

Rzeszów, 09 sierpnia 2021 r.



DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W RZESZOWIE



UNP: 1608-2
Znak sprawy:

„W dokumencie ograniczono
informacje na podstawie art. 5
ustawy o dostępie do informacji
publicznej”
Elżbieta Melniczek
Główny Ekspert Skarbowy
14.06.2021r. Elżbieta Melniczek
Egz. Nr ...1...

Pan

Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Jarosławiu

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI

sporządzone na podstawie art. 52 ust. 4 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 224), zawierające ustalenia dokonane w trakcie kontroli doraźnej, przeprowadzonej w trybie uproszczonym w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu, z siedzibą: ul. Przemysłowa 2a, 37 – 500 Jarosław, na podstawie upoważnienia Nr wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia 16 grudnia 2020 r., przez zespół kontrolerów w składzie:

- Starszy Ekspert Skarbowy (koordynator kontroli),
- Starszy Ekspert Skarbowy,
- Kierownik Działu,
- Ekspert Skarbowy,
- Starszy Ekspert Skarbowy,

działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie Nr z dnia 16.12.2020 r.

Temat kontroli:

„Prawidłowość udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu w okresie od 15.09.2016 r. do 3.12.2018 r.”

Okres objęty kontrolą: 15.09.2016 r. - 3.12.2018 r.

Cel kontroli:

Weryfikacja prawidłowości działania organu podatkowego - Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu w zakresie realizacji zadań ustawowych, o których mowa w art. 67a

i 67b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej: O.p.), polegających na udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Realizacja przedmiotowej kontroli instytucjonalnej nastąpiła w wykonaniu formalnego wniosku Prokuratora Prokuratury Regionalnej w Lublinie Pana _____ (pismo z dnia 7 września 2020 r., sygn. akt _____)

I. Ocena skontrolowanej działalności Jednostki

Przedstawione poniżej ustalenia przeprowadzonej kontroli oraz jej wyniki stanowiły podstawę do przyznania oceny pozytywnej z nieprawidłowościami jako ogólnej oceny pracy Urzędu w badanym zakresie.

II. Opis ustaleń stanowiących podstawę do przyznania ww. oceny i jej uzasadnienie

Opis ustalonego stanu faktycznego

W stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, zadania naczelnika urzędu skarbowego regulowała ustawa z dnia 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych². Zgodnie z art. 5 ust. 6 tej ustawy, do zadań naczelnika urzędu skarbowego należało:

- ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy do innych organów;
- rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych;
- wykonywanie kontroli podatkowej;
- podział i przekazywanie, na zasadach określonych w odrębnych przepisach, dochodów budżetowych między budżetem państwa i budżetami gmin;
- wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych;
- współpraca z Szefem Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych w zakresie niezbędnym do realizacji jego zadań ustawowych;
- dysponowanie środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunkach bankowych urzędu obsługującego naczelnika urzędu skarbowego;
- wspieranie podatników w prawidłowym wypełnianiu przez nich obowiązków podatkowych;
- wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

Na mocy art. 5 ust. 7a ww. ustawy, naczelnik urzędu skarbowego wykonywał zadania przy pomocy urzędu skarbowego.

Z chwilą utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS), na mocy art. 11 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej³ (dalej: ustawa o KAS),

¹ w brzmieniu obowiązującym w okresie objętym kontrolą – tekst jednolity Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.; aktualny tekst jednolity - Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.

² tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 578 ze zm.

naczelnik urzędu skarbowego jest organem Krajowej Administracji Skarbowej, który – na podstawie art. 28 ust. 4 powołanej ustawy – wykonuje zadania przy pomocy urzędu skarbowego.

W okresie objętym kontrolą funkcję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu pełnił Pan Grzegorz Pieszko. Od dnia 7 grudnia 2018 r. do chwili obecnej funkcję tę sprawuje Pan Paweł Husar.

