



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

*Delegatura w Zielonej Górze*

LZG-4101-14-01/2013  
P/13/039

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Zielonej Górze  
ul. Podgórna 9a, 65-213 Zielona Góra  
T +48 68 410 66 00, F +48 68 410 66 39  
[lzg@nik.gov.pl](mailto:lzg@nik.gov.pl)

## I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/039 – Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Zielonej Górze
Kontroler	Zdzisław Szafranski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 87333 z dnia 10.09.2013 r.
Jednostka kontrolowana	Izba Skarbowa w Zielonej Górze, ul. Generała Władysława Sikorskiego 2, 65-454 Zielona Góra (Izba Skarbowa, Izba, IS)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Piotr Dopierała, Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze (Dyrektor)

(dowód: akta kontroli, str. 1-3)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

#### Uzasadnienie oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości ocenia<sup>1</sup> działalność Izby Skarbowej w Zielonej Górze w zakresie przestrzegania praw podatników w 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r.

Izba Skarbowa podejmowała szereg działań zmierzających do poprawy jakości wydawanych decyzji i skrócenia terminów rozpatrywania spraw przez Izbę Skarbową oraz przez podległe urzędy skarbowe. Organizowano szkolenia dla naczelników i pracowników urzędów skarbowych, analizowano nieprawidłowości w decyzjach organów pierwszej instancji, kierowano pisma instruktażowe w zakresie nieprawidłowości, zmian w przepisach i orzecznictwie. Pomimo tych działań Dyrektor IS uchylił lub uchylili i przekazał do ponownego rozpatrzenia ponad połowę decyzji organów pierwszej instancji (51,4%). W urzędach skarbowych, w których odsetek uchylonych przez Izbę decyzji był największy i sprawy były rozpatrywane najdłużej Izba nie przeprowadziła kontroli.

Postępowania odwoławcze w większości prowadzone były zgodnie z przepisami prawa. Wojewódzki Sąd Administracyjny utrzymywał w mocy: - w 2012 r. 82,7% i w I półroczu 2013 r. 81,9% decyzji Dyrektora Izby, natomiast Naczelny Sąd Administracyjny: - w 2012 r. 90,6% i w I półroczu 2013 r. 83,6% wyroków WSA w sprawie decyzji Dyrektora IS. W kwestionowanych przez sądy administracyjne postępowaniach podatkowych Izba Skarbowa nie przestrzegała m. in. zasad ogólnych postępowania podatkowego określonych w art. 120, 121, 122 i 124 ustawy - Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> (zwanej dalej *Ordynacja podatkowa* lub *O.p.*), a w konsekwencji praw podatników. Ponadto ustalono, iż dwa postępowania prowadzone były przez Ośrodek Zamiejscowy Izby w Gorzowie Wlkp. opieszale, gdyż przez okres prawie 1,5 roku nie podejmowano w tych sprawach żadnych udokumentowanych czynności faktycznych lub procesowych.

<sup>1</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3 stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2012 r., poz. 749 ze zm.)

Izba prowadziła zróżnicowaną działalność informacyjną i edukacyjną mającą na celu przybliżenie podatnikom wiedzy z zakresu rozliczeń podatkowych, zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych. NIK pozytywnie ocenia wprowadzenie w jednostce certyfikowanego systemu zarządzania jakością. Izba, jako pierwsza w kraju uzyskała w 2005 r. certyfikat systemu zarządzania jakością i jako jedyna ten certyfikat utrzymuje. Izba nadzorowała również proces zarządzania jakością w podległych urządzeniach skarbowych.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego**

#### **1. Sprawowanie nadzoru nad urządzeniami skarbowymi w celu eliminowania nieprawidłowości w postępowaniach podległych organów**

*Opis stanu faktycznego*

##### **1.1. Nadzór nad zgodnością z prawem decyzji organów pierwszej instancji i działania podjęte w celu poprawy jakości dokonywanych rozstrzygnięć**

W 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r. wpłynęło do Izby 658 odwołań od decyzji podatkowych na kwotę 357.416.453,06 zł, z tego 450 odwołań od decyzji naczelników urzędów skarbowych (US) na kwotę 27.185.399,23 zł i 208 odwołań od decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (UKS) na kwotę 330.231.053,83 zł. W 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r. rozstrzygnięto 680 spraw na kwotę 373.913.067,35 zł, z czego 372 decyzje organów I instancji na kwotę 280.454.262,95 zł zostało uchylonych lub uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia, w tym 243 decyzje naczelników US na kwotę 33.869.973,71 zł i 129 decyzji dyrektorów UKS na kwotę 246.584.289,24 zł. Po rozpatrzeniu w ww. okresie 473 odwołań od decyzji naczelników US, 243 decyzje naczelników US zostały uchylone lub uchylone i przekazane do ponownego rozpoznania. Po rozpatrzeniu w ww. okresie 207 odwołań od decyzji dyrektorów UKS, 129 decyzji dyrektorów UKS zostało uchylonych lub uchylonych i przekazanych do ponownego rozpoznania.

(dowód: akta kontroli, str. 409-414)

Analiza dokumentacji dotyczącej monitorowania przez Izbę Skarbową w 2012 r. oraz w 2013 r. wydawania decyzji przez organy pierwszej instancji, działań podejmowanych w celu poprawy jakości decyzji wydawanych przez organy pierwszej instancji, przyspieszenia i polepszenia jakości rozpatrywanych spraw w postępowaniu odwoławczym oraz zgodności wydawanych decyzji w postępowaniu odwoławczym z prawem wspólnotowym wykazała, że Izba Skarbowa monitorowała wydawanie decyzji przez organy pierwszej instancji i wykorzystywała wyniki tych analiz. Analizowano nieprawidłowości stwierdzone w decyzjach organów pierwszej instancji w poszczególnych kwartałach badanego okresu, opisywano stwierdzone naruszenia przepisów prawnych oraz na czym polegały nieprawidłowości w wydawanych decyzjach. Zestawienia tabelaryczne w tym zakresie przekazywano do samodzielnego oddziału nadzoru nad urządzeniami skarbowymi oraz analiz i sprawozdawczości. Organizowano szkolenia i spotkania z kierownikami i pracownikami odpowiednich komórek organizacyjnych US i omawiano stwierdzone nieprawidłowości. Prowadzono nadzór instancyjny i pozainstancyjny. W planach nadzoru pozainstancyjnego w przedmiocie działalności orzeczniczej planowano i realizowano m. in. spotkania, narady, szkolenia w siedzibie Izby Skarbowej oraz szkolenia e-learningowe dla podległych US. Przesyłano pisma instruktażowe do US. Organizowano narady i spotkania z kierownikami komórek organizacyjnych US w celu omówienia problemów występujących w postępowaniach podatkowych

w zakresie poszczególnych podatków oraz nieprawidłowości stwierdzonych w tych postępowaniach. Do naczelników US przesyłano pisma informujące o stwierdzonych uchybieniach w zakresie postępowań organów I instancji, o stwierdzonych nieprawidłowościach w kontrolach przeprowadzanych przez NIK, o zmianie przepisów prawnych. Przeprowadzono narady, szkolenia i spotkania z pracownikami w sprawach terminowości i poprawy jakości rozpatrywania odwołań od decyzji organów I instancji, mierników dotyczących terminowości i jakości załatwianych spraw, wcześniejszego przedkładania projektów decyzji, organizacji pracy. Ponadto informowano o zmianach przepisów prawnych, wyrokach sądów administracyjnych, opiniach prawnych, artykułach w prasie w sprawie podatków, orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz o prezentacjach zamieszczonych w aplikacji Qasystent<sup>3</sup>. Zamieszczano informacje przydatne dla pracowników IS w ww. zakresie na stronie intranetowej Izby.

(dowód: akta kontroli, str. 455-492, 507-534, 634-638)

*Uwagi dotyczące  
badanej działalności*

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, biorąc pod uwagę wysoki wskaźnik uchybień decyzji organów podatkowych (ponad 50%), należy zintensyfikować działania Izby Skarbowej mające na celu poprawę jakości decyzji wydawanych w pierwszej instancji.

**1.2. Przestrzeganie zasad prawa w postępowaniu odwoławczym i działania podjęte w celu poprawy jakości dokonywanych rozstrzygnięć**

W 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r. wniesiono do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gorzowie Wlkp. 280 skarg na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze w sprawach ustalenia/określenia wysokości zobowiązań podatkowych (decyzje wymiarowe), tj. 45,1% wszystkich (620) wydanych decyzji. Spośród wniesionych do WSA skarg 195 dotyczyło decyzji Izby w sprawach, gdzie organem pierwszej instancji był naczelnik US i 85 dotyczyło decyzji, gdzie organem pierwszej instancji był dyrektor UKS. W 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r. WSA wydał ogółem 211 wyroków w sprawie skarg na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej na kwotę ogółem objętą skargami 59.174.398,24 zł, w tym: - 174 wyroki oddalające skargi (na kwotę objętą skargami ogółem 19.467.098,24 zł), - 35 wyroków uchylających decyzje Dyrektora Izby Skarbowej (na kwotę objętą skargami ogółem 36.150.149 zł), - 2 wyroki umarzające postępowanie (na kwotę ogółem objętą skargami 3.557.151 zł). Spośród wszystkich 211 wydanych przez WSA wyroków, odpowiednio 142 wyroki na kwotę 17.537.002 zł dotyczyły spraw, gdzie organem pierwszej instancji był naczelnik US i 69 wyroków na kwotę 41.637.396,24 zł, w sprawach, gdzie organem pierwszej instancji był dyrektor UKS.

(dowód: akta kontroli, str. 451-553)

W 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r. wniesiono ogółem 244 skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), z czego 84 skargi dotyczyły decyzji wydanych w pierwszej instancji przez dyrektora UKS i 150 skarg dotyczyło decyzji wydanych w pierwszej instancji przez naczelników US, w tym 209 skarg złożyli podatnicy, 35 skarg złożył Dyrektor Izby. W 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r. NSA wydał ogółem 204 orzeczenia dotyczące skarg złożonych przez podatników

<sup>3</sup> aplikacja Qasystent - system informatyczny wdrożony w Izbie Skarbowej w Zielonej Górze wspomagający proces zarządzania podzielony na osiem części zawierających moduły, wspomagający m. in. komunikację, zarządzanie jakością, kontrolę zarządczą, zarządzanie kadrami (w tym w szczególności szkoleniami, naradami) w celu kompleksowego i efektywnego zarządzania jednostką w związku z podjęciem decyzji o wdrożeniu w tej jednostce Systemu Zarządzania Jakością. Dodatkowo program przypomina codziennie każdemu z pracowników o zadaniach, które ma do zrealizowania (m. in. o konieczności opracowania projektu dokumentu, możliwości zaopiniowania projektu dokumentu, konieczności zweryfikowania opracowanego projektu dokumentu), automatycznie informuje pracowników o nowych dokumentach, które wchodzą w życie i wymaga przy tym potwierdzenia zapoznania się z nimi.

i Dyrektora Izby (z czego 82 orzeczenia dotyczyły skarg na decyzje wydane w pierwszej instancji przez dyrektora UKS i 115 orzeczeń dotyczyło skarg na decyzje wydane w pierwszej instancji przez naczelników US), w tym: 23 orzeczenia były niekorzystne dla Dyrektora Izby, 181 orzeczeń było korzystnych dla Dyrektora Izby.

