą o COVID”.

zawarto zalecenie priorytetowego załatwiania wniosków ulgowych, (...) Wskazano także na konieczność rozważnego i adekwatnego do okoliczności sprawy podejmowania działań egzekucyjnych, (...) w piśmie z 27.05.2020 r. Podsekretarza Stanu Zastępcy Szefa KAS (...) poinformowano, że przestają obowiązywać wszelkie przekazane wcześniej zalecenia dotyczące powstrzymywania się od podejmowania czynności egzekucyjnych w związku z wprowadzeniem stanu epidemii.

(...) te wiążące dla urzędów skarbowych wytyczne wpłynęły na ograniczenie liczby i kwot wystawianych tytułów wykonawczych (...), przy czym z uwagi na okres obowiązywania tych regulacji obniżenie liczby i kwot wystawianych tytułów wykonawczych w II kw. 2020 r. było bardziej zauważalne. (...) mimo zmniejszenia się liczby i kwot zaległości objętych tytułami wykonawczymi, to jednocześnie nastąpił istotny wzrost skuteczności działań podejmowanych w ramach miękkiej egzekucji, (...)

Dodatkowo na obniżenie się liczby tytułów wykonawczych w I i II kwartale 2020 r. miały wpływ problemy związane z funkcjonowaniem Poltax2B Plus w zakresie wystawiania tytułów wykonawczych. W początkowej fazie wdrożenia (...) wystąpiły opóźnienia w podejmowaniu czynności egzekucyjnych wynikające z opóźnień przy wystawianiu nowych tytułów wykonawczych w komórkach spraw wierzycielskich. Jednakże stwierdzone nieprawidłowości w działaniu systemu były systematycznie przekazywane (...) celem ich wyeliminowania. (...) ujawnione błędy programu zostały usunięte, a podejmowanie przez wierzyciela działań w postaci wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych odbywa się w zdecydowanej większości przypadków w sposób prawidłowy. (...)

Ponadto na obniżenie się liczby i kwot wystawianych tytułów wykonawczych w I i II kwartale 2020 r. miały wpływ dokonane przez ustawodawcę zmiany legislacyjne wprowadzone w trakcie trwania epidemii skutkujące wydłużeniem terminów płatności zobowiązań wynikających ze złożonych rocznych rozliczeń w podatku dochodowym od osób prawnych i w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2019 r., to jest (...) do dnia 31.05.2020 r.

(...) działania tutejszej Izby w okresie stanu zagrożenia epidemicznego zostały ukierunkowane na sprawowanie nadzoru i wsparcia w tych obszarach działalności urzędów skarbowych, które stały się priorytetowe, w szczególności w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Zatem racjonalne podchodzenie organów podatkowych do tego rodzaju wniosków (przy jednocześnie olbrzymim wzroście liczby składanych wniosków ulgowych) spowodowało, że znaczna część tzw. zaległości ściągalnych nie została objęta egzekucją, a w dalszej konsekwencji spowodowało obniżenie się liczby i kwot wystawianych tytułów wykonawczych."

(akta kontroli, str. 200–202, 208, 534–535, 1020, 1022, 943–948 )

IAS nie przekazywała do podległych urzędów skarbowych wskazówek/wytycznych, w których określono lub rekomendowano terminy wystawiania upomnień lub tytułów wykonawczych. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że „(...)w ramach sprawowanego nadzoru Izba kierowała do podległych urzędów propozycje rozwiązań w ramach egzekucji miękkiej oraz wskazywała na efektywne działania w zakresie zarządzania zaległościami. (...) z uwagi na fakt, iż przepisy prawa regulują kwestie terminów wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych, konkretne rekomendacje w tym zakresie nie były przekazywane do podległych urzędów.

(akta kontroli, str. 1565–1606)

Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych<sup>17</sup> w latach 2017-2019 kształtował się na zbliżonym poziomie i wynosił: 53,4% w 2017 r., 55,5% w 2018 r. i 54,4% w 2019 r. W I kwartale 2020 r. wskaźnik ten wynosił 14,5% i był o 5,8 punktu procentowego

<sup>17</sup> Liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie.

mniejszy niż w I kwartale 2019 r. (20,3%); w II kwartale 2020 r. wskaźnik ten wynosił 14,7% i był o 8,8 punktu procentowego mniejszy niż w II kwartale 2019 r. (23,5%).

W sprawie prowadzenia analiz przyczyn obniżenia się wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że: (...) obszar efektywności egzekucji administracyjnej (...) podlega bieżącemu i stałemu monitoringowi Dyrektora IAS. Corocznie w lokalnych planach działalności IAS zamieszczany jest cel w postaci zwiększenia efektywności egzekucji, którego osiągnięcie jest mierzone za pomocą miernika EFE. Miernik ten obejmuje należności stanowiące dochody budżetu państwa (podatkowe i celne), a obliczany jest jako iloraz kwot wyegzekwowanych ogółem do kwot zaległości objętych tytułami wykonawczymi, przy czym ww. parametry dotyczą kwot głównych (...). Jest to miernik centralny, (...) a jego wartość do osiągnięcia wyznaczana jest przez Ministerstwo Finansów w cyklach kwartalnych. (...) wykonywane w powyższym zakresie analizy, mają na celu ewentualne podjęcie działań służących zwiększeniu efektywności prowadzonej egzekucji.

(...) z wyjątkiem I półrocza 2020 r., IAS corocznie osiągała wyznaczone (...) wartości. (...) w latach 2017-2019 występował coroczny wzrost wartości miernika EFE (...). Ponadto w latach 2017 – 2019 zwiększała się również kwota wyegzekwowanych należności, (...)

Regularnemu monitoringowi podlega także wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, (...) W ocenie Dyrektora IAS wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych w ujęciu ilościowym ma znaczenie drugorzędne, w stosunku do wskaźnika obejmującego kwoty objęte tytułami egzekucyjnymi i wyegzekwowane. Ilość obsłużonych tytułów wykonawczych tylko częściowo pokazuje nakład pracy organów egzekucyjnych (...) ujęcie kwotowe pokazuje osiągnięty efekt fiskalny, który jest kluczowy dla procesu egzekucji administracyjnej. Przy zwiększającej się wartości miernika efektywności egzekucji (oraz przy jednoczesnym wzroście wyegzekwowanych kwot), fakt zmniejszenia w 2019 r. w stosunku do 2018 r. o 1,1 pkt % wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych (...) pozostawał bez znaczenia dla oceny pracy organów egzekucyjnych. Ze względu na powyższe, odstąpiono od szczegółowego badania przyczyn ww. sytuacji. (...) W odniesieniu natomiast do znaczącego spadku ww. wskaźnika w I półroczu 2020 r. (w odniesieniu do I półrocza 2019 r.) zauważyć należy, że powyższe wynika z okoliczności związanych z wprowadzenia w urzędach skarbowych systemu Poltax2B Plus oraz z pandemią koronawirusa SARS-CoV-2.

(...) błędy w systemie utrudniały komórkom wierzycielskim prawidłowe wystawianie tytułów wykonawczych, a następnie komórkom egzekucyjnym dochodzenie na ich podstawie należności. Zgłaszane błędy były sukcesywnie usuwane, jednakże upływ czasu spowodował, że odnotowano spadki wskaźników zarówno realizacji tytułów wykonawczych jak i efektywności egzekucji. Bezpośrednią przyczyną był fakt skierowania mniejszej liczby tytułów wykonawczych do realizacji, co przełożyło się na wartość ww. mierników. (...)

Dodatkowo zaczęły obowiązywać regulacje przyjęte w ramach tzw. „tarczy antykryzysowej” i wynikające z tych regulacji ograniczenia (np. problemy ze skutecznym stosowaniem przez wierzycieli zasady zagrożenia w związku z przeszkodami w doręczaniu upomnień; problemy ze skutecznym wszczynaniem przez organy egzekucyjne egzekucji administracyjnej, a następnie stosowaniem środków egzekucyjnych ze względu na przeszkody w doręczaniu odpisów tytułów wykonawczych i zawiadomień o zastosowanych środkach egzekucyjnych).

Konsekwencją zaistniałej sytuacji, (...) były również wytyczne Ministerstwa Finansów (przekazywane na licznych telekonferencjach) odnośnie prowadzenia egzekucji w sposób bardzo ostrożny (zwłaszcza w stosunku do zobowiązanych, którzy dotychczas nie mieli problemów z regulowaniem należności podatkowych).



Z kolei w piśmie z dnia 17.03.2020 r. (...) Ministerstwo Finansów (...) nakazało m.in. ograniczyć wykonywanie przez pracowników egzekucji czynności w terenie do niezbędnego minimum oraz odwołać zaplanowane licytacje i przetargi ofert. Natomiast nacisk położony został na ulgi podatkowe (raty, odroczenia), co przy zalecanym elastycznym podchodzeniu organów podatkowych do tego rodzaju wniosków (...) spowodowało, że znaczna część tzw. zaległości ściągalnych, do egzekucji w ogóle nie weszła lub nie wejdzie. (...)”

(akta kontroli, str. 200–202, 208, 534–535, 1020, 1022, 944–951)

Liczba załatwionych tytułów wykonawczych wynosiła: 73 371 w 2017 r., 78 862 w 2018 r., 78 216 w 2019 r., 11 032 w I kwartale 2020 r. i 11 207 w II kwartale 2020 r.

Przez zapłatę załatwionych zostało 55 507 tytułów (75,7%) w 2017 r., 59 665 tytułów (75,7%) w 2018 r., 63 321 tytułów (81%) w 2019 r., 8338 tytułów (75,6%) w I kwartale 2020 r. i 8281 tytułów (73,9%) w II kwartale 2020 r.

Przez umorzenie postępowania egzekucyjnego z powodu jego bezskuteczności załatwionych zostało 8770 tytułów (12,0%) w 2017 r., 10 421 (13,2%) w 2018 r., 7850 (10,0%) w 2019 r., 1334 (12,1%) w I kwartale 2020 r. i 1769 (15,8%) w II kwartale 2020 r.

Kwoty wynikające z załatwionych tytułów wykonawczych wynosiły: 584 696,2 tys. zł w 2017 r., 949 991,1 tys. zł w 2018 r., 483 761,5 tys. zł w 2019 r., 85 993,2 tys. zł w I kwartale 2020 r. i 74 976,0,5 tys. zł w II kwartale 2020 r.

Kwoty wynikające z tytułów wykonawczych załatwionych przez zapłatę wynosiły: 167 361,7 tys. zł (28,6% kwoty tytułów wykonawczych załatwionych) w 2017 r., 206 581,2 tys. zł (21,7%) w 2018 r., 232 778,7 tys. zł (48,1%) w 2019 r., 33 834,1 tys. zł (39,3%) w I kwartale 2020 r. i 35 311,9 tys. zł (47,1%) w II kwartale 2020 r.