Z dyspozycji powołanych uprzednio art. 5 ust. 7a ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz art. 28 ust. 4 ustawy o KAS jednoznacznie wynika, że naczelnik urzędu skarbowego jako organ KAS wykonuje zadania objęte zakresem realizowanej kontroli przy wsparciu urzędu skarbowego, tj. zatrudnionych w nim pracowników.

Powszechnie stosowaną formą wsparcia naczelnika urzędu skarbowego jako organu podatkowego w realizacji powierzonych mu zadań jest stosowanie tzw. dekoncentracji wewnętrznej, polegającej na upoważnieniu pracowników w strukturach organizacyjnych urzędów do realizacji określonych zadań pozostających w kompetencji ww. organu. Źródłem tak rozumianych upoważnień są wzorcowe statuty, nadane zarządzeniem ministra właściwego ds. finansów (Ministra Finansów, Ministra Rozwoju i Finansów).

W zakresie tzw. prawa ustrojowego, w kontrolowanym okresie struktura organizacyjna urzędów skarbowych została określona:

- zarządzeniem Ministra Finansów nr 15 z dnia 06.03.2015 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów, zmienionego zarządzeniami nr 56 z dnia 28.08.2015 r. oraz nr 22 z dnia 23.03.2016 r.,
- zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów nr 11 z dnia 05.01.2017 r. w sprawie organizacji urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej oraz nadania im statutów,
- zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów nr 41 z dnia 01.03.2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów, zmienionego zarządzeniem nr 261 z dnia 21.12.2017 r.

W okresie objętym kontrolą strukturę oraz zakresy zadań komórek organizacyjnych Urzędu Skarbowego w Jarosławiu regulowały niżej wymienione akty prawa wewnętrznego Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie:

- obowiązujący od dnia 1 kwietnia 2015 r. Regulamin organizacyjny, wprowadzony zarządzeniem Nr 21/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie z dnia 1.04.2015 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Jarosławiu (ze zmianami z dniem 1.09.2015 r. oraz 8.04.2016 r.),
- zarządzenie Nr 6/2017 Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie z dnia 27 stycznia 2017 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Jarosławiu,
- zarządzenie Nr 8/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia 10 marca 2017 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Jarosławiu (zmienione zarządzeniem nr 153/2017).

Stosownie do treści art. 28 ust. 1 pkt 1–3 ustawy o KAS, do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy m.in. ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów; pobór należności celnych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów, jak również wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych.

³ w aktualnym brzmieniu: tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 422 z późn. zm., dalej: ustawa o KAS

Koncepcja wierzyciela należności pieniężnych w urzędzie skarbowym została wdrożona w 2014 r. w Administracji Podatkowej⁴, poprzez organizacyjną konsolidację szeregu dotychczas rozproszonych zadań naczelnika urzędu skarbowego, jako wynik poszukiwania skuteczniejszych i bardziej ekonomicznych rozwiązań w procesie poboru podatków i innych należności publicznoprawnych. Jako główne zadanie wyodrębnionych na tej podstawie komórek wierzycielskich wskazano zarządzanie zaległościami podatkowymi w sposób, który spowoduje wzrost liczby wpłat i dyscypliny podatników, co zwiększy dobrowolność w zakresie wypełniania obowiązków podatkowych i dochody budżetowe, przyspieszy i usprawni proces egzekucyjny oraz zmniejszy dotychczasowe koszty poboru dochodów budżetu państwa⁵. Komórki wierzycielskie uzyskały jednolity zakres zadań, rozproszony dotychczas w różnych komórkach organizacyjnych urzędów. Proces zarządzania zaległościami obejmuje zespół działań podejmowanych przez organ podatkowy jako wierzyciela, które zmierzają do zmniejszenia poziomu szeroko rozumianych zaległości (zaległości podatkowych, niepodatkowych należności budżetowych oraz kosztów egzekucyjnych), ustalenie czynników wpływających na dobrowolne wykonanie celem wykorzystania wiedzy w tym zakresie w odzyskiwaniu zaległości, jak również analizę czynników wpływających na obniżenie lub zwiększenie poziomu zaległości.