(dowód: akta kontroli, str. 374-375, 450)

Analiza treści dziesięciu wyroków wydanych przez WSA w Gorzowie Wlkp. w 2012 r. i w I półroczu 2013 r., korzystnych dla podatników<sup>4</sup>. Wybranych według kryterium najwyższej kwoty i najdłuższego czasu rozpatrywania sprawy wykazała, że w kolejnych analizowanych sprawach:

- WSA uchylił decyzję Dyrektora IS w Zielonej Górze z 07.01.2013 r., stwierdzając, że organ podatkowy dokonał nieprawidłowej wykładni art. 29 ust. 4a w związku z ust. 4 c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – zwanej dalej „ustawą o VAT” - Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm. (dotyczy pojęcia „otrzymania” korekty faktury), co skutkowało zastosowaniem art. 99 ust. 12 i art. 146 ustawy o VAT w sposób niekorzystny dla podatnika.

- WSA stwierdził, że decyzja organu podatkowego z dnia 05.03.2013 r. narusza prawo materialne – art. 88 ust. 3 a pkt 4 lit a) ustawy o VAT, a postępowanie zostało przeprowadzone z naruszeniem norm prawa procesowego. Istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia ww. sprawy miał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. sygn. akt: P 30/11 (ogłoszony 24.07.2012 r. w Dz. U. z 2012 r. poz. 848), w którym orzeczono, że art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP. Zdaniem WSA strona skarżąca słusznie podniosła, że prawo do odliczenia podatku naliczonego jest fundamentalnym elementem systemu podatku VAT i przywołała argumentację Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) zawartą w wyroku z dnia 6 lipca 2006 r., w połączonych sprawach C-439/04 oraz C-440/04. Dokonana przez organ odwoławczy ocena materiału dowodowego naruszała regulacje art. 191 Ordynacji podatkowej, ponadto nie zostały spełnione wymogi z art. 120, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 Ordynacji podatkowej, co skutkowało nieprawidłowym zastosowaniem przez organ podatkowy regulacji prawa materialnego, tj. art. 86 ust. 1 i art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) oraz art. 88 ust. 3 a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, w związku z art. 17 ust. 2, ust. 6 w związku z art. 22 ust. 8 VI Dyrektywy TSUE w sprawie podatku VAT. Zasadny okazał się także zarzut naruszenia przez organ podatkowy art. 193 § 1 i § 4 Ordynacji podatkowej.

- WSA stwierdził, że organ podatkowy odmawiając przeprowadzenia wnioskowanych przez stronę dowodów i pomijając jeden z wniosków złożonych przez stronę w tym zakresie naruszył art. 122, 180, 188 i 191 Ordynacji podatkowej.

- WSA stwierdził, że organ podatkowy naruszył przepisy art. 121, art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1, art. 188 i art. 191 Ordynacji podatkowej. W szczególności uzasadniony jest zarzut nie przeprowadzenia przez organ podatkowy dowodów mających znaczenie dla sprawy, zgromadzenia niepełnego materiału dowodowego. Trafny jest zarzut naruszenia zasady zaufania obywateli do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej).

- WSA stwierdził, że w sprawie doszło do naruszenia art. 180, art. 188 Ordynacji podatkowej poprzez nieprzeprowadzenie dowodów mających znaczenie dla sprawy. W konsekwencji doszło także do naruszenia art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 Ordynacji podatkowej, poprzez zgromadzenie niepełnego materiału dowodowego. Naruszono zasadę zaufania obywateli do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej).

- WSA stwierdził, że organ podatkowy wydając w dniu 11.05.2012 r. zaskarżoną decyzję naruszył art. 70 § 6 pkt 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej. Na uchylenie w tej sprawie decyzji Dyrektora Izby wpływ miał ww. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17.07.2012 r. sygn. akt P 30/11.

- Dwoma wyrokami WSA stwierdził, że organ podatkowy bezpodstawnie przyjął, z naruszeniem art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej (w pierwszej sprawie w brzmieniu obowiązującym w 2001 r., w drugiej sprawie w brzmieniu obowiązującym w 2002 r.), że nastąpiło przerwanie biegu przedawnienia.

<sup>4</sup> Wyroki te zostały opublikowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Decyzje zostały wydane przez organ podatkowy z naruszeniem prawa materialnego, a naruszenie to miało wpływ na wynik sprawy. Przedmiotowe wyroki WSA zostały uchylone przez NSA w związku z tym, że WSA nie dostosował się do wykładni prawa dokonanej wcześniej w tych sprawach przez NSA (tj. w wyrokach NSA uchylających i przekazujących te sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA).

- WSA stwierdził, że stanowisko organu podatkowego wyrażone w kwestii pożyczki udzielonej skarżącym zostało sformułowane z naruszeniem przepisów postępowania, a w szczególności art. 191 Ordynacji podatkowej. Doszło do błędnej oceny stanu faktycznego wskutek przekroczenia granic swobodnej oceny dowodów, zastrzeżonej organom podatkowym z mocy art. 191 Ordynacji podatkowej.

- WSA stwierdził, że obowiązkiem organów jest przestrzeganie swojej właściwości z urzędu. Dyrektor Izby Skarbowej mimo prowadzonego w tej sprawie postępowania wyjaśniającego, w sposób jednoznaczny nie wykazał, z czego wynikało jego przekonanie o właściwości US do rozpatrywania sprawy. Decyzja Dyrektora Izby została wydana z naruszeniem przepisów postępowania oraz prawa materialnego (art. 116, art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej), a naruszenia te miały wpływ na wynik sprawy. Dyrektor Izby nie wykazał w sposób wystarczający, dlaczego skarżący nie spełnia przesłanek określonych w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) Ordynacji podatkowej, czym nie tylko naruszył powyższy przepis, ale również podstawowe zasady postępowania, zgodnie z którymi: postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej), organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (art. 122 Ordynacji podatkowej), organy podatkowe powinny wyjaśnić stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu (art. 124 Ordynacji podatkowej).

(dowód: akta kontroli, str. 439-441, 540-599)

Analiza treści pięciu wyroków wydanych przez NSA w 2012 r. i w I półroczu 2013 r., korzystnych dla podatników<sup>5</sup>, wybranych według kryterium najwyższej kwoty i najdłuższego czasu rozpatrywania sprawy wykazała, że w kolejnych analizowanych sprawach:

- NSA oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby. Decyzja Dyrektora Izby została wydana z naruszeniem przepisów prawa materialnego, tj. art. 116 § 1 pkt 1 lit. a), art. 121 § 1, art. 122, art. 124 Ordynacji podatkowej. NSA przywołał w uzasadnieniu treść wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18.10.2011 r., sygn. SK 2/10, w którym stwierdzono niezgodność z Konstytucją art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r., Nr 41, poz. 214 ze zm.).

- NSA oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby. Postępowanie organu uznano za naruszające zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 Ordynacji podatkowej). Dokonując oceny zebranego materiału dowodowego Dyrektor Izby Skarbowej przekroczył granicę zasady swobodnej oceny materiału dowodowego. Ocena materiału dowodowego została przeprowadzona z naruszeniem zasad postępowania określonych w art. 121 § 1, art. 122 w związku z art. 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej.

- NSA oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby. Dyrektor Izby Skarbowej nie wykazał, który z przepisów art. 23 ustawy z dnia 14.06.1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz. U. Nr 60, poz. 253 ze zm.), został niewłaściwie zinterpretowany, a odwołanie się do całej treści art. 23 ww. ustawy uchybia zasadom sporządzania skargi kasacyjnej i wywód skargi w tym zakresie czyni enigmatycznym i pozbawionym oparcia w przepisach ustawy.

- NSA dwoma wyrokami uchylił zaskarżone wyroki WSA w całości i przekazał sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA. Dyrektor Izby Skarbowej nie mógł dwoma decyzjami z 18.02.2010 r. rozstrzygnąć kwestii zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych odpowiednio za 2001r. i za 2002 r. gdyż strona nie została zawiadomiona o dokonaniu czynności egzekucyjnych i tym samym nie doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia. Organ podatkowy naruszył tym przepis art. 70 § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli, str. 439-441, 600-622)

Z opisanych powyżej wyroków WSA i NSA wynika, że w kwestionowanych przez sądy administracyjne postępowaniach podatkowych Izba Skarbowa nie przestrzegała m. in. zasad ogólnych postępowania podatkowego określonych w art.

<sup>5</sup> Wyroki te zostały opublikowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

120, 121, 122 i 124 Ordynacji podatkowej. W badanym okresie Izba podejmowała działania w celu poprawy jakości dokonywanych rozstrzygnięć. I tak, Izba kierowała do Ministerstwa Finansów pisma z zapytaniami w sprawach stosowania i interpretacji prawa w zakresach: 1) podatku dochodowego; m. in. o sprawach opcji walutowych<sup>6</sup>, charakteru pomocy finansowej udzielanej funkcjonariuszom służby więziennej, przychodów pochodzących z działalności polegającej na odchowie kurcząt do minimum 12 tygodnia życia w celu sprzedaży, skuteczności oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu ewidencjonowanego, składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne opłacanych przez podatnika zryczałtowanego podatku dochodowego, wyboru trybu postępowania w przypadku śmierci podatnika po zakończeniu roku podatkowego a przed złożeniem zeznania podatkowego, decyzji rozliczających spadkodawców z poniesionej straty, dopuszczalności prowadzenia postępowania podatkowego i orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę, 2) podatku od towarów i usług; o sprawie zwrotu różnicy podatku VAT po likwidacji gospodarstwa pomocniczego, 3) egzekucji administracyjnej; o sprawie prawidłowego określenia momentu wyłączenia właściwości naczelnika wyspecjalizowanego US. Izba Skarbowa uzyskiwała z Ministerstwa Finansów odpowiedzi na zapytania przedstawione w ww. sprawach.