Kwoty wynikające z tytułów wykonawczych załatwionych przez umorzenie postępowania egzekucyjnego z powodu jego bezskuteczności wynosiły: 380 099,8 tys. zł (65,0%) w 2017 r., 712 947,8 tys. zł (75,0%) w 2018 r., 215 378,4 tys. zł (44,5%) w 2019 r., 38 371,6 tys. zł (44,6%) w I kwartale 2020 r. i 37 983,6 tys. zł (50,7%) w II kwartale 2020 r.

W sprawie przeprowadzania analiz dotyczących kształtowania się liczby i kwoty tytułów wykonawczych załatwionych poprzez zapłatę oraz załatwionych poprzez umorzenie postępowania egzekucyjnego z powodu jego bezskuteczności, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że: „ (...) Dział Egzekucji Administracyjnej analizuje ogólną efektywność prowadzonych przez organy egzekucyjne postępowań egzekucyjnych, poprzez m.in. analizy wykonania miernika EFE. Jednym z elementów konstrukcji ww. miernika jest wartość wyegzekwowanych kwot, która (...) w latach 2017-2019 r. ulegała systematycznym wzrostom (przy jednoczesnym wzroście wartości miernika EFE).

(...) Kwestia dotycząca umorzeń postępowania egzekucyjnego z uwagi na bezskuteczność egzekucji, jest przedmiotem stałego zainteresowania Dyrektora IAS. (...) Zauważyć, przy tym należy, że sztuczne przedłużanie postępowań egzekucyjnych, które są bezskuteczne – ze względu na brak majątku przez zobowiązanego – powoduje bezcelowe generowanie kolejnych kosztów egzekucyjnych oraz obciążenie pracą pracowników organów egzekucyjnych. Zakończenie postępowań egzekucyjnych w takich sytuacjach pozytywnie wpływa na efektywność pozostałych postępowań.

W związku z zaobserwowanym wysokim udziałem czynnych „starych tytułów wykonawczych” w ogólnej kwocie i liczbie tytułów wykonawczych, Dyrektor IAS pismem z dnia 30.07.2018 r. (...) zobowiązał Naczelników Urzędów Skarbowych do weryfikacji skuteczności prowadzonych postępowań egzekucyjnych, w tym postępowań dotyczących należności celnych oraz „starych” tytułów wykonawczych. Organ nadzoru zalecił, aby w przypadku wystąpienia przesłanek wskazujących na bezskuteczność egzekucji, organy egzekucyjne rozważyły możliwość ewentualnego

umorzenia danego postępowania egzekucyjnego. Podkreślono przy tym, że umorzenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., musi mieć uzasadnione podstawy, przy czym wskazane jest wykonanie kalkulacji potwierdzającej bezskuteczność egzekucji.

W wyniku realizacji powyższych zaleceń, w 2018 r. zaobserwowany został znaczny wzrost kwot należności objętych tytułami wykonawczymi, w odniesieniu do których prowadzone postępowania egzekucyjne zostały umorzone z uwagi na bezskuteczność.

Na taki wzrost nie bez wpływu pozostaje także fakt, iż w związku z utworzeniem z dniem 1.03.2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej, postępowania egzekucyjne dotyczące należności celnych (w tym podatku akcyzowego) zostały przekazane z Izby Celnej w Łodzi do właściwych miejscowo urzędów skarbowych (...), weryfikacja skuteczności postępowań egzekucyjnych prowadzonych na podstawie tzw. »celnych tytułów wykonawczych« była prowadzona przez urzędy skarbowe w latach 2017 i 2018. (...) postępowania egzekucyjne należności celnych należą do postępowań mało skutecznych i trudnych do prowadzenia, a jednostkowo obejmują znacząco większe należności w porównaniu do zaległości podatkowych. (...).

Ponadto (...) organy egzekucyjne zobligowane zostały przez tutejszy organ nadzoru do monitorowania za pomocą skryptów .sql, m.in. postępowań egzekucyjnych, w których liczba dni pomiędzy datą końca okresu sprawozdawczego, a datą wpływu tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego jest większa niż 3650 (dla tytułów niezakończonych i niezawieszonych na koniec okresu sprawozdawczego).

(...). Wyniki weryfikacji wykonane w urzędach skarbowych (...) zostały przekazane przez Dyrektora IAS do Ministerstwa Finansów pismem z dnia 27.07.2018 r. (...)

W kolejnym etapie, z inicjatywy tutejszego Organu, pismem z dnia 14.11.2018 r. (...) zobowiązano podległe jednostki do przeprowadzenia dalszej analizy prowadzonych postępowań egzekucyjnych w oparciu o skrypty .sql udostępnione na stronie Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej.

Niezależnie od powyższego, pismem z dnia 28.01.2019 r. (...) Ministerstwo Finansów zleciło wykonanie przez urzędy skarbowe, w oparciu o dedykowane skrypty, kolejnej weryfikacji prowadzonych postępowań egzekucyjnych. (...) wyniki wykonanej weryfikacji przekazano do Ministerstwa Finansów pismem z dnia 1.03.2019 r. (...).

W sprawie przyczyn zmniejszania się w I i II kwartale 2020 r. liczby i kwoty tytułów wykonawczych załatwionych przez zapłatę, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że przyczyny te są zbieżne z przyczynami wskazanymi wyżej, dotyczącymi spadku wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych oraz że: „(...) Przyczyny zmniejszenia kwoty tytułów wykonawczych załatwionych poprzez zapłatę były niezależne od organów egzekucyjnych. Związane one były m.in. z problemami z wdrożeniem aplikacji Poltax 2B Plus, które doprowadziły do opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych, co spowodowało w konsekwencji kumulację tytułów wykonawczych podatkowych przypadających do realizacji. Wpływ na zmniejszenie liczby i kwoty tytułów wykonawczych załatwionych przez zapłatę, miała również ogólna sytuacja w kraju spowodowana pandemią koronawirusa SARS-CoV-2, która przyczyniła się do:

- niskiej obsady kadrowej (...),
- nagromadzenia pracy ( w szczególności od marca do czerwca 2020 r.),
- dużej ilości udzielanych ulg w spłacie zobowiązań, co skutkowało nieprowadzeniem egzekucji (...),
- pogorszenia się sytuacji finansowej przedsiębiorców (...)”

W sprawie przyczyn wzrostu liczby/kwoty objętej umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu ich bezskuteczności w I i II kwartale 2020 r. w porównaniu do I i II kwartału 2019 r. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że:

– w związku z problemami w prowadzeniu bieżącej egzekucji (ograniczenie wpływu „nowych” tytułów wykonawczych z uwagi na trudności z wdrożeniem POLTAX2B Plus oraz ograniczenie — w związku z sytuacją epidemiczną — do niezbędnego minimum działań w terenie oraz czynności proceduralnych związanych z egzekucją z ruchomości i nieruchomości), działania pracowników organów egzekucyjnych zostały ukierunkowane na zintensyfikowanie poszukiwań informacji o stanie majątkowym zobowiązanych, a w konsekwencji na analizę efektywności prowadzonych postępowań egzekucyjnych (w tym pod kątem zasadności ich dalszego kontynuowania). Wynikiem analiz był wzrost w I i II kwartale 2020 r. liczby i kwoty objętej umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi z powodu ich bezskuteczności.

– głównymi przyczynami umarzania postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., były: stwierdzenie braku majątku, z którego możliwa byłaby efektywna egzekucja; otrzymywanie przez zobowiązanego wynagrodzenia/świadczenia w kwocie wolnej od potrąceń; brak siedziby spółki (biura wirtualne), niemożność ustalenia miejsca zamieszkania zobowiązanego.

– w latach 2019-2020 (I półrocze) umorzono, na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., łącznie 418 postępowań egzekucyjnych<sup>18</sup> dotyczących należności w podatku od towarów i usług wymierzonych po kontrolach podatkowych podmiotów biorących udział w oszustwach karuzelowych na łączną kwotę 153 456 tys. zł.

(akta kontroli, str. 208, 527–529, 534, 537–538, 1020, 1022, 1023, 944–954)

Kwota podatków wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych w 2017 r. wynosiła 204 596,4 tys. zł; wzrosła do 237 043,3 tys. zł w 2018 r. i do 268 383,1 tys. zł w 2019 r.

W I kwartale 2020 r. kwota podatków wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych — 47 621,6 tys. zł była o 21,2% mniejsza niż w I kwartale 2019 r. (60 437,7 tys. zł). W II kwartale 2020 r. kwota podatków wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych — 36 992,4 tys. zł była o 41,5% mniejsza niż w II kwartale 2019 r. (63 254,6 tys. zł).

W sprawie obniżenia się w I i II kwartale 2020 r. kwot podatków wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych, w porównaniu do I i II kwartału 2019 r., Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że:

– dane w powyższym zakresie podlegają cyklicznej weryfikacji przez Dział Egzekucji Administracyjnej w ramach monitorowania wykonania miernika PE.EFE;

– przyczynami ww. obniżenia kwot wyegzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym, analogicznie jak w przypadku zmniejszania się w I i II kwartale 2020 r. liczby i kwoty tytułów wykonawczych załatwionych przez zapłatę, były okoliczności związane z wprowadzeniem systemu Poltax2B Plus, obowiązywaniem od 20 marca 2020 r. stanu epidemii, ograniczeniami przyjętymi w ramach tzw. „tarczy antykryzysowej” oraz wytycznymi Ministerstwa Finansów odnośnie prowadzenia egzekucji w sposób bardzo ostrożny;

– kwoty wyegzekwowanych należności najbardziej obniżyły się w przypadkach czynności: ZRBA — zajęcie rachunku bankowego (o 40,5 %), PNUZ — pobranie należności w urzędzie (o 72,47 %), ZIWI — zajęcie innych wierzytelności (o 60,06 %), ZJPK — zajęcie innych wierzytelności — JPK (o 41,72 %).

(akta kontroli, str. 200–202, 209, 530, 533, 1020, 1024, 955–957, 1815-1816)

Kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia<sup>19</sup> w 2019 r. wynosiła 714 761,2 tys. zł i była zbliżona do kwot objętych takimi tytułami w 2017 r. — 668 977,9 tys. zł i w 2018 r. — 750 250,4 tys. zł.

<sup>18</sup> Dotyczy postępowań, w których występuje tożsamość organu egzekucyjnego i wierzycielskiego

<sup>19</sup> Liczonej jako suma kwot wyegzekwowanych w okresie sprawozdawczym oraz zadłużenia bieżącego głównego pozostającego do ściągnięcia na koniec okresu sprawozdawczego z tytułów niezakończonych w okresie sprawozdawczym.