Jednym z kluczowych obszarów działania w procesie zarządzania zaległościami jest tzw. odzyskiwanie i pobór, do których zalicza się m.in. udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w oparciu o przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.

Organ podatkowy posiada **dyskrecjonalną – opartą na uznaniu administracyjnym** – kompetencję dokonywania efektywnego lub nieefektywnego wygaszania zobowiązań publicznoprawnych podatników, płatników oraz inkasentów w warunkach i na zasadach określonych w treści regulacji ustawowej, aktach podustawowych oraz aktach prawa wewnątrzspółnotowego⁶. Na gruncie prawa krajowego, legitymację do realizacji wyżej wskazanej kompetencji stwarzają uregulowania 67a i 67b O. p.:

Art. 67a.

§ 1. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prölongacyjną.

§ 2. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

⁴ komórki do spraw wierzycielskich funkcjonują w urzędach skarbowych od 1 lipca 2014 r. na podstawie zarządzenia Ministra Finansów z 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów

⁵ Vide dokumenty wewnętrzne: dokument pt. *Koncepcja powołania Centrum Spraw Wierzycielskich*, zatwierdzony przez Podsekretarza Stanu J. Kapięć, Opole, czerwiec 2014, jak również dokument *Przewodnik funkcjonowania komórek wierzycielskich w urzędach skarbowych*, opracowany przez Izbę Administracji Skarbowej w Opolu w lipcu 2014 r.

⁶ zgodnie z art. 67a § 1 O.p., organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

Art. 67b.

§ 1. Organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) które stanowią pomoc de minimis - w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis;
- 3) które stanowią pomoc publiczną:
 - a) udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,
 - b) udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym,
 - c) udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,
 - d) udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
 - e) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,
 - f) na szkolenia,
 - g) na zatrudnienie,
 - h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
 - i) na restrukturyzację,
 - j) na ochronę środowiska,
 - k) na prace badawczo-rozwojowe,
 - l) regionalną,
 - m) udzielaną na inne przeznaczenia określone na podstawie § 6 przez Radę Ministrów.

§ 2. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. a, mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

§ 3. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3 lit. b-g oraz lit. i-l mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo udzielane w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

§ 4. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. h mogą być udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych na podstawie § 5.

§ 5. Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, szczególne warunki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. h wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi są udzielane jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalne przeznaczenia i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego.

§ 6. Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzeń, inne niż określone w § 1 pkt 3 lit. a-l, przeznaczenia pomocy udzielanej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, oraz szczególne warunki udzielania tych ulg dla określonych przez Radę Ministrów przeznaczeń wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi udzielane są jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalność i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa wspólnotowego.

W toku czynności kontroli zwrócono się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z wnioskiem o syntetyczne przedstawienie (opis) organizacji pracy w procesie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w kontrolowanym okresie. Wyjaśnienia w tym zakresie złożyła
, kierownik Referatu Spraw Wierzycielskich
(SEW), wskazując, że:

Zasady postępowania w procesie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu wynikały z obowiązujących przepisów prawa oraz aktów prawa wewnętrznego tj. zarządzenia Nr 2/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z dnia 19 lutego 2015 r. w sprawie wydawania decyzji dotyczących ulg uznaniowych w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu wraz z 5 załącznikami, decyzji Nr 13/2017/KAS Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z dnia 19 września 2017 r. w sprawie wydawania decyzji dotyczących ulg uznaniowych w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu wraz z 5 załącznikami.

Przed złożeniem wniosku o ulgę każdy podatnik miał możliwość bezpośredniej rozmowy z Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w tej sprawie. Wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie wydania decyzji uznaniowej następuje po złożeniu wniosku przez podatnika. Złożony wniosek pracownik sekretariatu przekazuje Naczelnikowi do dekretacji. Po dekretacji pracownik sekretariatu rejestruje wniosek w systemie komputerowym BIBLIOTEKA AKT (BA), a następnie przekazuje go kierownikowi komórki organizacyjnej, zgodnie z dekretacją. Kierownik komórki organizacyjnej SKW zakłada sprawę w BA zgodnie z JRWA oraz wskazuje osobę prowadzącą sprawę. Następnie przekazuje wniosek wyznaczonemu pracownikowi, który potwierdza fakt przyjęcia wniosku na wydruku z BA.