Ponadto Izba w odpowiedzi na pismo Ministerstwa Finansów w piśmie z 20.09.2013 r. przedstawiła wnioski i postulaty, które wpłynęłyby na poprawę jakości decyzji wydawanych przez organy podatkowe. Poinformowano Ministerstwo Finansów, że w 2011 r. oraz w 2012 r. w wielu przypadkach niekorzystne dla Izby orzeczenia sądów administracyjnych zapadały z przyczyn niezależnych od organów podatkowych. W szczególności dotyczy to: 1) wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17.07.2012 r. sygn. akt P 30/11 stwierdzającego niezgodność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa, 2) wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej C-395/09 z 30.09.2010 r. stwierdzającego niezgodność z Szóstą Dyrektywą Rady (77/388/EWG z 17.05.1977 r.) przepisu art. 88 ust. 1 pkt 1 w związku z załącznikiem nr 5 do ustawy o podatku od towarów i usług. Pismem tym poinformowano również Ministerstwo Finansów, że zmiana niektórych przepisów (regulujących postępowania dowodowe<sup>7</sup> oraz właściwość organów podatkowych<sup>8</sup>) w ocenie Izby mogłaby w istotny sposób usprawnić prowadzenie postępowań podatkowych oraz przyczynić się do zmniejszenia liczby niekorzystnych dla organów podatkowych orzeczeń sądów administracyjnych.

(dowód: akta kontroli, str. 312-348, 455-492, 507-534, 634-638, 645-666)

<sup>6</sup> W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej z 13.02.2012 r. adresowanym do Ministerstwa Finansów wykazano bariery utrudniające prowadzenie działalności gospodarczej. Zapisano m. in., że inicjatywa przedstawicieli lubuskich przedsiębiorców w zakresie ujednoczenia opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z działalności gospodarczej ma racjonalne uzasadnienie. Przykładem niejednolitego traktowania przedsiębiorców (w zależności od tego, czy opodatkowani są CIT czy PIT) jest kwestia zaliczania do kosztów podatkowych strat z tytułu transakcji związanych z opcjami walutowymi. Zasadnym jest, aby zmiany w opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej szły w takim kierunku, by wszystkie związane ze sobą przychody stanowiące pewną całość, zostały rozliczone według tego samego źródła i jednolitych reguł. Powyższe służyć będzie wspieraniu przedsiębiorczości i zapewnieniu stabilizacji gospodarczej.

<sup>7</sup> W piśmie tym zapisano m. in., że znaczna ilość niekorzystnych orzeczeń sądów administracyjnych dotyczyła naruszenia art. 188 Ordynacji podatkowej. Izba postulowała, aby poszerzyć katalog przyczyn uzasadniających odmowę przeprowadzenia dowodu w sytuacji, gdy dana czynność dowodowa nie może przyczynić się do udowodnienia czy uprawdopodobnienia okoliczności, na którą miałyby zostać przeprowadzona na wniosek podatnika. Obecnie organ musi przeprowadzić dowód, pomimo tego, że nie będzie on podstawą ustaleń w danym zakresie. Taki stan rzeczy sprowadza się do stworzenia pozoru wyjaśnienia stanu faktycznego i godzi w zasadę racjonalności i ekonomiki postępowania. Proponowane zmiany mogłyby zapobiec uchylaniu przez sądy administracyjne decyzji kończących postępowania, w których nie przesłuchano wszystkich wnioskowanych przez podatników świadków.

<sup>8</sup> W piśmie tym zapisano m. in., że istotny dla organów podatkowych problem dotyczy przepisu art. 5 a ust. 5 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r., Nr 123, poz. 1267 ze zm.). Zasadna wydaje się propozycja zmiany przepisów w taki sposób, aby naczelnik właściwy wyłącznie w zakresie określonych kategorii podatników pozostał właściwy do czasu zebrania dokumentów pozwalających jednoznacznie stwierdzić zmianę właściwości organu podatkowego.

Analiza terminowości załatwiania przez Izbę Skarbową 15 ww. spraw zakończonych wyrokami WSA i rozstrzygnięciami NSA (w badanym okresie WSA i NSA wydały łącznie 415 wyroków i rozstrzygnięć) wykazała, że najdłużej trwało postępowanie odwoławcze w Izbie Skarbowej w sprawie zakończonej wyrokiem NSA z 07.02.2012 r. sygn. akt II FSK 1503/10, tj. łącznie 1.393 dni (prawie 4 lata).

(dowód: akta kontroli, str. 640-644)

W złożonych wyjaśnieniach Dyrektor IS podał, że w sprawie zakończonej ww. wyrokiem NSA na długość trwania postępowań odwoławczych (przebiegających w trzech fazach w okresie od 26.03.1998 r. do 30.11.2009 r.) i trwających łącznie 1.393 dni wpływ miały wnioski dowodowe strony, wnioski o przedłużanie terminu do przedłożenia żądanych dowodów oraz długotrwałe postępowanie z udziałem Ministerstwa Finansów. W trwających wiele lat postępowaniach sądy przez dłuższy czas potwierdzały prawidłowość postępowania organów podatkowych, jednak na skutek zmiany linii orzeczniczej ostatecznie uchyliły rozstrzygnięcie organu odwoławczego.

(dowód: akta kontroli, str. 695-702)

### 1.3. Terminowość rozpatrywania odwołań od decyzji organów pierwszej instancji

Terminy rozpatrywania odwołań od decyzji organów I instancji wynosiły w 2012 r. średnio 126 dni<sup>9</sup>, w I półroczu 2013 r. średnio 106 dni. W 2012 r. spośród 405 odwołań, które wpłynęły do Izby 130 zostało załatwionych w terminie określonym w art. 139 § 3 O.p., tj. nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania, 275 odwołań po upływie tego terminu<sup>10</sup>. Rozstrzygnięcia w terminie dłuższym, niż określony w art. 139 § 3 O. p. wynosiły od 6 dni do 1.768 dni po upływie dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania. W I półroczu 2013 r. spośród 223 odwołań, które wpłynęły do Izby 93 zostały załatwione nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania, 130 po upływie dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania<sup>11</sup>. Rozstrzygnięcia w terminie dłuższym, niż określony w art. 139 § 3 O. p. wynosiły od 7 dni do 299 dni po upływie dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania. Na 30.06.2013 r. było 79 niezadowolonych odwołań. Odwołania te wpłynęły w następujących okresach: - od 01.01.2013 r. do 30.06.2013 r. 75 odwołań, - od 01.01.2012 r. do 31.12.2012 r. 4 odwołania. Nie było odwołań, które wpłynęły przed 01.01.2012 r. i nie zostały załatwione. Dla 40 odwołań na 30.06.2013 r. minął termin ich rozpatrzenia określony w art. 139 § 3 O. p. (tj. termin dwóch miesięcy), z tego: - 36 odwołań wpłynęło w okresie od 01.01.2013 r. do 30.06.2013 r., - 4 odwołania wpłynęły w okresie od 01.01.2012 r. do 31.12.2012 r. Nie było spraw, które wpłynęły przed 01.01.2012 r.

Najdłużej były rozpatrywane sprawy przekazane do Izby Skarbowej w Zielonej Górze przez Ośrodek Zamiejscowy IS w Gorzowie Wlkp. na skutek likwidacji tego Ośrodka w czerwcu 2011 r.<sup>12</sup>, a dotyczące: - podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów, - określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych, - zwrotu osobom fizycznym części podatku od towarów i usług zawartego w zakupionych niektórych materiałach

<sup>9</sup> Do obliczania średnich terminów rozpatrywania odwołań brane są pod uwagę decyzje papierowe. Różne dane w zakresie miernika IS.TZO (terminowości załatwiania odwołań) i średnich terminów rozpatrywania odwołań wynikają z innego sposobu obliczania mierników i ww. terminów.

<sup>10</sup> z tego: 231 odwołań rozpatrzono w terminie od 3 do 6 miesięcy, 29 od 6 do 9 miesięcy, 2 od 9 do 12 miesięcy, 3 od 12 do 15 miesięcy, 5 od 15 do 18 miesięcy, 1 od 30 do 33 miesięcy, 1 od 41 do 44 miesięcy, 2 od 53 do 56 miesięcy, 1 od 59 do 62 miesięcy.

<sup>11</sup> z tego: 102 odwołania rozpatrzono w terminie od 3 do 6 miesięcy, 27 od 6 do 9 miesięcy, 1 od 9 do 12 miesięcy.

<sup>12</sup> Na podstawie zarządzenia nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. U. Min. Fin. Nr 10, poz. 45)

związanych z budownictwem mieszkaniowym. Wg stanu na 30.06.2013 r. najdłużej (tj. 1.828 dni) trwało postępowanie odwoławcze dotyczące zwrotu osobie fizycznej części podatku od towarów i usług zawartego w zakupionych niektórych materiałach związanych z budownictwem mieszkaniowym<sup>13</sup> (data wpływu odwołania do Izby Skarbowej 22.01.2007 r., data wydania decyzji 23.01.2012 r.).

(dowód: akta kontroli, str. 454, 703-704)

Z art. 139 § 3 O.p. wynika m. in., że załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później, niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania.

Analiza 5 postępowań odwoławczych zakończonych i najdłużej trwających (spośród 680 postępowań odwoławczych zakończonych w badanym okresie) wykazała, że postępowania odwoławcze w Izbie Skarbowej w tych sprawach trwały: 140 dni, 295 dni, 965 dni (ponad 2,5 roku), 1.257 dni (prawie 3,5 roku), 1.828 dni (ponad 5 lat).

Wynikało to ze skomplikowanego charakteru tych spraw, zmiany linii orzecznictwa, oczekiwania na rozstrzygnięcie innego organu, a nie z braku należytej staranności pracowników Izby.

(dowód: akta kontroli, str. 439-441, 540-622, 640-644, 667-678)

W sprawie trzech najdłużej rozpatrywanych ww. odwołań Dyrektor Izby wyjaśnił, że sprawy te były prowadzone przez Ośrodek Zamiejscowy Izby w Gorzowie Wlkp. i w dniu 30.06.2011 r. zostały przekazane do Izby Skarbowej w Zielonej Górze. Sprawy trwające 1.257 dni i 965 dni dotyczyły podatku od dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za rok 2002 i 2003. Specyfika tych postępowań powoduje, że rozstrzygnięcie za dany rok podatkowy może mieć wpływ na rok następny, dlatego najpierw należało zakończyć w stosunku do tego podatnika postępowania za rok 2000 i za rok 2001. W sprawie trwającej 1.828 dni wyjaśnił, że czas trwania tego postępowania wynikał z powiązania tej sprawy ze sprawą określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 r., które to postępowanie zostało zawieszona z uwagi na konieczność rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego (postępowanie przed sądem cywilnym). Czynności procesowe prowadzono równolegle.