W I i II kwartale 2020 r. kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia wynosiły odpowiednio 514 004,9 tys. zł i 465 139,8 tys. zł; kwoty te były niższe niż w I kwartale 2019 r. (582 176,7 tys. zł) i w II kwartale 2019 r. — 597 149,1 tys. zł.

W I kwartale 2020 r. kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia — 514 004,9 tys. zł była o 11,7% niższa niż w I kwartale 2019 r. (582 176,7 tys. zł). W II kwartale 2020 r. kwota ta — 465 139,8 tys. zł była o 22% niższa niż w II kwartale 2019 r. (597 149,1 tys. zł).

W sprawie przyczyn obniżenia się kwoty objętej tytułami wykonawczymi w I i II kwartale 2020 r. w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że:

- przyczyn tego spadku należy upatrywać w znacznej mierze w fakcie ogłoszenia stanu zagrożenia epidemicznego, a następnie stanu epidemii. Działania wierzycielskie urzędów skarbowych nakierowane zostały głównie na obszar udzielania ulg i akcji informacyjnych o przysługujących ułatwieniach i ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych, dla podmiotów znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej. Dodatkowo urzędy skarbowe i IAS były zaangażowane w obsługę programu pomocowego „Arka”, którego celem jest ochrona rynku pracy i zapewnienie firmom płynności finansowej w okresie poważnych zakłóceń w gospodarce. Zapewnienie sprawnej obsługi przedsiębiorców w tym obszarze, wymagało zaangażowania kadrowego, merytorycznego i zabezpieczenia ciągłości obiegu informacji, czyniąc z tego zadania jedno z istotniejszych w okresie pandemii;
- aby wierzyciel mógł podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych, będących następstwem wystawionych tytułów wykonawczych koniecznym jest uprzednie ustalenie, że ma miejsce uchylenie się przez zobowiązanego od wykonania obowiązku podatkowego. Złożenie wniosku o udzielenie ulgi w spłacie danej należności jest sygnałem ewentualnej gotowości do uregulowania zobowiązania w terminie późniejszym. Dlatego też wystawienie tytułu wykonawczego na zobowiązanie, w stosunku do którego podatnik wniósł o udzielenie ulgi nie może mieć miejsca z uwagi na możliwość naruszenia art. 6 u.p.e.a. Znacząca ilość wniosków o udzielenie ulg spowodowała zatem obniżenie się kwot objętych tytułami wykonawczymi w I i II kwartale 2020 r. Na obniżenie się kwot wystawionych tytułów wykonawczych istotny wpływ miały zmiany legislacyjne wprowadzone w trakcie trwania epidemii skutkujące przedłużeniem do 31.05.2020 r. terminu rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 r. Istotne znaczenie w 2020 r. z punktu widzenia wystawianych tytułów wykonawczych miały też problemy związane z wdrożeniem Poltax2BPlus, m.in. błędy przy wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych.

(akta kontroli, str. 209, 530, 533, 1020, 1024, 955–960)

Relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi w latach 2017–2019 poprawiała się, i wynosiła: 30,6% w 2017 r., 31,6% w 2018 r. i 37,5% w 2019 r.

W I i II kwartale 2020 r. w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego relacja ta pogorszyła się i wyniosła odpowiednio 9,3% i 8% przy 10,4% i 10,6% w analogicznych okresach 2019 r.

W sprawie analizowania przyczyn obniżenia się w I i w II kwartale 2020 r., w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego, relacji kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że przyczyny te są analogiczne jak przyczyny obniżenia się liczby i kwoty tytułów wykonawczych załatwionych przez zapłatę oraz obniżenia się kwot wyegzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym, co zostało przedstawione we



wcześniejszej części niniejszego wystąpienia. Z-ca Dyrektora stwierdziła ponadto, że obszar efektywności egzekucji, a w jego ramach wysokości wyegzekwowanych kwot jest przedmiotem stałego monitoringu, jednak wskazane w wyjaśnieniach obiektywne przyczyny, związane przede wszystkim z sytuacją epidemiczną w kraju, uniemożliwiły zapobieżenie ww. spadkowi.

(akta kontroli, str. 209, 530, 533, 1020, 1024, 955–960)

Kwota zaległych należności uzyskana w wyniku egzekucji miękkiej w latach 2017–2019 wzrastała, i wynosiła: 110 651,0 tys. zł w 2017 r., 175 521,3 tys. zł w 2018 r. i 214 238,1 tys. zł w 2019 r. Wzrastała też relacja kwoty uzyskanej do kwoty zaległości, których dotyczyły te działania — z 60,4% w 2017 r. do 69,7% w 2018 r. i 82% w 2019 r.

Kwota zaległych należności uzyskana w wyniku egzekucji miękkiej wzrosła w I kwartale 2020 r. (54 699 tys. zł) w porównaniu z I kwartałem 2019 r. (31 197,1 tys. zł), a w II kwartale 2020 r. (24 572, 2 tys. zł) była mniejsza niż w II kwartale 2019 r. (49 185,9 tys. zł). Relacja kwoty uzyskanej do kwoty zaległości, których dotyczyły te działania w I i II kwartale 2020 r. (odpowiednio 93,5% i 83,3%) była większa niż w analogicznych okresach poprzedniego roku (70,9% w I kwartale 2019 r. i 59,6% w II kwartale 2019 r.).

IAS nie przedstawiła liczby spraw, w których dozwolone było podjęcie działań informacyjnych i liczby spraw, w których działania takie przeprowadzono. Z-ca Dyrektora IAS oświadczyła m.in., że:

- nie jest możliwe przekazanie tych danych, gdyż system informatyczny, w którym ewidencjonowane są zaległości (Poltax 2bPlus) nie umożliwia ich wyodrębnienia; dane te nie były też kiedykolwiek pozyskiwane z urzędów skarbowych, zarówno z inicjatywy IAS w Łodzi, jak i na polecenie Ministerstwa Finansów; jedyną metodą zebrania tych informacji byłaby czasochłonna procedura ręcznego zliczania spraw (rozumianych jako pojedyncza zaległość podatkowa);

- typowanie spraw, w których dozwolone jest podjęcie działań informacyjnych dokonywane było (w okresie 2017 r. - I półrocze 2020 r.) w oparciu o rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych, obowiązującego do dnia 29.07.2020 r. W myśl przepisu §4 ust. 1 wierzyciel może podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku, jeżeli zachodzi uzasadnione okolicznościami przypuszczenie, że zobowiązany wykona dobrowolnie obowiązek bez konieczności wszczęcia egzekucji administracyjnej; warunek ten związany jest z subiektywnym określeniem przez organ/pracownika prawdopodobieństwa wykonania przez dłużnika obowiązku podatkowego bez konieczności wszczęcia egzekucji administracyjnej, zatem dookreślenie puli spraw, w których dozwolone było podjęcie działań informacyjnych przez organ podatkowy było właściwie niemożliwe, a ewentualne informacje w tym zakresie pozostawały nieweryfikowalne dla organu nadzoru, a przez to nieprzydatne do jakichkolwiek analiz.

(akta kontroli, str. 200–202, 210)

Odnosząc się do przyczyn zmniejszenia się efektów egzekucji miękkiej w II kwartale 2020 r. w porównaniu z II kwartałem 2019 r. i z I kwartałem 2020 r. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że:

- od 2015 r. IAS pozyskuje z podległych urzędów dane z zakresu miękkiej egzekucji, które są agregowane i poddawane okresowym analizom o różnym charakterze, w zależności od potrzeb i występujących uwarunkowań. Istotna dla oceny efektów miękkiej egzekucji jest nie tylko wysokość kwot uzyskanych, ale ich relacja do kwot objętych działaniami miękkiej egzekucji; tak rozumiana skuteczność miękkiej egzekucji była bardzo wysoka w I i II kwartale 2020 r. (odpowiednio 93,5% i 83,3%) i była istotnie lepsza niż w II kw. 2019 r. (59,6%);

- spadek kwot objętych działaniami miękkiej egzekucji w II kw. 2020 r. (w porównaniu z analogicznym okresem roku ubiegłego i z I kw. 2020 r.) związany był z wprowadzeniem stanu zagrożenia epidemicznego a następnie stanu epidemii COVID-19. Na działania urzędów skarbowych w zakresie spraw wierzycielskich po ogłoszeniu stanu zagrożenia epidemicznego miało wpływ w szczególności wprowadzenie z dniem 31.03.2020 r. ustawą o COVID przepisów dotyczących zawieszenia terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego, terminów procesowych i sądowych, m.in. w postępowaniach egzekucyjnych, administracyjnych i podatkowych oraz konieczność realizowania wytycznych i zaleceń Ministerstwa Finansów, które jednoznacznie wskazywały na konieczność przekierowania działań na udzielanie wsparcia podatnikom - sprawne załatwianie wniosków o udzielenie ulg w urzędach skarbowych stało się najważniejszym i najbardziej czasochłonnym zadaniem wymagającym odpowiedniej alokacji dostępnych zasobów kadrowych;
- w piśmie Ministerstwa Finansów, z 12.03.2020 r. zawierającym zalecenie priorytetowego załatwiania wniosków ulgowych, wskazano na konieczność rozważnego i adekwatnego do okoliczności sprawy podejmowania działań egzekucyjnych, wyraźnie zaakcentowano, że złożenie wniosku o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych może być uznane za sygnalizację gotowości do uregulowania należności w terminie późniejszym, zalecenie to miało istotny wpływ na ocenę zasadności podejmowania działań miękkiej egzekucji;
- biorąc pod uwagę datę wydania dyspozycji o ograniczeniu działań egzekucyjnych (12.03.2020 r.) oraz odwołanie ich obowiązywania (koniec maja 2020 r.) przyjąć należy, iż te wiążące dla urzędów skarbowych wytyczne wpłynęły na ograniczenie kwot objętych miękką egzekucją zarówno w I, jak i II kw. 2020 r.

(akta kontroli, str. 961–988)

W przekazanym do urzędów skarbowych dokumencie „Dobre Praktyki 2018” zawarto m.in. propozycje działań polegających na poszerzaniu kanałów informacyjnych z podatnikami oraz prowadzenie działań windykacyjnych poprzez bezpośrednie formy komunikacji w celu uświadomienia dłużnikom o skutkach ewentualnego wszczęcia postępowania egzekucyjnego.

(akta kontroli, str. 590–591, 594–596)

W wyniku skierowania do podatników zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP uzyskano zaległe należności w kwocie 48 944,4 tys. zł (17 598 zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP) w 2018 r., 114 738,6 tys. zł (39 096 zawiadomień) w 2019 r., 314,5 tys. zł (239 zawiadomień) w I kwartale 2020 r. Kwoty i liczby wykazane za okres I kwartału 2020 r. były znacząco niższe niż w I kwartale 2019 r. W II kwartale nie kierowano takich zawiadomień.