Pracownik wyznaczony do przeprowadzenia postępowania w zakresie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych dokonuje szeregu czynności:

- sprawdza czy wniosek spełnia wymogi formalne,
- wprowadza dane ze złożonego przez podatnika wniosku do programu POLTAX,
- zakłada „Kartę analizy informacji” na formularzu stanowiącym załącznik do zarządzenia/decyzji i sporządza wymagane wydruki z programu POLTAX i CZM,
- sporządza, a następnie przekazuje do komórki egzekucji administracyjnej „Kartę informacyjną o postępowaniu egzekucyjnym do wydania decyzji uznaniowej”,
- dokonuje analizy informacji na podstawie danych z „Karty analizy informacji” oraz danych z „Karty informacyjnej o postępowaniu egzekucyjnym do wydania decyzji uznaniowej”,
- w przypadku wystąpienia braków pracownik przygotowuje postanowienie do ich usunięcia (art. 169 O.p.). Jeśli braki nie zostaną uzupełnione w wyznaczonym terminie, pracownik opracowuje postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia; wydane postanowienie niezwłocznie wprowadza do systemu POLTAX,
- wzywa wnioskodawcę do złożenia „Oświadczenia o stanie finansowym i majątkowym podatnika/przedsiębiorcy”, stanowiącego załącznik do zarządzenia/decyzji,
- w przypadku podatków majątkowych (karta podatkowa, spadki i darowizny, podatek od czynności cywilnoprawnych), występuje z wnioskiem do przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, właściwego w danej sprawie o zajęcie stanowiska.

Zgromadzony przez pracownika materiał dowodowy, po zapoznaniu się, kierownik komórki SEW przekazuje Naczelnikowi w celu podjęcia decyzji o udzieleniu, bądź nieudzieleniu ulgi. Fakt podjętej decyzji Naczelnik odnotowuje w „Karcie analizy informacji” wpisując sposób rozstrzygnięcia, datę oraz podpis. W wielu przypadkach Naczelnik informację w zakresie rozstrzygnięcia przekazywał kierownikowi SEW osobiście lub telefonicznie, a w dniu podpisania decyzji, w „Karcie analizy informacji” potwierdzał swoje rozstrzygnięcie datą i podpisem. W przypadku podjęcia przez Naczelnika decyzji odmownej lub o nieuwzględnieniu w całości wniosku strony, pracownik prowadzący sprawę wydaje postanowienie o wyznaczeniu siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zabranego materiału dowodowego. Jeżeli wnioskodawca zgłosi się na wydane postanowienie, pracownik sporządza „Protokół

z zapoznania strony ze zgromadzonym materiałem dowodowym" stanowiącym załącznik do zarządzenia/decyzji. Pracownik prowadzący sprawę w każdym przypadku niezalatwienia sprawy w terminie wydaje postanowienie, w którym powiadamia stronę o przyczynie niedotrzymania terminu i wyznacza nowy termin.

Po upływie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się strony w sprawie zebranego materiału dowodowego pracownik sporządza projekt decyzji, który następnie przekazuje do akceptacji do kierownika. Kierownik dokonuje akceptacji i przekazuje projekt decyzji do akceptacji przez Naczelnika. Projekt decyzji pozostaje w aktach sprawy. Decyzję wraz z całością zgromadzonych w sprawie dokumentów kierownik komórki SEW przedstawia do podpisu Naczelnikowi.

Po podpisaniu przez Naczelnika pracownik dokonuje wydruku metryki i sprawdza kompletność dokumentów w sprawie. Następnie tworzy rejestr do zatwierdzenia decyzji uznaniowej i przekazuje wraz z kopią decyzji wyznaczonemu pracownikowi komórki rachunkowości podatkowej, który dokonuje zaksięgowania i zwraca rejestr do komórki SEW.