(dowód: akta kontroli, str. 695-702)

Analiza 3 postępowań odwoławczych, w których odwołania wpłynęły do Izby najwcześniej i niezakończonych na 10.09.2013 r.<sup>14</sup> (tj. w których nie wydano rozstrzygnięć w terminie określonym w art. 139 § 3 O. p. - do dwóch miesięcy), wykazała, że nie załatwienie tych spraw w ww. terminie wynikało z powodu charakteru i złożoności tych spraw. Izba wysyłała do podatników zawiadomienia o przedłużeniu terminu załatwienia tych spraw. Dwanaście zawiadomień w ww. sprawach sporządzono i wysłano do podatników w ostatnim dniu upływu terminu na załatwienie sprawy. Zawiadomienia te zostały podpisane przez Wicedyrektora Izby Ewę Rybakowską.

(dowód: akta kontroli, str. 217, 285-287, 385-405, 429, 442-449)

Wicedyrektor Izby Ewa Rybakowska wyjaśniła m. in., że skierowanie do strony zawiadomienia w ostatnich dniach upływu terminu, w tym w ostatnim dniu, jest działaniem mającym umocowanie w przepisach prawa.

(dowód: akta kontroli, str. 493-495)

<sup>13</sup> Na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz. U. Nr 177, poz. 1468, ze zm.)

<sup>14</sup> z tego jedno odwołanie wpłynęło do Izby 20.08.2012 r., dwa odwołania wpłynęły do Izby 10.10.2012 r.

W celu zwiększenia nadzoru nad terminowym i prawidłowym załatwianiem odwołań m. in. wprowadzono do stosowania w Izbie od września 2005 r. i stosowano w okresie objętym kontrolą m. in. *Instrukcję dotyczącą postępowania odwoławczego/zażaleniewego* oraz opracowany przez Izbę druk metryki sprawy obowiązujący od listopada 2007 r. W dniu 13.03.2013 r. odbyło się spotkanie pracowników referatu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, na którym omawiano sprawy usprawnienia pracy i przyjęto, że pracownicy z każdą przydzieloną do załatwienia sprawą będą mieć uzgodnione dni i godziny konsultacji z kierownikiem referatu (pierwsza konsultacja, konsultacje z propozycją rozstrzygnięcia).

Działania te nie spowodowały jednak skrócenia czasu rozpatrywania odwołań, gdyż wartość miernika IS.TZO (opisanego poniżej) na koniec 2012 r. wynosiła 120,85 dnia, natomiast na koniec I półrocza 2013 r. 142,13 dnia.

(dowód: akta kontroli, str. 217, 285-287, 385-405, 429, 442-449)

Na koniec 2012 r. Izba uzyskała w rankingu 16 izb skarbowych (zadania własne izb skarbowych) w zakresie trzech poniżej wyszczególnionych mierników następujące miejsca: - IS.TZO (Terminowości załatwianych odwołań)<sup>15</sup> miejsce szóste, tj. średni upływ czasu od daty wpływu odwołania do US lub do UKS, do dnia wydania decyzji odwoławczej wynosił 120,85 dnia, - IS.MDR (Wskaźnik decyzji reformatoryjnych) miejsce czternaste, tj. liczba decyzji reformatoryjnych x 100 do liczby decyzji uchylających wynosił 12,23%, - IS.MPO (Merytorycznej prawidłowości orzecznictwa) miejsce pierwsze, tj. liczba skarg uchylonych przez WSA x 100 do liczby spraw rozstrzygniętych przez NSA wynosił 3,17%. Na koniec I półrocza 2013 r. Izba uzyskiwała następujące wartości ww. mierników: - IS.TZO 142,13 dnia, - IS.MDR 10,75%, - IS.MPO 3,36% (w 2013 r. nie ma możliwości porównania mierników osiągniętych przez Izbę z miernikami osiągniętymi przez inne izby skarbowe)<sup>16</sup>.

(dowód: akta kontroli, str. 235-247)

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

Ustalone  
nieprawidłowości

1. W jednej spośród trzech analizowanych spraw odwoławczych (niezakończonych na 10.09.2013 r. i w których nie wydano rozstrzygnięć w terminie określonym w art. 139 § 3 O. p.), zawiadomienie o terminie załatwienia sprawy wysłano do podatnika z 14 dniowym opóźnieniem, tj. niezgodnie z wymogiem określonym w art. 140 O.p. Starszy inspektor Izby odpowiedzialny za powyższe wyjaśnił, że wynika to z jego przeoczenia.

(dowód: akta kontroli, str. 285-287, 429)

2. Z dokumentacji Izby Skarbowej w Zielonej Górze oraz informacji UKS w Zielonej Górze uzyskanej w toku i w związku z kontrolą NIK wynika, że w dwóch sprawach prowadzonych w stosunku do jednego podatnika Izba Skarbowa Oddział Zamiejscowy w Gorzowie Wlkp. pismami zawiadamiała podatnika, że przyczynami niezakończonych spraw w terminie była konieczność przeprowadzenia dodatkowych dowodów w sprawie, przy czym pomiędzy okresami przedłużeń Izba Skarbowa Oddział Zamiejscowy w Gorzowie Wlkp. nie podejmowała przez prawie 1,5 roku żadnych udokumentowanych czynności procesowych ani faktycznych, co stanowiło naruszenie art. 125 § 1 O. p.. Po przejęciu tych spraw przez Izbę Skarbową w Zielonej Górze ww. sytuacje nie występowały.

(dowód: akta kontroli, str. 667-678)

<sup>15</sup> Do obliczania wartości miernika IS.TZO brane są pod uwagę decyzje systemowe

<sup>16</sup> na stronie internetowej <http://whntax.sl.mofnet.gov.pl> w zakładce *Ocena wykonania zadań w 2013 r.* znajduje się projekt studium wykonalności

Dyrektor Izby wyjaśnił m. in., że sprawy te prowadził Ośrodek Zamiejskowy w Gorzowie Wlkp., a korespondencja tego Ośrodka z podatnikami pozostawała poza kontrolą Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze. Na żadnym ze spotkań nie informowano Dyrektora Izby o nadmiernie długim czasie prowadzenia poszczególnych postępowań pozostających we właściwości tego Ośrodka i nie zgłaszano problemów. Dlatego Dyrektor Izby pozostawał w przekonaniu, że sprawy były prowadzone prawidłowo, zgodnie z przepisami i bez zbędnej zwłoki.

(dowód: akta kontroli, str. 695-702)

W ocenie NIK świadczy to o nie w pełni skutecznym nadzorze nad terminowością rozpatrywania spraw przez Ośrodek Zamiejskowy w Gorzowie Wlkp. Konsekwencją powyższego było to, że m. in. sprawy przejęte przez Izbę z Ośrodka Zamiejskowego były najdłużej rozpatrywanymi sprawami w skali całej Izby.

#### 1.4. Wykonanie decyzji nieostatecznych i wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznych w związku ze złożeniem skargi do sądu administracyjnego

W 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r. wpłynęło do IS 49 zażaleń na postanowienia naczelników US w sprawie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. W okresie tym Izba rozpatrzyła 57 takich spraw, z tego 11 postanowień organów pierwszej instancji zostało uchylonych lub zostało uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia.

Analiza 3 z 11 ww. postanowień Dyrektora Izby Skarbowej (postanowienia korzystne dla podatnika wybrane wg kryterium najwyższej kwoty zobowiązania) wykazała, że:

- w dwóch sprawach uchylono w całości postanowienia organu pierwszej instancji i umorzono postępowania w sprawach. Podstawą wydania postanowień o nadaniu decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności było stwierdzenie, że okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż trzy miesiące (art. 239 § 1 pkt 4 O. p.). Organ pierwszej instancji nie uwzględnił toczących się wobec podatników postępowań karnych skarbowych, a tym samym nie ocenił, czy w przedmiotowych sprawach uzasadnione było nadanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, w oparciu o przesłankę wskazaną w art. 239b § 1 pkt 4 O. p. Z powodu ww. wad zaskarżone postanowienia zostały uchylone.

- w jednej sprawie uchylono w całości postanowienie organu pierwszej instancji i przekazano sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, ponieważ rozstrzygnięcie sprawy wymagało uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości. Organ pierwszej instancji nie wykazał, że opisana w zaskarżonym postanowieniu sytuacja majątkowa podatnika uzasadnia obawę niewykonania obowiązku. W odniesieniu do części decyzji wymiarowej nieuzasadnione było nadanie decyzji w dniu 21 października 2011 r. rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę wykazaną w art. 239b § 1 pkt 4 O. p.

(dowód: akta kontroli, str. 219-234)

Działania Izby w ww. zakresie były prawidłowe i odbywały się z poszanowaniem praw podatników.

W badanym okresie nie wpływały do Izby Skarbowej i nie były rozpatrywane przez Izbę zażalenia na postanowienia organów pierwszej instancji odmawiające wstrzymania wykonania decyzji ostatecznych, na które złożono skargi do sądu administracyjnego, ani zażalenia na odmowę uwzględnienia wniosku o przyjęcie zabezpieczenia na wniosek i w formie zaproponowanej przez podatnika.

(dowód: akta kontroli, str. 216, 218)

## 1.5. Koszty wadliwych decyzji i kwoty wypłaconych odszkodowań

W latach 2008-2011 koszty wadliwych decyzji dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku VAT przedstawiały się następująco: - w 2008 r. dokonano zwrotów na kwotę należności głównej 2.323.825,83 zł i kwotę odsetek 1.637.395,03 zł, - w 2009 r. odpowiednio 3.477.091,43 zł i 1.028.043,94 zł, - w 2010 r. odpowiednio 4.379.906,99 zł i 761.285 zł, - w 2011 r. odpowiednio 4.780.238,82 zł i 950.880,99 zł.

W 2012 r. dokonano 38 zwrotów związanych z wadliwymi decyzjami dotyczącymi ww. podatków na kwotę należności głównej 4.632.237,72 zł i kwotę odsetek 2.294.196,81 zł, w tym: - 26 zwrotów na kwotę 2.726.082,72 zł należności głównej i kwotę 1.985.078,81 zł odsetek w związku z wadliwymi decyzjami US, - 12 zwrotów na kwotę 1.906.155 zł należności głównej i kwotę 309.118 zł odsetek w związku z wadliwymi decyzjami UKS. W I półroczu 2013 r. dokonano 11 ww. zwrotów na kwotę należności głównej 1.031.709,64 zł i kwotę odsetek 328.054 zł, w tym: - 7 zwrotów na kwotę 865.090 zł należności głównej i kwotę 352.217 zł odsetek w związku z wadliwymi decyzjami US, - 4 zwroty na kwotę 166.619,64 zł należności głównej i kwotę – (minus) 24.163 zł odsetek w związku z wadliwymi decyzjami UKS (UKS dokonał zwrotu, a następnie po wyroku sądu odzyskano kwotę zwrotu – zwrot nienależny).