Relacja kwoty uzyskanej w wyniku skierowania do podatników zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP do kwoty zaległości, których dotyczyły te działania wynosiła 3,6% w 2018 r., 7,7% w 2019 r. i 6,9% w I kwartale 2020 r.

W sporządzonym dla celów niniejszej kontroli zestawieniu „Zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa uzyskane w wyniku egzekucji miękkiej lub skierowania do podatnika zawiadomienia o zagrożeniu wpisem do Rejestru Należności Publicznoprawnych” IAS nie przedstawiła za okres II kwartału 2020 r. danych o kwotach zaległości objętych skierowanymi do podatników zawiadomieniami o zagrożeniu wpisem do RNP, kwotach uzyskanych w wyniku tych zawiadomień, liczbie spraw, w których zawiadomiono o zagrożeniu wpisem do RNP oraz nie przedstawiła dla okresu 2018–2020 (do 30 czerwca) liczby spraw w których dozwolone było skierowanie zawiadomienia o zagrożeniu wpisem do RNP. Z-ca Dyrektora IAS oświadczyła m.in., że:

- dane w ww. zestawieniu zostały przedstawione w oparciu o raporty wykonane przez urzędy skarbowe województwa łódzkiego, bazujące na danych

z Poltax2B, który uwzględniał dane od momentu wprowadzenia instytucji RNP do końca funkcjonowania systemu Poltax2B, tj. do 10.01.2020 r.; w obecnie działającym systemie Poltax2BPlus nie zaimplementowano funkcjonalności umożliwiającej wystawianie i obsługę zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP, wobec czego brak jest danych począwszy od 13.01.2020 r., tj. od dnia wprowadzenia systemu Poltax2BPlus. Powyższe przekłada się na kwoty zaległości objętych skierowanymi do podatników zawiadomieniami o zagrożeniu wpisem do RNP, kwoty uzyskane w wyniku skierowania do podatników tych zawiadomień oraz liczbę spraw, w których zawiadomiono o zagrożeniu wpisem do RNP;

- celem instytucji RNP nie jest wspomaganie w zakresie dochodzenia zaległości podatkowych. Nie traktuje się tej instytucji jako narzędzia rozszerzającego katalog środków egzekucyjnych, a tym samym brak jest podstaw, aby oczekiwać, że wpis do RNP skutkował będzie zmniejszeniem zaległości podatkowych, poprzez dobrowolne wpłaty podatników. Praktyką w urzędach skarbowych województwa łódzkiego jest wysyłanie, jednocześnie z zawiadomieniem o RNP, upomnienia, o którym mowa w art. 15 u.p.e.a., w którym znajduje się pouczenie o zagrożeniu skierowaniem sprawy na drogę egzekucji administracyjnej, jeśli podatnik nie ureguluje zobowiązania w ciągu 7 dni od dnia otrzymania upomnienia. Po upływie tego czasu wierzyciel wystawia tytuł wykonawczy, który kieruje do organu egzekucyjnego celem prowadzenia egzekucji. Powyższe działania przyczyniają się do efektywnego zmniejszania zaległości. Z kolei RNP służy gromadzeniu i udostępnianiu danych dotyczących podatników posiadających zaległości publicznoprawne, dzięki czemu możliwe jest osiągnięcie efektu zwiększenia bezpieczeństwa w obrocie gospodarczym. Wykazane w ww. zestawieniu kwoty uzyskane w wyniku skierowania do podatników zawiadomienia o zagrożeniu wpisem do RNP de facto mogą być skutkiem podjętych działań zarówno przedegzekucyjnych, jak i związanych z zastosowaniem środków egzekucyjnych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

(akta kontroli, str. 200-202, 210)

W sprawie podejmowania działań zaradczych wobec problemu braku funkcjonalności Poltax2BPlus umożliwiającej wystawianie zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP, a w ślad za tym dokonanie wpisu do RNP, Z-ca Dyrektora wyjaśniła, m.in., że:

„System teleinformatyczny, w którym prowadzony jest (...) RNP został wdrożony przez Ministerstwo Finansów (...) od 01.01.2018 r. W pierwszym etapie wprowadzanie do RNP należności pieniężnych podlegających egzekucji administracyjnej umożliwiono w Scentralizowanym Systemie Poboru (SSP) dedykowanym do rozliczeń podatku KP – zryczałtowany podatek dochodowy rozliczany w formie karty podatkowej, SD – podatek od spadków i darowizn, PCC – podatek od czynności cywilnoprawnych oraz zobowiązań wynikających z mandatów (...) W kolejnym etapie funkcjonalność tę udostępniono w systemie Poltax2b H, w którym rozliczana była większość podatków i niepodatkowych należności budżetu państwa. Wskutek zakończenia eksploatacji systemu Poltax2b H, niemożliwe stało się wystawianie zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP. (...)wystawienie zawiadomień RNP w urzędach skarbowych możliwe było do 10.01.2020 r., tj. do chwili wyłączenia z użytkowania dotychczasowego systemu.

Fakt braku funkcjonalności umożliwiającej wystawianie zawiadomień (...) był znany przed wdrożeniem systemu, co było powodem podejmowania przez urzędy skarbowe wzmoczonych działań zmierzających do wystawienia stosownych zawiadomień w grudniu 2019 r. (...)

Odnosząc się do kwestii ewentualnych wytycznych w zakresie wystawiania i obsługi zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP, należy zwrócić uwagę, iż doręczenie zawiadomienia (...) zasadniczo ma na celu wprowadzenie danych na temat tej należności oraz dłużnika, którego ona obciąża do ww. Rejestru. Zawiadomienie dłużnika o planowanym wpisie do Rejestru nie jest więc czynnością „istotną samą w sobie”, ale wymogiem ustawowym (...). Istotą tego zadania jest więc wprowadzenie danych o dłużniku do Rejestru, a doręczenie zawiadomienia jest czynnością pośrednią w związku z planowanym wpisem. Co ważne, zgodnie z art. 18a § 1 u.p.e.a., RNP jest prowadzony w systemie teleinformatycznym. Zgodnie natomiast z art. 18c § 5 tej ustawy, wierzyciel wprowadza do rejestru, zmienia w rejestrze lub wykreśla z rejestru (...) dane dłużnika, za pośrednictwem funkcjonalności systemu teleinformatycznego, w którym prowadzony jest rejestr, dostępnej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący rejestr, z zastrzeżeniem art. 18l.

W myśl art. 18l tej ustawy, wierzycielowi lub podmiotowi, o którym mowa w art. 18q § 2, będącemu organem Krajowej Administracji Skarbowej (...) zapewnia się dostęp do systemu teleinformatycznego, w którym prowadzony jest rejestr, za pośrednictwem systemu teleinformatycznego (...). Zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Organy KAS wykonują swoje zadania w szczególności przy wykorzystaniu Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, prowadzonego w systemie teleinformatycznym, zwanego dalej "CRDP". Powyższy system służy do gromadzenia, analizy oraz przetwarzania danych o podatnikach i ich zobowiązaniach, (...). Baza CRDP zasilana jest za pośrednictwem aplikacji wykorzystywanych w urzędach skarbowych, między innymi z SSP i Poltax2b H (do 10.01.2020 r.).

Konstrukcja wyżej wymienionych przepisów oraz wynikająca z niej organizacja narzędzi teleinformatycznych sprawia, że od momentu powstania RNP był przewidziany jako teleinformatyczna „baza danych”, do której organy KAS wprowadzają dane za pośrednictwem systemu CRDP, który natomiast gromadzi dane z systemów wykorzystywanych lokalnie, między innymi SSP i Poltax2b H (do 10.01.2020 r.). Aby umożliwić urzędom skarbowym realizację powyższego zadania w aplikacjach SSP i Poltax2b H udostępniono formularz zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem należności w RNP, który po automatycznym wypełnieniu jest drukowany i wysyłany w formie papierowej do dłużnika. Po doręczeniu zawiadomienia, do aplikacji SSP (wcześniej również Poltax2b H) wprowadzana jest data doręczenia zawiadomienia. W przypadku braku wpłaty należności „system” automatycznie (bez udziału pracownika urzędu) przesyła dane o zaległości i dane dłużnika do RNP. W momencie wdrożenia Poltax2b Plus nie istniała funkcjonalność pozwalająca na wystawianie zawiadomień o zagrożeniu wpisem do RNP i co ważniejsze brak tejże funkcjonalności uniemożliwił migrację danych do Rejestru. Urzędy skarbowe nie dysponowały inną możliwością wystawiania zawiadomień RNP, a nawet gdyby wykonywały to manualnie poza systemem, to nie istniała możliwość wprowadzenia do systemu informacji o wystawieniu i doręczeniu zawiadomienia. Systemy SSP i Poltax2b Plus nie pozwalają wprowadzać informacji o doręczeniu zawiadomienia RNP, jeśli wcześniej nie wystawiono tego zawiadomienia w systemie. Umieszczenie danych o należności podatkowej podlegającej egzekucji administracyjnej wraz z danymi dłużnika w Rejestrze Należności Publicznoprawnych możliwe jest więc wyłącznie przy użyciu systemu teleinformatycznego.

Wycofanie systemu Poltax2b H zablokowało możliwość wprowadzania do RNP informacji o dłużnikach należności podatkowych podlegających egzekucji administracyjnej wynikających z podatków rozliczanych do 10.01.2020 r. w tym systemie, a od 13.01.2020 r. rozliczanych w Poltax2b Plus. Na powyższą sytuację



nie miały żadnego wpływu urzędy skarbowe ani izby administracji skarbowej i do czasu uruchomienia funkcjonalności modułu RNP w systemie Poltax2b Plus realizacja obowiązku wynikającego z przepisów art. 18c – 18 u.p.e.a. była niemożliwa.(...) aktualnie w systemie Poltax2b Plus udostępnione są funkcjonalności umożliwiające wystawienie i drukowanie zawiadomień RNP oraz udostępniono raport WB.R.4.87 umożliwiający wyszukiwanie zaległości podlegających wystawieniu zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem należności w RNP.”

Ponadto kierownik Drugiego Działu Spraw Wierzycielskich i Rachunkowości w dniu 6 listopada 2020 r. wyjaśnił, że: „Obecnie Poltax2B Plus nie zapewnia przekazywania danych do RNP, natomiast z informacji przekazywanych przez Ministerstwo Finansów wynika, że trwają prace nad wdrożeniem tej funkcjonalności. W żaden inny sposób dane nie są wprowadzane do RNP, nie ma takiej możliwości.”