Składając wyjaśnienia w zakresie wskazania osób ówczasnie odpowiedzialnych za realizację zadań w procesie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (szczebel pracowniczy) i sprawowanie nadzoru, Pani wyjaśniła, że: „W każdym przypadku rozstrzygnięcie w zakresie przyznania, bądź odmowy udzielenia ulgi w spłacie, podejmował Naczelnik Urzędu Skarbowego (w razie nieobecności Zastępcy Naczelnika). Nadzór bezpośredni nad realizacją zadań w procesie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych sprawował kierownik referatu spraw wierzycielskich Pani Kierownik SEW akceptował projekty decyzji i przekazywał Naczelnikowi wraz z aktami do akceptacji. Zaakceptowane decyzje kierownik SEW przekazywał pracownikowi prowadzącemu sprawę, który sporządzał decyzje. Decyzje wraz z aktami sprawy kierownik SEW przekazywał do Naczelnika, celem podpisania. Rozpatrywaniem wniosków zajmowało się w okresie od 15.09.2016 r. do 28.02.2017 r. trzech pracowników tj.

W okresie od 01.03.2017 r. do 03.12.2018 r. dwóch pracowników,

tj.

W toku realizowanych czynności kontrolnych wystąpiono o sporządzenie tabelarycznej informacji na podstawie prowadzonej przez Urząd ewidencji, dotyczącej danych o ilości prowadzonych spraw z zakresu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Żądane dane objęły:

- 1) Liczbę wniosków złożonych przez przedsiębiorców
- 2) Odmowy wszczęcia postępowania art. 165a
- 3) Rozstrzygnięcia pozytywne (ogółem)
- 4) Rozstrzygnięcia pozytywne udzielone przedsiębiorcom

w tym:

-w ramach pomocy de minimis

- inny rodzaj pomocy

- nie stanowiące pomocy (art. 67b § 1 pkt 1)

- 5) Rozstrzygnięcia odmowne (ogółem)
- 6) Rozstrzygnięcia odmowne w sprawach przedsiębiorców
- 7) Postępowania umorzone zgodnie z art. 208 O.p. (ogółem)
- 8) Sprawy pozostawione bez rozpatrzenia art. 169 § 4 O.p. (ogółem).

Jednocześnie, w celu dokonania komparatystyki ilościowej udzielonych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, wystąpiono do trzech organów podatkowych w woj. podkarpackim:

Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łańcucie, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Mielcu oraz Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jasle z wnioskiem o sporządzenie analogicznego zestawienia dotyczącego ulg w spłacie zobowiązań podatkowych za okres 15.09.2016 r. – 3.12.2018 r.

Zestawienie danych przedstawia się następująco:

	Urząd Skarbowy	Urząd Skarbowy	Urząd Skarbowy	Urząd Skarbowy
Liczba wniosków OGÓLEM	163	229	169	303
Liczba wniosków złożonych przez przedsiębiorców	119	72	110	168
Odmowa wszczęcia postępowania art. 165a O.p. OGÓLEM	2	23 (8)*	3 (1)	2 (2)
Rozstrzygnięcia pozytywne OGÓLEM	163	102	60	213
Rozstrzygnięcia pozytywne udzielone przedsiębiorcom		38	32	94
• W ramach pomocy <i>de minimis</i>	78	37	32	75
• inny rodzaj pomocy	0	0	0	0
• nie stanowiące pomocy • (art. 67b par. 1 pkt 1 O.p.)	0	1	0	19
Rozstrzygnięcia odmowne - OGÓLEM	3	19	19	3
Rozstrzygnięcia odmowne w sprawie przedsiębiorców	0	8	15	2
Postępowania umorzone zgodnie z art. 208 O.p.	61	29 (18)	77 (52)	74 (51)
Sprawy pozostawione bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 O.p.) OGÓLEM	9	56 (27)	10 (10)	11 (11)