(dowód: akta kontroli, str. 288-311)

Głównym czynnikiem, który spowodował wzrost kosztów wadliwych decyzji w 2011 r. i 2012 r. było uchylenie decyzji organu I instancji z uwagi na wystąpienie okoliczności z art. 54 § 1 pkt 1 i 4 ustawy Ordynacja podatkowa<sup>17</sup> w związku wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego sygnatura SK 63/06 z 16.10.2007 r.<sup>18</sup> (trzy zwroty na kwotę łączną odsetek 1.456.075 zł). Znaczną kwotę odsetek w wyniku uchylenia wadliwych decyzji (442.600 zł) wypłacono w 2012 r. jednej spółce po wielokrotnym rozpatrywaniu sprawy podatku dochodowego od osób prawnych za 1995 r. przez WSA i NSA (ostatni wyrok NSA z 07.02.2012 r. sygn. akt II FSK 1503/10).

(dowód: akta kontroli, str. 630-631)

W latach 2008-2011 Izba nie wypłacała roszczeń odszkodowawczych. W 2012 r. roszczenia odszkodowawcze wynosiły ogółem 81.053,44 zł, natomiast w I półroczu 2013 r. wypłacone roszczenia odszkodowawcze wynosiły ogółem 111.401,69 zł. Roszczenia te dotyczyły decyzji jednego urzędu skarbowego (US w Gorzowie Wlkp.) i jednego podatnika. Sprawa dotyczyła pozwu przeciwko Skarbowi Państwa po odmowie przyjęcia depozytu, wstrzymania wykonania decyzji i jednocześnie wszczęcia postępowania egzekucyjnego przez Naczelnika US w Gorzowie Wlkp. mimo spełnienia przez powoda wszystkich warunków koniecznych do wstrzymania wykonania decyzji.

(dowód: akta kontroli, str. 181-192, 253, 632-633)

<sup>17</sup> Art. 54. § 1. Odsetek za zwłokę nie nalicza się:

1) za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych;

4) w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu — od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszzonego postępowania;

<sup>18</sup> Art. 54 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ...), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

## 1.6. Postępowania w celu ustalenia odpowiedzialności za błędy

Od 17.05.2011 r. (tj. od dnia wejścia w życie przepisów ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa<sup>19</sup>) do czasu niniejszej kontroli NIK (do 26.11.2013 r.) nie wszczynano na podstawie przepisów ww. ustawy przeciwko urzędnikom Izby Skarbowej w Zielonej Górze ani przeciwko urzędnikom US woj. lubuskiego postępowań w celu ustalenia odpowiedzialności za błędy. Z pism Izby Skarbowej z 20.06.2013 r. oraz z 24.07.2013 r. adresowanych do Ministerstwa Finansów wynika, że nie wszczynanie przedmiotowych postępowań wynika z tego, iż nie stwierdzono przypadków rażącego naruszenia prawa przez ww. urzędników.

(dowód: akta kontroli, str. 20-22, 639)

## 1.7. Skargi na działalność urzędów skarbowych

W 2012 r. wpłynęło do Izby dwadzieścia pięć skarg na działalność podległych US - załatwiono<sup>20</sup> dwadzieścia skarg (wszystkie uznano za niezasadne). Do załatwienia w 2013 r. pozostało pięć skarg. W pierwszym półroczu 2013 r. wpłynęło do IS dwadzieścia takich skarg: - załatwiono dziewiętnaście skarg (za niezasadne uznano szesnaście skarg, w inny sposób załatwiono jedną skargę, dwie skargi zostały uznane za zasadne), - jedną skargę przekazano do załatwienia wg właściwości. W ww. okresie nie wystąpiły przypadki nieterminowego załatwiania skarg.

(dowód: akta kontroli, str. 122-150)

Dwie ww. zasadne skargi na działalność urzędów skarbowych dotyczyły:

1) Ponownego wzywania podatnika do złożenia sprawozdania finansowego oraz kierowania korespondencji do tego podatnika na niewłaściwy adres (skarga wpłynęła do Izby z Ministerstwa Finansów). Naczelnik US w Drezdenku poinformował Izbę, że w celu zapobieżenia mogącym wystąpić w przyszłości nieprawidłowościom opisanym w skardze przeprowadzono spotkanie instruktażowe z pracownikami działu obsługi bezpośredniej w sprawie prawidłowego formułowania treści wezwań, doręczania korespondencji oraz bieżącego rejestrowania zgłoszeń aktualizacyjnych. O sposobie załatwienia tej skargi IS terminowo poinformowała Ministerstwo Finansów.

2) Braku podejmowania przez organ podatkowy korespondencji kierowanej przez skarżącego za pośrednictwem elektronicznej platformy usług administracji publicznej (e-PUAP) – pismo skarżącego z 21.12.2012 r. zostało odebrane dopiero 25.01.2013 r., zaś pismo z 02.01.2013 r. zostało odebrane 10.01.2013 r. Nieterminowe odbieranie korespondencji z platformy e-PUAP skutkowało wydłużeniem postępowania oraz skierowaniem do podatnika bezpodstawnego wezwania. Dodatkowo organ podatkowy w niewłaściwej kwocie określił wysokości kary porządkowej za niezastosowanie się do tego wezwania (tj. w kwocie do 2.600 zł), gdyż kwota ta powinna być ustalona w wysokości<sup>21</sup> 2.800 zł. Naczelnik US w Sulęcinie poinformował Izbę, że przeprowadzono rozmowę z pracownikiem odpowiedzialnym za przygotowywanie wezwań dla podatników, ponadto w samodzielnym referacie postępowań podatkowych oraz analiz i planowania przeprowadzono szkolenie m. in. w zakresie stosowania kary porządkowej i jej

<sup>19</sup> Dz. U. Nr 34, poz. 173

<sup>20</sup> Na podstawie przepisów ustawy z 14.06.1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r., poz. 267) oraz rozporządzenia Rady Ministrów z 08.01.2002 r. w sprawie organizacji przyjmowania i rozpatrywania skarg i wniosków (Dz. U. Nr 5, poz. 46)

<sup>21</sup> Zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z 08.08.2012 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (M. P. z 2012 r., poz. 584)

wysokości. Przeprowadzono rozmowy z pracownikami odpowiedzialnymi za terminowy odbiór korespondencji z platformy e-PUAP, zobowiązano ich do codziennego sprawdzania korespondencji z tej platformy i przekazywania jej do sekretariatu w celu dekretacji, utworzono dwie teczki na korespondencję przychodzącą z tej platformy (jedną w sekretariacie, drugą u informatyka) w celu wyeliminowania przeoczenia lub zagubienia dokumentu.

W ww. sprawach Izba wymagała od naczelników urzędów skarbowych podjęcia działań zapobiegawczych mających na celu nie wystąpienie w przyszłości ww. nieprawidłowości i poinformowanie o tych działaniach Izby. Naczelnicy urzędów skarbowych podjęli takie działania i poinformowali o nich IS.

(dowód: akta kontroli, str. 151-162)

#### **1.8. Wyniki kontroli dotyczących przestrzegania praw podatników przeprowadzanych przez Izbę Skarbową w podległych urzędach skarbowych**

Na 2012 r. zaplanowano przeprowadzenie w US woj. lubuskiego 90 kontroli, natomiast z informacji *Kontrole przeprowadzone w urzędach skarbowych woj. lubuskiego w 2012 r.* zamieszczonej na stronie BIP Izby wynikało, że przeprowadzono ogółem 73 kontrole. Nie planowano i kontrolami tymi nie były objęte zagadnienia bezpośrednio związane z przestrzeganiem przez podległe US praw podatników, tj. zagadnienia przestrzegania przez US zasad ogólnych prawa podatkowego wyrażonych w przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zasad określonych w rozdziale 5 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>22</sup> - *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy*. Na 2012 r. zaplanowano przeprowadzenie w 4 US kontroli *Realizacja wytycznych w zakresie kontroli zeznań podatkowych składanych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz terminowość dokonywania zwrotów*, w których jednym z siedmiu badanych zagadnień była terminowość dokonywania podatnikom zwrotów. Kontrole w tym zakresie zostały przeprowadzone w 2012 r. w 2 US (w US w Sulęcinie oraz w II US w Zielonej Górze). W jednym US stwierdzono 3 przypadki nieterminowych zwrotów i w wystąpieniu pokontrolnym sformułowano wnioski w tym zakresie. W związku z niepełną informacją US o wykonaniu wniosków pokontrolnych Izba zażądała dodatkowych wyjaśnień, które US terminowo przesłał do IS. Na 2013 r. zaplanowano przeprowadzenie 62 kontroli w US. Kontrolami przeprowadzonymi w I półroczu 2013 r. nie były objęte zagadnienia bezpośrednio związane z przestrzeganiem przez podległe US praw podatników.

(dowód: akta kontroli, str. 17, 81-89, 349-363, 430)

*Ustalone  
nieprawidłowości*

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

Z informacji *Kontrole przeprowadzone w urzędach skarbowych woj. lubuskiego w 2012 r.* (po korekcie dokonanej w toku kontroli NIK) zamieszczonej na stronie BIP Izby wynika, że w 2012 r. Izba przeprowadziła ogółem w US 71 kontroli (na 94 zaplanowanych), tj. 75% planowanych kontroli. Kontrolami przeprowadzonymi w 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r., nie obejmowano US, w których odsetek

<sup>22</sup> Dz. U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.

uchylonych przez Izbę Skarbową decyzji był największy, sprawy były rozpatrywane najdłużej, na działalność których wpłynęło najwięcej skarg<sup>23</sup>.

W ocenie NIK świadczy to o nierzetelnym planowaniu kontroli i braku nadzoru nad realizacją planu kontroli.

W ww. informacji zapisano, iż kontrole *Realizacji wytycznych w zakresie kontroli zeznań podatkowych (...)*, zostały przeprowadzone w US w Krośnie Odrzańskim i w US w Świebodzinie, natomiast faktycznie kontroli tych nie przeprowadzono. Podczas kontroli NIK na stronie BIP Izby poprawiono informację o kontrolach przeprowadzonych w US woj. lubuskiego w 2012 r. poprzez wykreślenie informacji o przeprowadzeniu kontroli w dwóch ww. US oraz zamieszczenie informacji, że w 2012 r. przeprowadzono łącznie w US 71 kontroli.