(akta kontroli, str. 961–968,1543–1544)

Tytułami wykonawczymi (czynnymi) objęte były zaległości w kwotach: 943 757,5 tys. zł (21,7% wszystkich zaległości) na 31 grudnia 2017 r., 927 032,2 tys. zł (19,9%) na 31 grudnia 2018 r., 963 390,1 tys. zł (21,1%) na 31 grudnia 2019 r., 795 521,1 tys. zł (17,4%) na 31 marca 2020 r. i 1 016 755,3 tys. zł (23,7%) na 30 czerwca 2020 r.

Zaległości dochodzone od osób trzecich lub następców prawnych wynosiły: 386 286,1 tys. zł (8,9% wszystkich zaległości) na 31 grudnia 2017 r., 1 443 098,5 tys. zł (31,0%) na 31 grudnia 2018 r., 1 588 454,8 tys. zł (34,7%) na 31 grudnia 2019 r., 1 431 227,4 tys. zł (31,4%) na 31 marca 2020 r. i 1 195 290,5 tys. zł (27,9%) na 30 czerwca 2020 r.

(akta kontroli, str. 541–542, 1817–1818)

Liczba oraz kwota zobowiązań podatkowych objęta zabezpieczeniami na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa wynosiły: w 2017 r. 1160 decyzji na kwotę 191 669 tys. zł, w 2018 r. 1301 decyzji na kwotę 97 987 tys. zł, w 2019 r. 1031 decyzji na kwotę 133 332 tys. zł (w tym w I kwartale 233 decyzje na kwotę 26 209 tys. zł, a w I półroczu 499 decyzji na kwotę 71 133 tys. zł), w I kwartale 2020 r. 248 decyzji na kwotę 93 897 tys. zł, a w I półroczu 2020 r. 354 decyzje na kwotę 125 288 tys. zł.

(akta kontroli, str. 1553,1814)

W sprawie prowadzenia analizy efektów dokonanych zabezpieczeń na majątku podatnika, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że: „(...) tematyka zabezpieczeń dokonywanych przez urzędy skarbowe na podstawie art. 33 O.p. jest jednym z elementów przeprowadzanych cyklicznie w okresach półrocznych analiz wykorzystywania narzędzi prawnych mogących przyczynić się do zmniejszenia lub likwidacji zaległości podatkowych. Powyższe analizy obejmują (...) w tym ilość wydawanych decyzji o zabezpieczeniu przyszłych zobowiązań podatkowych oraz kwoty zobowiązań wynikające z tych decyzji dla poszczególnych urzędów skarbowych.

(...) Izba w sposób ciągły monitoruje obszar efektywności egzekucji administracyjnej prowadzonej przez podległe organy egzekucyjne. (...) corocznie w lokalnych planach działalności IAS zamieszczany jest cel w postaci zwiększenia efektywności egzekucji, którego osiągnięcie jest mierzone za pomocą miernika EFE. (...)

W odniesieniu natomiast do monitorowania obszaru związanego z postępowaniami zabezpieczającymi i ich wpływu na dalsze postępowanie egzekucyjne, (...) możliwe jest pozyskanie danych obrazujących efektywność egzekucji należności podatkowych, które były poprzedzone zabezpieczeniem. Raport ten pokazuje udział kwot wyegzekwowanych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi, w których uprzednio dokonano zabezpieczenia (...) jednak nie pokazuje, czy wyegzekwowane kwoty zostały pozyskane w wyniku zabezpieczenia (tj. zajęcia zabezpieczającego przekształconego w zajęcie egzekucyjne), czy też już później na etapie prowadzenia postępowania egzekucyjnego. Analogicznie rzecz się ma z innymi raportami

dostępny w Hurtowni WHTAX – pozwalają one na ocenę skuteczności samego procesu zabezpieczenia, ale nie pokazują, czy dokonywanie zabezpieczeń przełożyło się na dalszym etapie na wyegzekwowanie należnych kwot podatków. Pozyskanie takich danych wymagałoby weryfikacji akt poszczególnych postępowań egzekucyjnych, celem dokonania stosownej analizy w ww. zakresie. (...)

Co do zasady, instytucja zabezpieczenia stosowana jest w przypadkach określonych w art. 33 O.p.(...) Sytuacja taka często dotyczy zaległości wynikających z ujawnionych w toku kontroli nieprawidłowości. Zauważyć należy, że zaległości wynikające z ujawnionych oszustw podatkowych są trudne, a często wręcz niemożliwe do wyegzekwowania, a więc skuteczność egzekucji prowadzonej do tych należności z zasady jest znacząco niższa aniżeli skuteczność postępowań egzekucyjnych ogółem. W związku z powyższym, tutejsza Izba nie dostrzega konieczności opracowania dedykowanego miernika służącego szczegółowej analizie tego obszaru.

Dane o sumie kwot wyegzekwowanych w trakcie postępowania zabezpieczającego jeszcze przed jego przekształceniem w postępowanie egzekucyjne nie były także przedmiotem zainteresowania ze strony Ministerstwa Finansów.”

(akta kontroli, str. 1546–1552)

W sprawie skuteczności postępowań w sprawach, w których wydane były decyzje zabezpieczające w porównaniu do skuteczności postępowań egzekucyjnych obejmujących zaległości podatkowe ogółem, Z-ca Dyrektora m.in. wyjaśniła, że: „(...) w Hurtowni danych WHTAX możliwe jest pozyskanie danych obrazujących efektywność egzekucji należności podatkowych, które były poprzedzone zabezpieczeniem, jednakże zabezpieczenie to nie obejmuje tylko i wyłącznie przypadków, w których wydane były decyzje zabezpieczające. Może bowiem m.in. obejmować sytuacje, w których zabezpieczenie było prowadzone na podstawie art. 154 u.p.e.a., a więc np. w sytuacji gdy została wydana nieostateczna decyzja określająca wysokość zobowiązań podatkowych, której nie został nadany rygor natychmiastowej wykonalności, a w sprawie zaistniały przesłanki do dokonania zabezpieczenia. (...)”

Z przedstawionych w ww. wyjaśnieniu danych wynika, że efektywność postępowań egzekucyjnych poprzedzonych zabezpieczeniem (4,8% w 2017 r., 3,6% w 2018 r. i 11,9% w 2019 .r) była niższa niż efektywność postępowań egzekucyjnych bez zabezpieczenia (31,2% w 2017 r., 32,9% w 2018 r. i 38,1% w 2019 r.).

(akta kontroli, str. 1546–1552)

W art. 15zżs ustawy o COVID wprowadzono m.in. zawieszenie biegu terminów procesowych w postępowaniach egzekucyjnych i administracyjnych od 31.03.do 22.05.2020 r.

W sprawie wykorzystanie okresu zawieszenia biegu ww. terminów do podjęcia działań wpływających na zwiększenie skuteczności egzekucji zaległości podatkowych, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że: „(...) w ww. okresie pracownicy komórek ds. egzekucji administracyjnej w urzędach skarbowych województwa łódzkiego ograniczyli do niezbędnego minimum czynności egzekucyjne w terenie oraz czynności proceduralne związane z egzekucją z ruchomości i nieruchomości na rzecz podejmowania działań mających na celu zapewnienie ciągłości pracy urzędu w obszarze egzekucji administracyjnej oraz jak najbardziej efektywne wykorzystanie zaistniałej sytuacji. Działania te zostały ukierunkowane na zintensyfikowanie poszukiwań informacji o stanie majątkowym zobowiązanych (celem ich wykorzystania w najbliższym możliwym terminie), dokonywanie zajęć w odniesieniu do składników majątkowych zobowiązanych, których zajęcie możliwe było w ramach tzw. „czynności zza biurka” (w tym w szczególności zajęcia wierzytelności), udzielanie odpowiedzi na zapytania wierzycieli obcych, a także analizowanie spraw wynikających ze złożonych przez zobowiązanych i wierzycieli

środków ochrony prawnej – w celu przygotowania się do możliwości wydania rozstrzygnięć. Ponadto, w zależności od lokalnych potrzeb i uwarunkowań, pracownicy komórek ds. egzekucji administracyjnej wspierali w pracy inne komórki organizacyjne. Pomoc ta polegała m.in. na obsłudze wniosków o ulgi w spłacie zobowiązań, (...) oraz wykonywaniu innych czynności, wspomagających pracę komórek organizacyjnych urzędów skarbowych, w zależności od potrzeb indywidualnych.

Wytyczne dotyczące sposobu działania organów egzekucyjnych w okresie zawieszenia terminów procesowych w związku z epidemią COVID-19 zostały zawarte w pismach Ministerstwa Finansów (...) jednoznacznie wskazywały na konieczność przekierowania działań na udzielanie wsparcia podatnikom - priorytetowe rozpatrywanie wniosków o udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Sprawne załatwianie wniosków ulgowych w urzędach skarbowych i udzielanie pomocy podatnikom/przedsiębiorcom dotkniętym skutkami pandemii koronawirusa stało się podstawowym, najważniejszym i najbardziej czasochłonnym zadaniem wymagającym odpowiedniej alokacji dostępnych zasobów kadrowych. Wnioski takie wpływały do urzędów skarbowych woj. łódzkiego w bardzo dużej i dotąd niespotykanej ilości. Większa ilość wydawanych decyzji o rozłożeniu zaległości podatkowych na raty przełożyła się na zwiększenie sumy zobowiązań objętych decyzjami ratalnymi, jednak wobec szczególnej sytuacji gospodarczej jaka wystąpiła w związku z epidemią COVID-19 nie da się ocenić jaka część zobowiązań regulowanych w ramach tych układów ratalnych mogła być dochodzona w postępowaniu egzekucyjnym w zwykłych okolicznościach."

(akta kontroli, str. 1546–1564)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

**OCENA CZĄSTKOWA**

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

Na koniec 2019 r. osiągnięte zostały artości mierników efektywności działań egzekucyjnych. Na koniec marca 2020 r. nieznacznie niższy od planowanego był miernik efektywności egzekucji, korzystniejszy od zaplanowanego był natomiast miernik ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych.

W 2019, w porównaniu do lat poprzednich, wzrosła skuteczność egzekwowania należności podatkowych, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia, a wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, liczony jako relacja tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie, utrzymywał się na zbliżonym poziomie – różnice między kolejnymi latami wynosiły 1,1 punktu procentowego. Spadek w I półroczu 2020 r. skuteczności egzekucji oraz wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych spowodowany był czynnikami niezależnymi od Dyrektora Izby, tj. okolicznościami związane z wprowadzeniem systemu Poltax2B Plus, obowiązywaniem od 20 marca 2020 r. stanu epidemii, ograniczeniami przyjętymi w ramach tzw. „tarczy antykryzysowej” oraz wytycznymi Ministerstwa Finansów w zakresie ograniczenia prowadzenia egzekucji.