*w nawiasach ujęto dane dot. przedsiębiorców

Z porównania danych Urzędu Skarbowego w Jarosławiu i danych przedstawionych przez wybrane organy podatkowe wynika, że poszczególne parametry decyzyjne w stosunku do ilości wpływających wniosków w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych są porównywalne, za jednym wyjątkiem: w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu liczba rozstrzygnięć pozytywnych w zestawieniu z liczbą wniosków ogółem jest wyraźnie wyższa niż w innych Urzędach. W Urzędzie Skarbowym w Jasle pozytywne rozstrzygnięcia stanowiły 44,54% ogółu liczby wniosków, w Urzędzie Skarbowym Łańcucie – 35,5%, a w Urzędzie Skarbowym Mielcu -

70,3%. Zwraca również uwagę brak rozstrzygnięć odmownych w sprawach dot. przedsiębiorców w procesie decyzyjnym.

Na potrzeby realizowanych czynności kontrolnych, pismem z dnia 9 października 2020 r., znak: jw., wystąpiono do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z wnioskiem o przygotowanie tabelarycznego zestawienia w postaci chronologicznego wykazu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych udzielonych przez ww. organ we wszystkich tytułach podatkowych w kontrolowanym okresie (wg specyfikacji: dane podmiotu/ znak sprawy/ przedmiot wniosku/ data wydania decyzji pozytywnej/ rodzaj udzielonej ulgi/ kwota) oraz jednoczesnego podania liczby ww. wniosków ogółem. W oparciu o nadesłany przez kontrolowany organ chronologiczny wykaz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych udzielonych przez ww. organ we wszystkich tytułach podatkowych opracowano próbę kontrolną, poddaną dalszym czynnościom kontrolnym.

Wytypowana próba kontrolna objęła każdy rodzaj przysporzenia (rozłożenie na raty, odroczenie, umorzenie zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę), proporcjonalnie do ilości przysporzeń ogółem, udzielanych zarówno podmiotom nieprowadzącym działalności gospodarczej, jak i przedsiębiorcom w rozumieniu przepisów prawa unijnego. Reprezentatywna próba kontrolna objęła łącznie 36 spraw w ww. kategoriach, począwszy od spraw w których wartość należności głównej była najwyższa, tj. wartość wierzytelności Skarbu Państwa była największa:

Lp.	Poz. ewid.	Dane podmiotu -beneficjenta (adres/siedziba, NIP)	Znak sprawy	Przedmiot wniosku	Data wydania decyzji pozytywnej	Należność główna (w zł)	Odsetki (w zł)
1.	118.			rozłożenie na raty zaległości w podatku VAT za IX, X/2011 wraz z odsetkami za zwłokę	12.04.2018	392.049	219.375
2.	137.			zmiana decyzji i rozłożenie na dalsze raty zaległości w podatku VAT za VII, IX, XI, XII/2012	23.07.2018	211.011,70	92.774
3.	112.			rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku VAT za 111/2012, VI1/2012, IX/2012, XI/2012, XII/2012 wraz z odsetkami za zwłokę	15.02.2018	227.151,70	101.403
4.	113.			rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku VAT za 111/2013 wraz z odsetkami za zwłokę	15.02.2018	39.757,50	15.994
5.	110.			rozłożenie na raty zaległości w podatku VAT za III, VII, IX, X, XI, /2015, IV, V, VIII, X, X, XI, XII/2016, V, VI, X, XI/2017 wraz z odsetkami za zwłokę	12.02.2018	557.910,20	65.543
6.	28.			rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku dochodowym od os. fiz.	20.01.2017	88.755,70	11.866