(dowód: akta kontroli, str. 17, 82-89, 349-363, 430)

Kierownik oddziału nadzoru nad urzędami skarbowymi oraz analiz i sprawozdawczości Izby wyjaśniła, że plany kontroli i kontrole faktycznie zrealizowane w 2012 r. dotyczyły innych zagadnień (inny był zakres tematyczny kontroli zatwierdzonych do przeprowadzenia w tym okresie). Mniejsza ilość zrealizowanych w 2012 r. kontroli wynika długotrwałej nieobecności w pracy dwóch pracowników oddziału nadzoru nad urzędami skarbowymi oraz analiz i sprawozdawczości. Na stronie BIP Izby Skarbowej ww. informacja o przeprowadzonych kontrolach w Urzędzie Skarbowym w Krośnie Odrzańskim i w Urzędzie Skarbowym w Świebodzinie została zamieszczona omyłkowo. Podczas kontroli NIK prawidłową informację w tym zakresie umieszczono na ww. stronie internetowej.

(dowód: akta kontroli, str. 535-539)

### **1.9. Kontrole przeprowadzane przez Ministerstwo Finansów w zakresie przestrzegania praw podatników**

W okresie objętym kontrolą NIK Ministerstwo Finansów przeprowadziło w Izbie jedną kontrolę, tj. kontrolę doraźną w kwietniu i maju 2013 r., którą objęto prawidłowość postępowania organu podatkowego wobec wybranego podmiotu. Po zakończeniu ww. kontroli sporządzono sprawozdanie z kontroli<sup>24</sup> podpisane przez kontrolujących oraz w dniu 22.07.2013 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej. W postępowaniach prowadzonych przez Izbę Skarbową w stosunku do ww. podatnika kontrolujący nie stwierdzili nieprawidłowości. W sprawozdaniu tym wskazano m.in., że:

- analiza zarówno konkretnych działań organów, jak i ogólna i całościowa ich ocena wskazuje na aktywne działania organów i nie daje podstaw do stwierdzenia, że postępowanie było prowadzone przewlekłe,
- sekwencja podejmowanych działań, kalendarium poszczególnych czynności, wskazują, że organy działały w sposób metodyczny i ciągły zbierając cały materiał dowodowy, co wymagało współpracy z innymi organami.
- odstępy pomiędzy poszczególnymi czynnościami dokumentowanymi pismami urzędowymi były niewielkie, organy równolegle podejmowały kilka czynności (co wskazuje na zintensyfikowanie ich działań), a spółka na bieżąco

<sup>23</sup> Np. na koniec 2012 r. w obszarze postępowań podatkowych US w Międzyrzeczu zajmował w danej grupie urzędów skarbowych 159 miejsce w kraju, US w Żaganiu 138 miejsce, w obszarze kontrola podatkowa US w Nowej Soli 139 miejsce, I US w Zielonej Górze 123 miejsce.

<sup>24</sup> Stosownie do treści § 11 rozporządzenia Ministra Finansów z 24.11.2011 r. w sprawie kontroli w izbach i urzędach skarbowych (Dz. U. Nr 261, poz. 1559): Z przebiegu kontroli zespół kontrolny sporządza: 1) protokół kontroli i wystąpienie pokontrolne – w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości; 2) sprawozdanie – w przypadku, gdy nieprawidłowości nie zostaną stwierdzone albo zostaną usunięte przed zakończeniem kontroli.

informowana była o przebiegu całego postępowania, każde z pism otrzymując do wiadomości.

(dowód: akta kontroli, str. 4-5, 11-16, 722-723)

Odnosnie ww. podatnika:

- po podpisaniu ww. sprawozdania z kontroli (tj. po 22.07.2013 r.) w dniu 1 sierpnia 2013 r. NSA na rozprawach uznał skargi kasacyjne Dyrektora Izby za zasadne i 3 wyrokami o sygnaturach akt I FSK 862/13 (dotyczącym zobowiązania w podatku VAT za sierpień 1995 r.), I FSK 863/13 (dotyczącym zobowiązania w podatku VAT za październik 1995 r.), I FSK 864/13 (dotyczącym zobowiązania w podatku VAT za grudzień 1995 r.) uchylił wyroki WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 9 stycznia 2013 r. o sygnaturach akt I SA/Go 801/12, I SA/Go 802/12 i z dnia 16 stycznia 2013 r. o sygnaturze akt I SA/Go 800/12 i przekazał sprawy ww. podatnika do WSA w Gorzowie Wlkp. do ponownego rozpatrzenia (akta tych 3 spraw mają zostać przesłane przez NSA do WSA w Gorzowie Wlkp.).

- w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 08.10.2013 r., sygnatura SK 40/12, w którym TK orzekł, że art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, pismem z 28.10.2013 r. spółka zażądała wznowienia trzech postępowań zakończonych decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej za sierpień, październik i grudzień 1995 r.

- w dniu 20.11.2013 r. postępowanie w zakresie wymiaru podatku VAT za miesiąc lipiec 1995 r. zostało zakończone wydaniem przez Dyrektora Izby decyzji, którą uchylił w całości decyzję I US w Zielonej Górze z dnia 25.09.2000 r. w przedmiocie określenia Spółce w podatku VAT za lipiec 1995 r. prawidłowej wysokości nadwyżki podatku należnego nad naliczonym, określenia zaległości podatkowej i określenia odsetek i umorzył postępowanie w sprawie w związku z przedawnieniem zobowiązania podatkowego w podatku VAT za lipiec 1995 r. (mając na względzie wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 10.10.2012 r. sygn. akt I SA/Go 440/12 oraz wyrok NSA z 29.05.2013 r. sygn. akt I FSK 138/13 Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że doszło w tej sprawie do przedawnienia zobowiązania podatkowego – przed wydaniem przez Dyrektora Izby Skarbowej decyzji w tej sprawie strona została zapoznana ze zgromadzonym materiałem dowodowym i nie wniosła do niego uwag).

- w dniu 20.11.2013 r. w WSA w Gorzowie Wlkp. odbyła się rozprawa ze skargi spółki na decyzję Dyrektora Izby z 17.08.2012 r. w przedmiocie podatku VAT za grudzień 1995 r. Po przeprowadzeniu rozprawy WSA uchylił ww. decyzję Dyrektora Izby wskazując na ww. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 08.10.2013 r.

- 3 postanowieniami z 26.11.2013 r. Dyrektor IS wznowił 3 ww. postępowania (dotyczące odpowiednio podatku VAT za sierpień, październik i grudzień 1995 r.).

- 3 postanowieniami z 27.11.2013 r. Dyrektor IS zawiesił 3 ww. wznowione postępowania do czasu rozstrzygnięcia zagadnień wstępnych przez sąd administracyjny, tj. do czasu wydania rozstrzygnięć w sprawach podatku VAT za sierpień, październik i grudzień 1995 r. przez WSA.

Do czasu kontroli NIK postępowania sądowe dotyczące ww. podmiotu nie zostały zakończone.

(dowód: akta kontroli, str. 496, 623-629, 679-694, 705-721)

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność w badanym obszarze.

Ocena cząstkowa

## 2. Stosowanie instytucji mających ułatwić prowadzenie działalności gospodarczej

### 2.1. Prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej

Opis stanu faktycznego

W *Sprawozdaniu z wykonania planu działalności Izby Skarbowej w Zielonej Górze za rok 2012* wykazano dwa najważniejsze cele realizowane w 2012 r., w tym cel nr 2 – *Ułatwienie prowadzenia legalnej działalności gospodarczej i usuwanie barier biurokratycznych oraz doskonalenie współpracy z przedsiębiorcami*. Miernikiem określającym stopień realizacji tego celu był miernik o nazwie: *Udział dokumentów obsługiwanych elektronicznie (deklaracji podatkowych) w stosunku do liczby wszystkich złożonych deklaracji podatkowych*. Na koniec 2012 r. planowano osiągnąć wartość tego miernika większą lub równą 11%, natomiast osiągnięto 14,31%. Planowano i zrealizowano m. in. najważniejsze zadania służące realizacji tego celu: 1. Planowano realizację *Programu e-Podatki* w ramach *Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka*. Zadanie to zrealizowano, tj. pracownicy IS oraz US woj. lubuskiego uczestniczyli w organizowanych przez Ministerstwo Finansów spotkaniach dotyczących *Programu e-Podatki*. 2. Planowano prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej. Zadanie to zrealizowano, tj. wysłano do US pismo zawierające wytyczne w zakresie popularyzacji składania deklaracji podatkowych przy pomocy środków komunikacji elektronicznej, przeprowadzono roczną analizę z realizacji przez US działań z zakresu prowadzenia kampanii edukacyjno-informacyjnej, prowadzono kampanię informacyjno-promocyjną „Szybki PIT”<sup>25</sup>.

(dowód: akta kontroli, str. 6-7, 77)

W *Planie działalności Izby* (po zmianie) na 2013 r. (w części C – *Inne cele*) wyszczególniono jeden cel, tj. *Ułatwienie legalnej działalności gospodarczej i usuwanie barier biurokratycznych oraz zapewnienie odpowiedniej jakości usług w relacjach ze wszystkimi klientami*. Przyjęto 3 mierniki określające stopień realizacji tego celu oraz określono wartości tych mierników na koniec roku 2013<sup>26</sup>. Najważniejsze zadania służące realizacji tego celu to: prowadzenie kampanii edukacyjno-informacyjnych wpływających na wzrost świadomości podatkowej oraz nadzór nad tymi działaniami w podległych US (m. in. szkolenia, wytyczne, informacje przekazywane US).

(dowód: akta kontroli, str. 78-79)

Działalność informacyjna i edukacyjna Izby mająca na celu przybliżenie podatnikom wiedzy z zakresu rozliczeń podatkowych oraz zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych obejmowała w kontrolowanym okresie m. in.: - udział IS w kampaniach Ministerstwa Finansów i akcjach edukacyjno-informacyjnych, - umieszczanie na stronie internetowej Izby informacji o zmieniających się przepisach prawa podatkowego oraz informacji z Izby i US, - prowadzenie wraz z US spotkań i lekcji dla dzieci i młodzieży z zakresu podnoszenia wiedzy ekonomicznej i podatkowej, - prowadzenie intensywnej współpracy z lokalnymi środkami masowego przekazu i przekazywanie informacji o działalności lubuskiej administracji podatkowej, współpraca z innymi instytucjami w regionie, - podpisanie porozumień

<sup>25</sup> Kampania realizowana przez Izbę i trzynaście US woj. lubuskiego zachęcająca podatników do rozliczania się za pośrednictwem Internetu, w tym m. in.: informacje i plakaty w placówkach administracji podatkowej woj. lubuskiego, banery na stronach www, cykl programów w telewizji regionalnej, kampania radiowa, artykuł w dzienniku o zasięgu wojewódzkim, współpraca z mediami w ww. zakresie.