**OBSZAR**

#### **4. Przedawnienie zobowiązań podatkowych**

Opis stanu  
faktycznego

Kwota przedawnionych zobowiązań podatkowych wynosiła w 2017 r. 188 365,8 tys. zł, w 2018 r. 232 303,6 tys. zł, w 2019 r. 377 939,3 tys. zł, w I kwartale 2020 r. 499 621,6 tys. zł i w II kwartale 2020 r. 299 097,5 tys. zł.

(akta kontroli, str. 212)

Udział zobowiązań z tytułu VAT w przedawnionych zobowiązaniach podatkowych wynosił w 2017 r. 75,9%, w 2018 r. 81,8%, w 2019 r. 82,9%, w I kwartale 2020 r. 59,4% i w II kwartale 2020 r. 85,0%.

Udział zobowiązań z tytułu art. 108 ustawy o VAT w przedawnionych zobowiązaniach podatkowych wynosił w 2017 r. 26,1%, w 2018 r. 28,7%, w 2019 r. 38,8%, w I kwartale 2020 r. 38% i w II kwartale 2020 r. 75,7%.

(akta kontroli, str. 212)

Kwota przedawnionych zobowiązań podatkowych w 2019 r. (377 939,3 tys. zł) w porównaniu z 2017 r. (188 365,8 tys. zł) była większa o 189 573,5 tys. zł (o 100,6%), a w porównaniu z 2018 r. (232 303,6 tys. zł) była większa o 145 635,7 tys. zł (o 62,7%).

Kwota przedawnionych zobowiązań podatkowych w I kwartale 2020 r. (499 621,6 tys. zł) w porównaniu z I kwartałem 2019 r. (252 515,9 tys. zł) była większa o 247 105,7 tys. zł (o 97,9%), a w II kwartale 2020 r. (299 097,5 tys. zł) w porównaniu z II kwartałem 2019 r. (29 012,9 tys. zł) była większa o 270 084,6 tys. zł (wzrost 9,3 razy).

(akta kontroli, str. 526)

Z-ca Dyrektora IAS, w sprawie przyczyn zwiększenia się kwoty przedawnionych zobowiązań podatkowych w 2019 r. w porównaniu z 2017 r. i 2018 r. oraz w I i II kwartale 2020 r. w porównaniu odpowiednio z I i II kwartałem 2019 r., wyjaśniła m.in., że:

- wzrost przedawnionych zobowiązań podatkowych w 2019 r. w porównaniu do 2018 r. i 2017 r. był w pierwszej kolejności wynikiem znacznego przyrostu ogólnej sumy zaległości wymagalnych ujawnionych za lata 2013 i 2014 (z 299 174,1 tys. zł w 2012 r. do 917 941,8 tys. zł w 2013 r. i 1 367 420,1 tys. zł w 2014 r.); znaczącą część sumy wszystkich zaległości wymagalnych stanowiły zaległości z tytułu podatku od towarów i usług (93% w 2013 r. i 79% w 2014 r.). Wzrost zaległości wiązał się z większą liczbą wyłudzeń i zwiększoną wykrywalnością dużych nieprawidłowości i oszustw podatkowych w latach 2013–2014. Kwota niezapłaconych zobowiązań wynikała m.in. z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (obowiązek zapłaty podatku z tzw. „pustych faktur”) oraz decyzji określających zobowiązanie podatkowe. Egzekucja zaległości wynikających z ujawnionych oszustw podatkowych często okazuje się nieefektywna, bądź w ogóle nieskuteczna, co wiąże się w dalszej konsekwencji ze wzrostem zaległości przedawnionych; wzrost ujawnionych uszczupień podatkowych za lata 2013–2014 przełożył się na wzrost w 2019 r. sumy zaległości przedawnionych zobowiązań podatkowych.
- analogiczne były przyczyny wzrostu niezaspokojonych należności w I i II kwartale 2020 r. w porównaniu z I i II kwartałem 2019 r. Wobec zaległości wynikających z oszustw podatkowych, gdzie mamy do czynienia ze „znikającymi podatnikami” lub tak zwanymi „słupami”, podejmowane czynności egzekucyjne są w większości nieskuteczne, ponieważ podmioty te nie posiadają majątku, z którego można byłoby efektywnie zaspokoić wierzyciela podatkowego, przykładem jest odpisanie w dniu 1.04.2020 r. z kart kontowych US Łódź–Polesie przedawnionych zaległości jednej spółki z o.o. w podatku VAT za lata 2013 – 2014 w kwocie 197,7 mln zł, co w drugim kwartale 2020 r. zwiększyło sumę zaległości przedawnionych.
- system WHTAX w sporządzanych raportach wskazuje pierwszy dzień po upływie terminu przedawnienia danej zaległości, czyli dla zaległości przedawnionej z końcem 2019 r. będzie to data 1.01.2020 r., dlatego też pierwsze półrocza danego roku są okresami, w których wykazywane są stosunkowo wysokie kwoty zaległości przedawnionych.

(akta kontroli, str. 778–790)

Procedury monitorowania przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych wprowadził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w 2015 i 2016 r. Przy piśmie z



30.12.2015 przesłał do urzędów skarbowych m.in. procedurę określającą tryb postępowania w przypadku zaległości podatkowych, które ulegną przedawnieniu w roku następującym po roku kalendarzowym i tryb postępowania w przypadku przedawnienia zaległości podatkowych; m.in. pracownicy komórek spraw wierzycielskich zobowiązani zostali do corocznego analizowania wszystkich zaległości podatkowych, które ulegną przedawnieniu w następnym roku.

Pismem z 15.06.2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej zobowiązał podległe urzędy skarbowe do wprowadzenia pisemnych zasad regulujących obowiązki komórek organizacyjnych w przedmiocie przedawniania się zobowiązań podatkowych. Analiza przeprowadzona w Izbie Skarbowej w październiku 2016 r. wykazała, że wszystkie urzędy wprowadziły procedury w zakresie postępowania i obiegu dokumentów w sprawie przedawniania się zobowiązań podatkowych; procedury te regulowały obowiązki komórek organizacyjnych w procesie analizy przedawnień, obieg dokumentów, zasady monitorowania zaległości zagrożonym przedawnieniem. Do problematyki przedawnień zobowiązań podatkowych odnosił się przekazany do urzędów skarbowych w styczniu 2018 r. dokument „Dobre praktyki 2018”.

(akta kontroli, str. 822–836, 854–859)

Analiza przedawnionych zobowiązań prowadzona była w IAS na podstawie otrzymywanych z urzędów skarbowych sprawozdań, które w 2017 r. przekazywane były co kwartał, a od 2018 r. do 20 dnia po zakończeniu półrocza. IAS sporządzał półroczne analizy otrzymanych informacji o przedawnionych zobowiązaniach podatkowych za I i II półrocze 2018 i 2019 r.

(akta kontroli, str. 798–790, 791–795, 797–820)

Pismem z 29.06.2020 r. IAS zwolniła naczelników urzędów skarbowych z obowiązku przekazania informacji o przedawnionych zobowiązaniach podatkowych za I półrocze 2020 r. w związku z brakiem narzędzi informatycznych umożliwiających monitoring i analizę tego zagadnienia. Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła, że związane to było również z wprowadzeniem w marcu 2020 r. stanu epidemii oraz wielokrotnym wzrostem ilości wniosków o udzielenie ulg podatkowych, istotne było również zawieszenie sprawozdawczości na szczeblu ogólnopolskim, a także fakt, że z Ministerstwa Finansów płynęły sygnały wskazujące na zmianę priorytetów działań urzędów skarbowych; w marcu 2020 r. Departament Organizacji KAS zawiesił obowiązek sprawozdawczy jednostek KAS na rzecz Ministerstwa Finansów, w tym sprawozdawczość dotyczącą egzekwowania zaległości podatkowych; pomimo powyższego w trakcie przygotowania jest analiza działań wierzycielskich w zakresie dostępnych narzędzi prawnych za pierwsze półrocze 2020 r.

(akta kontroli, str. 778–790, 796)

Z-ca Dyrektora ISA wyjaśniła, że w 2019 r. przy sporządzaniu wewnętrznej analizy danych w zakresie przyczyn przedawnień wykorzystywano hurtownię WHTAX w zakresie kwot zaległości wymagalnych, dedykowane do tej analizy arkusze kalkulacyjne i informacje z poszczególnych urzędów skarbowych — w 2020 r. przedmiotowy obowiązek sprawozdawczy został zawieszony; w systemie Poltax 2B Plus aktualnie istnieje dedykowany raport „WB.R.4.83 Raport przedawnień”.

Pismem z 7.10.2020 r. IAS poinformowała urzędy skarbowe o prowadzeniu prac nad udostępnieniem aplikacji K@WA przez IAS w Katowicach, stworzonej w celu usprawnienia realizacji zadań w obszarze egzekucji administracyjnej oraz w innych obszarach procesów biznesowych i pomocniczych, przekazano prezentację aplikacji i podręcznik użytkownika.

(akta kontroli, str. 778–790, 905)

W IAS prowadzone były analizy stwarzających problemy interpretacyjne przepisów prawa regulujących przedawnianie się zobowiązań podatkowych, w tym w związku z aktualną linią orzecniczą sądów administracyjnych; dotyczyło to przepisów

Ordynacji podatkowej — art. 68 § 5, art. 70 § 1, art. 70 § 4, art. 70 § 6 pkt 1, art. 70 § 8, art. 70c — oraz art. 15zzr ust. 1 pkt 3 ustawa o COVID-19,

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła m.in., że: „W ramach (...) przedsięwzięć w sferze nadzoru nad działalnością orzeczniczą podległych jednostek, (...) jako jeden z priorytetów traktuje się materię stosowania przepisów prawa normujących instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego. (...) Fundamentalne wszak znaczenie dla sprawności i efektywności podejmowanych działań odgrywa warstwa merytoryczna i otoczenie prawne, w tym kształt obowiązujących w tym przedmiocie przepisów prawa i oparte na tychże przepisach orzecznictwo sądowe, wykazujące częstokroć rozbieżności interpretacyjne i chwiejność/zmienność ocen prawnych w poszczególnych aspektach.”