			za 2014 r.			
7.	11.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku VAT za III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XII 2009 r. wraz z odsetkami za zwłokę	2.11.2016	530.440	339.765
8.	123.		rozłożenie na raty podatku dochodowego za 2017 r.	9.05.2018	258.000	
9.	99.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku doch. od os. fiz. PPL za 2016 r. wraz z odsetkami za zwłokę	3.01.2018	89.543	3.493
10.	126.		rozłożenie na raty podatku dochodowego za 2017 r.	11.05.2018	260.000	
11.	127.		rozłożenie na raty podatku dochodowego za 2017 r.	14.05.2018	140.000	
12.	60.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku doch. od os. fiz. (źródła nieujawnione) za 2009 r.	8.09.2017	185.131	42.398
13.	141.		zmiana decyzji i rozłożenie na dalsze raty zaległości w podatku dochodowym za 2009 r.	5.09.2018	176.349	40.387
14.	70.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku doch. od os. fiz. za 2013 r. wraz z odsetkami za zwłokę	9.10.2017	60.626	16.693
15.	71.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku VAT za XII/2013 oraz I, II, III, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI i XII/2013 wraz z odsetkami za zwłokę	9.10.2017	53.784,60	18
16.	149.		zmiana decyzji i rozłożenie na dalsze raty zaległości w podatku dochodowym za 2013 rok	5.10.2018	51.005	14.043
17.	69.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku doch. od os. fiz. za 2012 r. wraz z odsetkami za zwłokę	9.10.2017	46.074	17.362
18.	148.		zmiana decyzji i rozłożenie na dalsze raty zaległości w podatku VAT za VIII, IX, X, XI, XII/2013 wraz z odsetkami za zwłokę	4.10.2018	27.445	8.698

19.	75.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku VAT za XI, XII/2015, I-X/2016, VI, VII, VII 1/2017 wraz z odsetkami za zwłokę	20.10.2017	128.962,10	10.833
20.	89.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku doch. od os. fiz. za 2015 r. wraz z odsetkami za zwłokę	17.11.2017	74.608	8.422
21.	90.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku doch. od os. fiz. za 2016 r. wraz z odsetkami za zwłokę	17.11.2017	556	27
22.	64.		rozłożenie na raty zapłaty zaległości w podatku doch. od os. fiz. (źródła nieujawnione) za 2009 r.	28.09.2017	92.951	21.284
23.	142.		zmiana decyzji i rozłożenie na dalsze raty zaległości w podatku dochodowym za 2009 r.	7.09.2018	84.168	19.273
24.	45.		rozłożenie na raty zapłaty podatku VAT za XII 2016 r. (zmiana dec. ostatecznej)	22.05.2017	161.792	
25.	29.		umorzenie zaległości w podatku od spadków i darowizn za VI 2016 r.	20.01.2017	8.400	
26.	94.		umorzenie odsetek od zaległości w podatku CIT za 2012 r.	4.12.2017		4.165
27.	56.		umorzenie zaległości w pod. doch. od os. fiz. za 2014 r.	21.07.2017	4.000	35
28.	147.		umorzenie zaległości w podatku od czynności cywilnoprawnych za VII 2018 r.	26.09.2018	4.000	28
29.	96.		umorzenie 50% odsetek od zaległości w zryczałtowanym podatku dochodowym za 2011 r. (zmiana dec. ostatecznej)	6.12.2017		2.063
30.	30.		odroczenie zapłaty zaległości w podatku VAT za III, IV, VII, IX, X, XI 2015 r., IV, V, VI, VII, VIII, X i XI 2016 r.	1.02.2017	467.480	33.232

31.	82.
32.	120.
33.	101.
34.	108.
35.	78.
36.	31.

	odroczenie terminu płatności podatku VAT za VIII/2017	8.11.2017	448.642	
	odroczenie terminu płatności zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r.	19.04.2018	401.312	
	odroczenie zapłaty zaległości w podatku VAT za IX i X 2011 r. wraz z odsetkami za zwłokę	29.12.2017	392.049	210.431
	odroczenie terminu płatności zaległości w podatku VAT za V, VI, VIII, IX/2009 wraz z odsetkami za zwłokę	5.02.2018	343.230	265.141
	odroczenie zapłaty zaległości w podatku VAT za XII/2015, XII/2016, VI/2017, VIII/2017	2.11.2017	198.047,50	7.825
	odroczenie terminu płatności podatku VAT za XII 2016 r.	3.02.2017	161.792	

Na tak wybranej próbie kontrolnej dokonano ogólnej weryfikacji procesu decyzyjnego, analizując m.in. przyczyny i powody udzielenia ulgi na tle ram stosowania uznania administracyjnego.