<sup>26</sup> Następujące 3 mierniki i wartości tych mierników: 1. Udział deklaracji podatkowych złożonych US elektronicznie do ogółu składanych deklaracji (≥12%), 2. Ilość informacji zamieszczanych na stronie iskarb.pl związanych ze zmianami w prawie podatkowym oraz kampaniach edukacyjno-informacyjnych prowadzonych przez Ministerstwo Finansów oraz Izbę i US (≥50), 3. Ilość publikacji/wystąpień w środkach masowego przekazu, które powstały przy współpracy z Izbą oraz podległymi US (≥10).

o współpracy m. in. z Regionalną Telewizją Lubuską w Zielonej Górze, - uczestnictwo Dyrektora Izby w spotkaniach, warsztatach m. in. prowadzonych przez Polską Konfederację Pracodawców Prywatnych Lewiatan, współpraca z Klubem Business Centre Club, - promocja e-deklaracji.

(dowód: akta kontroli, str. 91-103, 105-121)

## 2.2. Realizacja zadań w zakresie zarządzania jakością

Dyrektor Izby zarządzeniem nr 11/2011 z 13.04.2011 r. wprowadził Politykę jakości w Izbie Skarbowej w Zielonej Górze, tj. deklarację zawierającą zobowiązanie kierownictwa IS do spełniania wymagań i ciągłego doskonalenia skuteczności Zintegrowanego Systemu Zarządzania (ZSZ<sup>27</sup>) w oparciu o normę PN-EN ISO 9001:2009 oraz wymagania Systemu Przeciwdziałania Zagrożeniom Korupcyjnym (SPZK). Jest ona podstawą dokonywania okresowych przeglądów stanu realizacji celów jakości. W załączniku do ww. zarządzenia określono cele oraz mierniki służące ocenie stopnia realizacji tych celów. Nadzór nad zapewnieniem realizacji *Polityki jakości* został powierzony pełnomocnikowi ds. systemu zarządzania jakością. Dyrektor IS oraz pełnomocnik ds. systemu zarządzania jakością dokonywali przeglądów oraz oceny skuteczności funkcjonowania oraz możliwości doskonalenia ZSZ w Izbie, w wyniku których Dyrektor uznawał, że funkcjonujący w Izbie ZSZ jest przygotowany do poddania się audytom zewnętrznym. W raportach z auditów z 18.06.2012 r. oraz 01.07.2013 r. sporządzonych przez Polskie Centrum Badań i Certyfikacji S. A. w Warszawie (PCBC) zapisano, iż przeprowadzone przez PCBC audyty potwierdziły poprawne funkcjonowanie w Izbie ZSZ oraz SPZK, a także, że podczas auditów nie stwierdzono niezgodności z ww. normą PN-EN ISO.

(dowód: akta kontroli, str. 18-19, 30-44, 80)

W Księdze jakości<sup>28</sup> Izby Skarbowej zapisano, iż IS jako pierwsza izba skarbowa w kraju uzyskała w 2005 r. certyfikat systemu zarządzania jakością i jako jedyna izba skarbowa w kraju utrzymuje ten certyfikat. ZSZ uzupełniono dokumentem Strategia etyczna i antykorupcyjna lubuskiej administracji podatkowej, wdrożono program mELODia służący do elektronicznego opracowywania dokumentów oraz portal e-learningowy, system zarządzania ryzykiem oraz bazę dobrych praktyk. Opracowano karty praw i obowiązków podatnika oraz przesłano je do podległych US w celu dalszego rozpowszechnienia, opracowano instrukcję Zasady obsługi i kontaktów z klientami. Od maja 2011 r. Izba brała udział w projekcie Klient w centrum uwagi administracji współfinansowanym ze środków UE w ramach EFS wdrażanego przez Departament Służby Cywilnej Kancelarii Prezesa RM. Zarządzeniem nr 12/2013 Dyrektora Izby z 25.04.2013 r. wprowadzono 28 kart usług dla klientów IS<sup>29</sup>, które zostały zamieszczone na stronie internetowej Izby, na stronie Biuletynu Informacji Publicznej Izby oraz wydrukowane i wyłożone w siedzibie Izby. W dniu 09.10.2013 r. Izba otrzymała nagrodę w konkursie Panteon Administracji Polskiej organizowanym pod honorowym patronatem Ministra Gospodarki, m. in. za wprowadzony system zarządzania przez jakość (ZSZ).

(dowód: akta kontroli, str. 45-76, 90-104, 280-283, 364-373, 376-379)

<sup>27</sup> W skład którego wchodzi systemy: - zarządzania jakością, - przeciwdziałania zagrożeniom korupcyjnym, - kontroli zarządczej.

<sup>28</sup> Dokument Zintegrowanego Systemu Zarządzania, wydanie nr 9 z 11.06.2013 r. składający się z opisów: ZSZ, procedur, procesów organizacyjnych, instrukcji, kart informacyjnych.

<sup>29</sup> Z dniem wejścia w życie zarządzenia, tj. 26.04.2013 r. straciły moc karty opublikowane w programie Qasyntent i na stronie internetowej Izby

W Podręczniku jakości<sup>30</sup> zapisano, że proces certyfikacji zarządzania jakością w US jest koordynowany przez właściwą komórkę w Ministerstwie Finansów. W kontrolowanym okresie Izba na podstawie informacji uzyskanych z podległych urzędów skarbowych w sprawozdaniach kwartalnych informowała Ministerstwo Finansów o realizacji zadań z zakresu wdrażania systemu zarządzania jakością w Izbie i w podległych US. Ze sprawozdań za IV kwartał 2012 r., II kwartał 2013 r., oraz z ostatniego sprawozdania za III kwartał 2013 r. wynika, że w 12 spośród 14 US woj. lubuskiego wdrożono system zarządzania jakością (SZJ nie wdrożono w US w Drezdenku i US w Sulęcinie) oraz, że żaden z 14 ww. US nie został zgłoszony do procedury certyfikacji. Izba w dniu 02.10.2013 r. przesłała do Ministerstwa Finansów harmonogram działań dotyczący SZJ, z którego wynika, że wdrożenie SZJ w US w Drezdenku i US w Sulęcinie zaplanowano w IV kwartale 2013 r., natomiast zgłoszenia US do procedury certyfikacji zaplanowano na IV kwartał 2013 r. (12 US), na III kwartał 2014 r. (US Sulęcin) oraz na IV kwartał 2014 r. (US Świebodzin). Z pisma Urzędu Skarbowego w Drezdenku, które wpłynęło do Izby 30.10.2013 r. wynika natomiast, że SZJ wprowadzono w US w Drezdenku w II kwartale 2012 r.

(dowód: akta kontroli, str. 248-252, 415-417, 497-504)

Dyrektor Izby Skarbowej wyjaśnił, że w harmonogramach wdrażania SZJ przesyłanych przez US w Drezdenku do Izby Skarbowej nie zapisywano, że jest to zadanie zrealizowane. Z pisma US w Drezdenku, które wpłynęło do Izby 30.10.2013r. wynika, że Naczelnik tego urzędu uważał, że wdrożenia SZJ jest równoznaczne z uzyskaniem certyfikatu SZJ. Izba przesyłała do MF informacje dotyczące SZJ na podstawie informacji uzyskanych z podległych urzędów skarbowych. O tym, że SZJ został wprowadzony w US w Drezdenku w II kwartale 2012 r. Izba Skarbową nie posiadała informacji do czasu niniejszej kontroli NIK. Podczas kontroli NIK wyjaśniono tę kwestię. Izba Skarbową dopilnuje, aby w sprawozdaniu za IV kwartał 2013 r. poinformowano MF, iż SZJ jest wdrożony w US w Drezdenku. Z pisma US w Sulęcinie, które wpłynęło do Izby również podczas kontroli NIK (31.10.2013 r.) wynika, że do końca 2013 r. SZJ zostanie wprowadzony w tym urzędzie skarbowym. Tak więc do końca 2013 r. SZJ będzie wprowadzony we wszystkich US w województwie lubuskim. Urzędy skarbowe nie występowały o przyznanie certyfikatów SZJ z powodu braku środków finansowych. Zgodnie z zapisami zawartymi w podręczniku „System zarządzania jakością w administracji podatkowej”, certyfikacja SZJ jest koordynowana przez właściwą komórkę w Ministerstwie Finansów. MF w tym zakresie nie podjęło decyzji. Stąd urzędy skarbowe w oczekiwaniu na decyzję MF nie podejmują żadnych działań w kierunku uzyskiwania i utrzymywania certyfikatów SZJ.

(dowód: akta kontroli, str. 505-506)

*Ustalone  
nieprawidłowości*

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

Zarządzeniem nr 12/2013 Dyrektora Izby z 25.04.2013 r. wprowadzono 28 kart usług dla klientów IS<sup>31</sup>, które zostały zamieszczone na stronie internetowej Izby, na stronie Biuletynu Informacji Publicznej Izby oraz wydrukowane i wyłożone w siedzibie Izby. W: - 19 kartach usług w pozycjach Podstawa prawna w treści tych kart zapisano m. in.: Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania

<sup>30</sup> będącym częścią opracowania *System Zarządzania Jakością w Administracji Podatkowej* przygotowanego w ramach projektu *Podnoszenie poziomu jakości funkcjonowania jednostek administracji podatkowej* współfinansowanego ze środków Transition Facility 2005. Ministerstwo Finansów, Warszawa, 2008 r.

<sup>31</sup> z dniem wejścia w życie zarządzenia, tj. 26.04.2013 r. straciły moc karty opublikowane w programie Qasyntent i na stronie internetowej Izby

administracyjnego (Dz. U z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.), Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 września 2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej (Dz. U. MF Nr 187, poz. 1330), - 4 wzorach pism w treści tych wzorów zapisano m. in.: Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.). Dotyczyło to np. karty usług i wzoru pisma Skarga na działalność urzędu skarbowego.

Od dnia wejścia w życie ww. zarządzenia Dyrektora Izby (od 26 kwietnia 2013 r.) do dnia 20 września 2013 r. ustawa Kodeks postępowania administracyjnego opublikowana w Dz. U. z 2013 r., poz. 267 nie była zmieniana, natomiast rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 września 2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw. Zamieszczone w ww. kartach usług i ww. wzorach pism zapisy o promulgacji przedmiotowych aktów prawnych były niezgodne ze stanem rzeczywistym.

(dowód: akta kontroli, str. 280-283, 364-373, 431-433)

Pełnomocnik ds. systemu zarządzania jakością Izby wyjaśniła, że błędy we wzorach dokumentów (kart usług i wzorach pism) powstały przez przeoczenie osób opracowujących wzory tych dokumentów. Po sprawdzeniu wszystkie poprawione karty usług i wzory pism zostaną opublikowane na stronie BIP Izby, na stronie internetowej Izby oraz wydrukowane i udostępnione klientom w siedzibie Izby Skarbowej.

(dowód: akta kontroli, str. 380-383)

Podczas kontroli NIK (w dniu 22.10.2013 r.) poprawione karty usług i wzory pism opublikowano na stronie BIP Izby, na stronie internetowej Izby oraz wydrukowano i wyłożono w siedzibie Izby.