(akta kontroli, str. 624–633)

W okresie objętym kontrolą IAS kierowała do podległych jednostek wyjaśnienia/wytyczne w celu wypracowania rozwiązań skomplikowanych zagadnień i ujednolicenia orzecznictwa organów podatkowych. :

- pismo z 19.03.2019 r., w którym IAS poinformowała naczelników urzędów skarbowych o uchwale NSA z dnia 18.03.2019 r., I FPS 3/18, zgodnie z którą: „Dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c ustawy – Ordynacja podatkowa zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie, 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” i pismo z 22 maja 2019 r., w którym IAS poinformowała naczelników urzędów skarbowych o motywach, które legły u podstaw podjęcia ww. uchwały NSA oraz zaleciła, dla zapewnienia prawidłowości merytorycznej orzecznictwa organów podatkowych, stosowanie też uchwały NSA;

(akta kontroli, str. 648–653)

- pismo z 10.06.2019 r., w którym IAS poinformowała naczelników urzędów skarbowych o uchwale NSA z dnia 3.06.2019 r., II FPS 1/19 zgodnie z którą w stanie prawnych obowiązującym do 31.12.2015 r. ogłoszenie upadłości podatnika po upływie terminu płatności podatku dochodowego od osób prawnych, a przed końcem roku kalendarzowego, w którym upływał termin płatności tego podatku, nie skutkowało przerwaniem biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 3 O.p.;

(akta kontroli, str. 654–655)

- pismo 23.06.2020 r. Dyrektora IAS do naczelników urzędów skarbowych, w którym zwrócono uwagę, przywołując wyrok WSA w Bydgoszczy z 1 kwietnia 2005 r., I SA/Bd 92/05, że przepis art. 68 § 5 O.p. dotyczy wyłącznie przedawnienia prawa do doręczenia decyzji konstytutywnej;

(akta kontroli, str. 656–657)

Problematyka przedawnienia zobowiązań podatkowych była również omawiana na spotkaniach roboczych z kierownikami komórek wierzycielskich podległych urzędów skarbowych w październiku 2018 r., w maju i we wrześniu 2019 r. Na spotkaniu 15.05.2019 r. omawiano m.in. wpływ uchwały NSA z dnia 18.03.2019 r., I FPS 3/18 na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

(akta kontroli, str. 732–745)

Dyrektor IAS –Wydział Podatków Dochodowych i Nadzoru nad Orzecznictwem w piśmie z 5 lipca 2017 r. zwrócił się do naczelników urzędów skarbowych o bieżące monitorowanie i analizę realizowanych zadań pod kątem identyfikowania i definiowania zagadnień o doniosłym znaczeniu dla jakości/efektywności orzecznictwa oraz regularne przekazywanie informacji o dostrzeżonych w ramach

wykonywanych obowiązków zagadnieniach problematycznych, które zdefiniowano jako daleko idące komplikacje związane ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego procesowego i materialnego o priorytetowym charakterze oraz kluczowym znaczeniu z punktu widzenia merytorycznej prawidłowości orzecznictwa organów podatkowych, w tym wynikające z rozbieżności interpretacyjnych i wskazujących na istnienie luk prawnych, i tym samym wymagające interwencji organów nadzoru. W 2019 r. wpłynęły z podległej jednostki dwie informacje o problemach dotyczących stosowania art. 70c O.p.; w sprawie problemu: „Czy w przypadku przerwania bądź zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania na podstawie art. 70 § 2-4 O.p. wydłuża się termin do zawiadomienia podatnika w trybie art. 70c, tj. w przypadku wszczęcia postępowania z art. 70 § 6 pkt 1” IAS udzieliła odpowiedzi, że: „zawiadomienie w trybie art. 70c O.p. należy doręczyć podatnikowi/popełnomocnikowi w warunkach nieprzedawnienia zobowiązania podatkowego – gdy termin przedawnienia biegnie, także po jego uprzednim np. przerwaniu”; w kwestii zasadności wydania zawiadomienia w trybie art. 70c O.p. wobec spółki, która została wykreślona z KRS, IAS skierował do naczelników urzędów skarbowych pismo z 6 października 2020 r., w którym m.in. wyjaśnił, że: „Wykreślenia osoby prawnej z rejestru będzie wiązać się z tego powodu z niemożnością zawieszenia biegu terminu przedawnienia jej zobowiązań podatkowych w oparciu o art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c O.p.” W 2020 r. urzędy nie zgłaszały problemów prawnych dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(akta kontroli, str. 658–669, 776–777)

Z-ca Dyrektora IAS w wyjaśnieniu stwierdziła m.in., że: „(...) orzecznictwo podatkowe podatne jest na czynniki od organów Krajowej Administracji Skarbowej w istocie niezależne, jak choćby podejmowane już po wydaniu podatkowych rozstrzygnięć ostatecznych orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, czy też uchwały składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, które mają wpływ na ocenę prawną owych rozstrzygnięć. W tego rodzaju sytuacjach dochodzi niejako „następczo” do przedawnienia zobowiązań podatkowych, a to wskutek zmiany interpretacji przepisów prawa, czy też stwierdzenia ich niekonstytucyjności, co następuje w czasie dalece odległym od podejmowanych przez organy podatkowe działań i rozstrzygnięć. Przyczyny uchyleń decyzji organów podatkowych w związku z przedawnieniem zobowiązań podatkowych pozostają wówczas niezależne od tych organów (...). Jednocześnie, orzecznictwo sądów administracyjnych wykazuje (niekiedy daleko idące) rozbieżności interpretacyjne, czy też zmienność ocen/poglądów prawnych (...) przykład stanowi problematyka stosowania art. 70c w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa, determinowana znaczącymi rozbieżnościami /zmiennością na osi czasu orzecznictwa sądowoadministracyjnego, w tym uchwałami Naczelnego Sądu Administracyjnego, co wywiera następczy wpływ na przeprowadzone już postępowania podatkowe.

Skupiając się tylko na uchwale z dnia 18 marca 2019 r. o sygn. akt I FPS 3/18, podkreślić należy, iż wobec faktu, że jej przedmiotem pozostawała dalece doniosła materia okoliczności tamujących bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, rzutująca na możliwość merytorycznego rozstrzygnięcia licznych spraw, nieodzowna stała się wnikliwa analiza wpływu tego judykatu na toczące się postępowania, zarówno podatkowe, jak i sądowe. (...)

Za kluczową dla właściwej reakcji na uchwałę przyjęto konieczność zindywidualizowanych i dalece skrupulatnych analizy i oceny jej skutków na gruncie konkretnych okoliczności faktyczno-prawnych i tym samym ustalanie w każdej sprawie, czy okoliczności te - poparte racjonalną argumentacją - uzasadniają mogą stanowisko, że pomimo nieprawidłowego przeprowadzenia czynności zawiadomienia w trybie art. 70c O.p. w sprawie doszło do zawieszenia biegu

terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. (...) znacznie większej skali negatywnych następstw ww. uchwały w województwie łódzkim zapobiegło wystosowane wcześniej — wskutek bieżącej analizy orzecznictwa sądowego i w dążeniu do zapobiegania następstw ewentualnego ugruntowania się niekorzystnej dla organów podatkowych linii orzeczniczej - *pismo z dnia 6 grudnia 2017 r. (...) pismo z dnia 22 września 2017 r. (...) zalecające doręczanie zawiadomienia w trybie art. 70c O.p. zarówno podatnikowi, jak i pełnomocnikowi.*"

(akta kontroli, str. 623-633, 634-635, 648-653, 704-706)

O usunięcie wątpliwości dotyczących wyznaczania ram czasowych zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z uwagi na okoliczności związane z ich zabezpieczeniem, IAS pismem z 13.08.2019 r. zwróciła się do Ministerstwa Finansów. Zagadnienie dotyczyło stosowania przepisów art. 70 § 6 pkt 4 oraz § 7 pkt 4 i 5 ustawy Ordynacja podatkowa po 1 stycznia 2009 r., gdy ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw rozszerzono katalog przesłanek powodujących zawieszenie (nierozpoczęcie) biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Wyjaśnienie Ministerstwa z 23.09.2019 r., które m.in. wskazało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz wyraziło pogląd, że ustanie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zgodnie z art. 70 § 6 pkt 4 O.p. następuje po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów u.p.e.a., IAS przekazała przy piśmie z 13.11.2019 r. naczelnikom urzędów skarbowych do stosowania.

(akta kontroli, str. 716-726)

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8.10. 2013 r.<sup>20</sup> orzekł, że art. 70 § 6 O.p., w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2002 r., stanowiący, że zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką nie przedawniają się, jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Z dniem 1.01.2003 r. treść art. 70 § 6 O.p. zmieniła się i dotyczy on już innej kwestii, ale ustawodawca dodał art. 70 § 8 O.p., powtarzający dotychczasową, zakwestionowaną przez TK, treść art. 70 § 6 O.p., rozszerzając przy tym skutek w postaci braku przedawnienia na zobowiązania zabezpieczone zastawem skarbowym. W uzasadnieniu TK stwierdził m.in., że art. 70 § 8 O.p. nie był wprawdzie formalnie przedmiotem orzekania, lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w wyroku. Stwierdził również, że: „Z punktu widzenia Konstytucji, podczas kontroli podatkowej nie jest dozwolone ani uzależnianie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych od tego, w jaki sposób zostały one zabezpieczone, ani dopuszczenie do sytuacji, w której zobowiązania tak wyodrębnionej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają. Uzasadnia to konieczność podjęcia przez ustawodawcę w ramach realizacji niniejszego wyroku pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 O.p. z przyczyn wskazanych wyżej.”

Problemem art. 70 § 8 O.p. zajmował się także Sąd Najwyższy, który w uzasadnieniu wyroku z dnia 24.11.2015 r.<sup>21</sup> stwierdził, że: „Przepis art. 70 § 8 ord. pod. nie został dotąd przez ustawodawcę uchylony, natomiast rozważania Trybunału Konstytucyjnego zawarte jedynie w uzasadnieniu wyroku nie wywołują skutków określonych w art. 190 ust. 3 Konstytucji. W konsekwencji trzeba przyjąć, że przepis art. 70 § 8 ord. pod. ma w dalszym ciągu moc obowiązującą”.

Przeciwnie stanowisko Sąd Najwyższy zajął w wyroku z 17.03. 2016 r.<sup>22</sup>, w którym m.in. stwierdził, że: „(...) niezgodność z Konstytucją dotyczy określonej normy

<sup>20</sup> Wyrok TK z 8.10.2013 r., SK 40/12, OTK 2013, nr 7, poz. 97.

<sup>21</sup> Wyrok SN z 24.11.2015 r., II CSK 517/14, LEX nr 1940564.

<sup>22</sup> Wyrok SN z 17.03.2016 r., V CSK 377/15, OSNC 2016, nr 12, poz. 148.



prawnej, którą przepis wyraża, a nie jednostek redakcyjnych pełniących wyłącznie rolę porządkującą wewnątrz aktu prawnego, w którym się znajduje (...).

Otrzymane z Ministerstwa Finansów wyjaśnienia w kwestii art. 70 § 8 O.p. IAS przekazywała niezwłocznie naczelnikom podległych urzędów.

W piśmie z 21.07.2017 r. MF wyraziło stanowisko, że: „(...) do czasu rozstrzygnięcia kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym żaden przepis prawa nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku podejmowania działań mających na celu zabezpieczenie istniejących lub przyszłych należności Skarbu Państwa. Bez wpływu zatem zostają orzeczenia sądów administracyjnych zapadłe w indywidualnych sprawach. Organ może odstąpić od stosowania art. 70 § 8 O.p. jedynie w sytuacji zakwestionowania tego w wyroku sądu administracyjnego zapadłego w indywidualnej sprawie”.

W pismach z 4.06.2018 r. i 19.-7.2018 r. MF podtrzymało stanowisko przedstawione w ww. piśmie z 21.07.2017 r. w sprawie art. 70 § 8, wskazując m.in., że zgodnie z art. 8 § 2 k.p.a. organy administracji publicznej bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym.

W piśmie z 15.07.2019 r. MF, mając na uwadze linię orzecniczą sądów administracyjnych, zaleciło, aby w przypadkach, w których ma zastosowanie art. 70 § 8 O.p., organ nadzoru rozważył możliwość wstrzymania postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez nadzorowany organ do czasu rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny wniosku o zbadanie zgodności art. 70 § 8 O.p. z art. 64 ust. 2 w związku z art. 84 Konstytucji lub zmiany O.p. w kontekście wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8.10.2013 r. sygn. akt SK 40/12.

Dyrektor IAS w piśmie z 9 lipca 2019 r. do Ministerstwa Finansów, podzielił uwagi Dyrektora IAS w Szczecinie informującego o wyroku WSA w Szczecinie uchylającym rozstrzygnięcie organu odwoławczego oparte o kwestionowany przepis art. 70 § 8 O.p. i podniósł konieczność podjęcia stosownych działań legislacyjnych z uwagi na ukształtowaną linię orzecniczą, odmienną od stanowiska zajmowanego przez organy podatkowe; stwierdził m.in., że rozstrzygnięcia Dyrektora IAS w Łodzi wydane w oparciu o kwestionowany przepis art. 70 § 8 O.p., na przestrzeni 6 lat były konsekwentnie uchylane przez sąd.

(akta kontroli, str. 746–758, 763–775)

Ustawa o COVID-19 w art. 15zr ust. 1 pkt 3 stanowiła m.in., że w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu.

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśniła: „Organy podatkowe zgłaszały liczne obawy czy przepis ten będzie miał zastosowanie do obliczania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Z uwagi na wyjątkowy okres panujący od połowy marca 2020 r. uwagi te były zgłaszane głównie w trybie roboczym, na licznych telekonferencjach organizowanych centralnie przez Ministerstwo Finansów, jak i lokalnych - prowadzonych przez kierownictwo tutejszej Izby dla podległych jednostek. Na telekonferencji prowadzonej 30.04.2020 r. Ministerstwo Finansów wypowiedziało się, że ww. przepis regulujący nierozpoczęcie lub zawieszenie biegu terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego nie dotyczy terminów określonych w przepisach prawa podatkowego, ponieważ prawo podatkowe i prawo administracyjne stanowią odrębne kategorie. Powyższe stanowisko zostało potwierdzone m.in. na telekonferencji z 05.05.2020 r. i każdorazowo przekazywane było przez tutejszą Izbę nadzorowanym urzędem skarbowym województwa łódzkiego.”

(akta kontroli, str. 623–633)

W wyniku analizy przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych IAS kierowała wytyczne/wyjaśnienia/informacje do podległych jednostek. Przykładowo, w piśmie z 20.11.2017 r., z 25.10.2018 r. i 28.03.2019 r. przedstawiono wyniki dokonanych analiz wykorzystywania przez podległe organy narzędzi prawnych zmierzających do skutecznego zarządzania zaległościami w tym wyniki analizy z zakresu przedawnień, która wykazała niedostateczne podejmowanie działań (tj. nadawanie decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności, zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych oraz orzekania o odpowiedzialności osób trzecich), które mogłyby zapobiec przedawnianiu się zaległości; zwrócono uwagę na konieczność odpowiednio wczesnego podejmowania działań służących efektywniejszej likwidacji przyszłych i istniejących zaległości podatkowych. W analizie z 19.11.2019 r. odnotowano niewielki wzrost zaległości wymagalnych, wzrost liczby nadawanych rygorów natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznym, wzrost liczby wydanych decyzji o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, wzrost wniosków o zakaz prowadzenia działalności. Kierowano również do urzędów skarbowych wyjaśnienia w indywidualnych sprawach, w tym dotyczących biegu terminu przedawnienia (pisma z 5.07.2019 r. i 8.03.2017 r.).

(akta kontroli, str. 850-853, 860-870, 871-889, 890-900, 901-904)

Obszar przedawnień był przedmiotem audytu przeprowadzonego przez Referat Audytu w Pierwszym Urzędzie Skarbowym Łódź-Góra w 2018 r. Audyt wykazał m.in., że urząd ten posiadał instrukcję określającą tryb postępowania i obieg dokumentów w sprawie przedawnienia zaległości podatkowych, raz w miesiącu monitorowano sprawy pod kątem zbliżającego się terminu przedawnienia i podejmowano odpowiednie działania.

(akta kontroli, str. 454-480, 778-790)

W sprawie przyczyn przedawnień Z-ca Dyrektora wyjaśniła, że w 2019 r. zaległości przedawnione w głównej mierze dotyczyły zobowiązań, które przedawniły się po umorzonym postępowaniu egzekucyjnym; doszło także do przedawnienia zaległości w trakcie postępowania egzekucyjnego, które jednak nie doprowadziło do całkowitego zaspokojenia Skarbu Państwa. Przyczynami przedawnienia zobowiązań był brak majątku ruchomego, nieruchomości oraz innych składników majątku, z których można byłoby prowadzić skutecznie egzekucję oraz zastosować środki egzekucyjne, które przede wszystkim przynoszą efekt finansowy, a przy tym przerywają bieg terminu ich przedawnienia; przyczynami były także wnioski o pomoc w dochodzeniu należności kierowane do obcego państwa i bezskuteczność egzekucji prowadzonej przez obcą administrację oraz zgony podatników posiadających zaległości podatkowe. Za I półrocze 2020 r. nie analizowano przyczyn przedawnień, z uwagi na sytuację związaną z pandemią i w konsekwencji zawieszeniem obowiązku sprawozdawczego. Po przywróceniu sprawozdawczości w zakresie przedawnień zobowiązań podatkowych ustalenie dokładnych ich przyczyn zostanie dokonane przez IAS niezwłocznie.

Ponadto Z-ca Dyrektora stwierdziła, że: „(...) polityka zarządzania zaległościami prowadzona w województwie łódzkim nakierowana jest przede wszystkim na podejmowanie takich działań, które przyniosą wymierne efekty w postaci wpływów do budżetu państwa. Stosowanie środków egzekucyjnych, wyłącznie po to, aby przerwać bieg terminu przedawnienia jest działaniem nieracjonalnym. (...) sam ustawodawca w 2016 r. wprowadził w życie zmiany w ustawie z dnia 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (...) Mowa tu m.in. o art. 6 § 1c wskazującym, iż wierzyciel może odstąpić od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, jeżeli nie upłynęło 12 miesięcy od dnia wydania postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego z przyczyny określonej w art. 59 § 2, wydanego w sprawie prowadzonej na wniosek tego

wierzyciela, na podstawie tytułu wykonawczego obejmującego inne należności pieniężne zobowiązanego, chyba że ujawniony zostanie majątek lub źródło dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych. Zmiany dotyczą również art. 29 § 2 pkt 2, który wskazuje, iż organ egzekucyjny nie przystępuje do egzekucji i zawiadamia wierzyciela o przyczynach nieprzystąpienia do egzekucji, jeżeli uprawdopodobni, że nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Powyższe zmiany zgodnie z intencją ustawodawcy miały na celu pozostawienie w ocenie organu egzekucyjnego, czy wierzyciela jakie wymierne efekty przyniesie wszczęcie egzekucji, skoro wiadomo już, iż dłużnik nie posiada majątku ani dochodu pozwalającego na pozyskanie środków przewyższających chociażby wydatki egzekucyjne”.

(akta kontroli, str. 778–790)

Stwierdzone  
nieprawidłowości  
OCENA CZĄSTKOWA

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

W 2019 r. i w I półroczu 2020 r. znacząco wzrosła kwota przedawnionych zobowiązań z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

Było to wynikiem znacznego wzrostu wykrywalności dużych nieprawidłowości i oszustw podatkowych w latach 2013–2014. Egzekucja zaległości wynikających z ujawnionych oszustw podatkowych była nieefektywna, bądź w ogóle nieskuteczna, co przełożyło się na wzrost w 2019 r. i 2020 r. sumy zaległości przedawnionych.

IAS posiadała procedury monitorowania przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych i doprowadziła do opracowania takich procedur w podległych jednostkach.

Analiza przedawnionych zobowiązań była rzetelnie prowadzona w 2019 r. w oparciu o dane z systemu WHTAX oraz przedkładane przez naczelników podległych urzędów skarbowych półroczne informacje o przedawnionych zobowiązaniach.

W ramach podejmowanych działań zaradczych w odniesieniu do zdiagnozowanych w powyższym zakresie problemów zobowiązano i wyegzekwowano od podległych urzędów skarbowych wprowadzenie pisemnych zasad regulujących obowiązki poszczególnych komórek organizacyjnych w przedmiocie monitorowania zagrożonych przedawnieniem zobowiązań podatkowych. Przekazano również podległym urzędom dokument „Dobre praktyki 2018”, w którym odniesiono się do problematyki przedawnień.

W związku z brakiem narzędzi informatycznych umożliwiających monitoring i analiza tego zagadnienia, zostały w I półroczu 2020 r. zawieszone. W wyniku dokonanych analiz przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych IAS kierowała wytyczne/wyjaśnienia do podległych jednostek.

IAS prowadziła analizy stwarzających problemy interpretacyjne przepisów prawa regulujących przedawnianie się zobowiązań podatkowych, w tym w związku z aktualną linią orzecniczą sądów administracyjnych, a do podległych jednostek kierowała wyjaśnienia/wytyczne w celu wypracowania rozwiązań skomplikowanych zagadnień i ujednolicenia orzecznictwa organów podatkowych.

Właściwi merytorycznie pracownicy IAS i urzędów skarbowych uczestniczyli w szkoleniach, których celem było m.in. ujednolicenie praktyk w stosowaniu przepisów regulujących obszar przedawnienia zobowiązań podatkowych

Obszar przedawnień był przedmiotem audytu.

#### IV. Uwagi i wnioski

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

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

Łódź, 3 grudnia 2020 r.

Kontroler

Maciej Kończalik

gł. specjalista kontroli państwowej

  
podpis

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Łodzi

Dyrektor

Przemysław Szewczyk

DYREKTOR DELEGATURY  
Najwyższej Izby Kontroli w Łodzi  
z up.   
podpis  
Grazyna Tuzikiewicz-Gnitecka  
wicedyrektor