(dowód: akta kontroli, str. 418-428)

### **2.3. Realizacja zadań w zakresie badań ankietowych**

**2.3.1.** W Wytocznych w zakresie prowadzenia badań ankietowych dotyczących oceny działalności administracji podatkowej, opracowanych przez Departament Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów, zapisano m. in., że badania satysfakcji klientów administracji podatkowej przeprowadza się dwa razy do roku (do 30 czerwca i 31 grudnia), US opracowujące wyniki ankiet zostały podzielone na 4 grupy<sup>32</sup>, izby skarbowe dokonują podsumowania wszystkich zebranych w województwie danych i przygotowują zbiorcze sprawozdania dla Ministerstwa Finansów. Narzędzie wspomagające, tj. program zostało udostępnione Izbie przez Ministerstwo Finansów w czerwcu 2012 r. Z wydruków z Platformy sprawozdawczej wspomagającej analizę badań ankietowych dotyczących oceny działalności administracji podatkowej (wersja 1.0/2012) wynika, że ogólnie najwyżej oceniany był wyspecjalizowany US, tj. LUS w Zielonej Górze (w I półroczu 2012 r. 98,61%, w II półroczu 2012 r. 100%, w I półroczu 2013 r. 99,76%), najniżej małe US (odpowiednio: 95,26%, 92,48%, 96,61%).

(dowód: akta kontroli, str. 165-176, 193-210)

Izba dokonywała podsumowania i analizy danych z badań ankietowych przeprowadzonych przez US z woj. lubuskiego i przygotowywała zbiorcze sprawozdania dla Ministerstwa Finansów za okres objęty kontrolą NIK.

(dowód: akta kontroli, str. 177-180)

---

<sup>32</sup> mały urząd skarbowy – do 60 etatów, średni – powyżej 60 do 130 etatów, duży – powyżej 130 etatów, wyspecjalizowany – bez względu na liczbę etatów.

Poziom satysfakcji klientów urzędów skarbowych województwa lubuskiego w 2012 r. określony na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych przez IS w I półroczu i II półroczu 2012 r. kształtował się od 88,49% (US we Wschowie) do 99,48% (US w Sulęcinie), przy czym 12 spośród 14 urzędów skarbowych województwa lubuskiego uzyskało w tych badaniach ponad 90% punktów. Wyniki te różniły się z oceną działalności urzędów skarbowych dokonaną przez IS w oparciu o mierniki wykonania zadań na koniec 2012 r., gdyż z danych na koniec IV kwartału 2012 r. w zakresie mierników oceniających we wszystkich obszarach i punktacji uzyskanej w tych obszarach wynika, że najniższą ogólnie punktację uzyskały US w Gorzowie Wlkp. i I US w Zielonej Górze, natomiast najwyższą punktację US w Krośnie Odrzańskim i US w Żarach (w grupie średnich urzędów skarbowych) oraz US w Słubicach, US w Sulęcinie i US we Wschowie (w grupie małych urzędów skarbowych). W 2012 r. oraz w I półroczu 2013 r. Izba nie przeprowadzała kontroli w US w zakresie objętym niniejszą kontrolą NIK<sup>33</sup>.

(dowód: akta kontroli, str. 193-210, 254)

W X edycji konkursu „Urząd Skarbowy Przyjazny Przedsiębiorcy”<sup>34</sup> (wręczenie nagród odbyło się 25.06.2012 r.) laureatami tego konkursu z woj. lubuskiego były: Pierwszy US w Zielonej Górze i LUS, natomiast w XI edycji tego konkursu (wręczenie nagród odbyło się 28.06.2013 r.): LUS i US w Żaganiu. Wyniki przeprowadzonych w 2012 r. i w 2013 r. ww. badań ankietowych w US woj. lubuskiego pokrywają się z wynikami ww. konkursu „Urząd Skarbowy Przyjazny Przedsiębiorcy”<sup>35</sup>.

(dowód: akta kontroli, str. 163-164, 193-213)

**2.3.2.** W Sprawozdaniu z wykonania planu działalności Izby Skarbowej w Zielonej Górze za rok 2012 dla celu nr 2 – Ułatwienie legalnej działalności gospodarczej i usuwanie barier biurokratycznych oraz doskonalenie współpracy z przedsiębiorcami określono następujące zadanie służące realizacji tego celu: Prowadzenie badań ankietowych dotyczących oceny działalności IS. Zadanie to zostało zrealizowane. Badanie satysfakcji klientów Izby Skarbowej zostało przeprowadzone we wrześniu 2012 r. w oparciu o metodologię i narzędzia wykorzystane w trakcie trwania projektu Klient w centrum uwagi administracji. W Raporcie z badania satysfakcji klientów Izby Skarbowej w Zielonej Górze w 2012r. zapisano, że klienci wypełnili prawidłowo 52 kwestionariusze ankiet, wskaźniki satysfakcji kształtowały się następująco: - ogólny poziom zadowolenia (w skali od 1 do 5) wynosił 3,67, - poziom zadowolenia z obsługi przez pracowników IS w ww. skali wynosił 3,88.

(dowód: akta kontroli, str. 6-10, 23-29, 214-215, 276-279)

W instrukcji Systemu Zarządzania Jakością pn. Badanie zadowolenia klientów obowiązującej w 2012 r. zapisano, iż badanie zadowolenia klientów Izby przeprowadza się corocznie, za pomocą trzech rodzajów ankiet (formularzy): 1. Formularz w postaci elektronicznej kierowany do instytucji innych niż US i UKS, oraz do klientów indywidualnych, 2. Formularz w postaci elektronicznej lub papierowej kierowany do US i do UKS w Zielonej Górze, 3. Formularz w postaci

<sup>33</sup> np. US w Krośnie Odrzańskim w badaniach ankietowych ogólnego poziomu satysfakcji klientów uzyskał 97,57%, US w Żarach 89,75%, US w Słubicach 96,89%

<sup>34</sup> ogólnopolski konkurs organizowany przez Business Centre Club przy współpracy Ministerstwa Finansów

<sup>35</sup> Oceny ogólne uzyskane przez ww. urzędy w badaniach ankietowych były następujące: - LUS w I półroczu 2012 r. 98,61%, w II półroczu 2012 r. 100%, w I półroczu 2013 r. 99,76%, - Pierwszy US w Zielonej Górze w I półroczu 2012 r. 98,36%, - US w Żaganiu w I półroczu 2013 r. 99,45%.

elektronicznej kierowany do internautów. Ankiety zbierane są przez cały rok, coroczna analiza ankiet dokonywana jest w styczniu roku następnego. W 2012 r. Izba nie przeprowadzała badań ankietowych określonych w punktach 1, 2 i 3 ww. instrukcji Systemu Zarządzania Jakością pn. Badanie zadowolenia klientów obowiązującej w 2012 r. W konsekwencji zapisy ww. instrukcji nie były w 2012 r. przestrzegane. W związku z tym w styczniu 2013 r. nie dokonano analizy ww. ankiet.

(dowód: akta kontroli, str. 284)

Osoba zatrudniona na stanowisku ds. komunikacji wyjaśniła, że powyższe wynika z tego, że rozpoczęła pracę w Izbie w sierpniu 2012 r. i po konsultacjach z pełnomocnikiem ds. systemu zarządzania jakością postanowiła, że badania te nie będą w 2012 r. przeprowadzane. Pełnomocnik ds. systemu zarządzania jakością potwierdziła powyższe i wyjaśniła, że informowała o tym ustnie Dyrektora Izby i uzyskała ustną zgodę Dyrektora Izby na nie przeprowadzanie badań.

(dowód: akta kontroli, str. 406-408)

Dyrektor Izby wyjaśnił m. in., że Szef Służby Cywilnej pismem z 31.05.2012 r. zobowiązał m. in. Izbę do przeprowadzenia w 2012 r. badania zadowolenia klientów w oparciu o metodologię i narzędzia wykorzystywane w trakcie wcześniej realizowanego projektu Klient w centrum uwagi administracji. Badanie takie zgodnie z poleceniem instancji nadrzędnej zostało przeprowadzone. Z uwagi na to, że badanie zadowolenia klientów zostało w 2012 r. przeprowadzone, niezasadne było angażowanie ludzi i środków do przeprowadzania badań tego samego rodzaju w jednym roku.

(dowód: akta kontroli, str. 434-438)

W instrukcji Systemu Zarządzania Jakością pn. Badanie zadowolenia klientów obowiązującej od 01.07.2013 r. zapisano, iż badanie zadowolenia klientów Izby przeprowadza się corocznie, za pomocą trzech rodzajów ankiet (formularzy). Ankiety zbierane są przez cały rok, tj. od stycznia do końca listopada, natomiast coroczna analiza ankiet dokonywana jest w styczniu roku następnego (do 31 stycznia roku następnego dokonuje się analizy ankiet). Podczas kontroli NIK IS przeprowadzała badania ankietowe za pomocą 3 ww. rodzajów ankiet (formularzy).

(dowód: akta kontroli, str. 255-279, 284)

#### **2.4. Realizacja zadań związanych z rozpatrywaniem odwołań od decyzji naczelników urzędów skarbowych o odmowie nadania numeru identyfikacji podatkowej (NIP).**

W okresie objętym kontrolą: - podatnicy nie odwoływali się od decyzji naczelników US odmawiających nadania numeru NIP (tj. od decyzji wydanych na podstawie ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>36</sup>), - Dyrektor Izby nie wydawał decyzji w tych sprawach, - sprawy takie nie były przedmiotem orzekania przez WSA ani przez NSA.

(dowód: akta kontroli, str. 384)

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność w badanym obszarze.

Ocena cząstkowa

## **IV. Wnioski**

<sup>36</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 1314 ze zm., tj. 1. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję o odmowie nadania NIP w przypadku: 1) braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podmiotu; 2) stwierdzenia, że dokonane zgłoszenie identyfikacyjne nie spełnia wymogów określonych dla tego zgłoszenia;

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, a także uwzględniając działania podjęte podczas kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>37</sup> - zwanej dalej *ustawą o NIK*, wnosi o:

1. Objęcie kontrolą urzędów skarbowych osiągających najgorsze wyniki oraz najdłużej rozpatrujących sprawy.
2. Rzetelne informowanie o realizacji planu kontroli.

## 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 Zielonej Górze.

*Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykonania wniosków*

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

*Zielona Góra, dnia 20 grudnia 2013 r.*

Kontroler  
główny specjalista kontroli państwowej

Zdzisław Szafrąński

.....  
podpis

Dyrektor Delegatury  
Najwyższej Izby Kontroli  
w Zielonej Górze

Zbysław Dobrowolski

.....  
podpis

<sup>37</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.