Ocena próby kontrolnej musi zostać poprzedzona wyjaśnieniami dotyczącymi proceduralnego charakteru udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez organy podatkowe. Z punktu widzenia prawidłowości analizowanego procesu, udzielanie powyższych preferencji podatkowych odbywa się w warunkach wystąpienia w danym stanie faktycznym minimum jednej z dwóch kierunkowych dyrektyw wyboru: „ważnego interesu podatnika” i/lub „interesu publicznego” oraz realizowane jest przy zastosowaniu tzw. uznania administracyjnego - konstrukcji pozwalającej organowi na wybór konsekwencji prawnych zaistniałej sytuacji opisanej w hipotezie normy prawnej.

Uznanie administracyjne to przewidziane obowiązującymi przepisami uprawnienie organu administracji wydającego decyzję do wyboru rozstrzygnięcia. Zachodzi wówczas, gdy norma prawna nie przewiduje obowiązku określonego zachowania się organu, lecz możliwość wyboru sposobu załatwienia sprawy. Wskazuje na to literalne brzmienie przepisu („organ (...)”

może”), jak również utrwalone orzecznictwo sądów administracyjnych. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29. czerwca 2021 r., sygn. akt III FSK 67/21, po raz kolejny potwierdzono przywoływany kierunek linii orzeczniczej, wskazując, że „Dyspozycja normy zawartej w art. 67a o.p. została zbudowana przy zastosowaniu konstrukcji uznania administracyjnego, co oznacza, że nawet występowanie w sprawie okoliczności faktycznych przemawiających za stwierdzeniem ziszczenia się jednej z przesłanek przewidzianych w tym przepisie nie obliguje organu do uwzględnienia wniosku o ulgę”.

Jednocześnie w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że istnieją pewne granice uznania administracyjnego, w obrębie których może poruszać się organ podatkowy podejmując decyzję w następstwie wystąpienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, o których mowa w art. 67a § 1 O.p. Przekroczenie tych granic ma miejsce m.in. wówczas, gdy wybór alternatywy decyzyjnej dokonany został z naruszeniem zasady sprawiedliwości, tj. wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nielotnych lub nieracjonalnych, na podstawie fałszywych przesłanek lub argumentów, które są nieprawdziwe. Prawidłowa wykładnia art. 67a § 1 pkt 3 O.p. prowadzi do wniosku, że istnieją granice uznania administracyjnego, a prawidłowe zastosowanie wymienionego przepisu, rozumianego w przedstawiony sposób, wymaga uwzględnienia także zasad słuszności i sprawiedliwości rozstrzygnięcia. Nie oznacza to, że przyszłe rozstrzygnięcie musi być korzystne dla podatnika, ale winno być ono należycie uzasadnione, z uwzględnieniem aspektu jego słuszności (sprawiedliwości). Przy czym punkt wyjścia winno stanowić porównanie obciążeń fiskalnych i zobowiązań, zweryfikowanych na dzień rozstrzygnięcia oraz ocena możliwości płatniczych podatnika z uwzględnieniem jego obecnych, a nie przyszłych i hipotetycznych, możliwości płatniczych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2427/14 i inne⁷).

Z kolei użyte w art. 67a § 1 pkt 2 O.p. zwroty „ważny interes podatnika” i „interes publiczny”, to zwroty niedookreślone przez ustawodawcę. Wskazówki interpretacyjne, jak należy je rozumieć, można wywieść z funkcjonującego w tym zakresie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym pojęcia te „(...) - nie mają stałego zakresu treści. Jest to zespół ogólnie zarysowanych celów, które należy wziąć pod uwagę w procesie stosowania prawa i zawsze odnosić go do indywidualnej sytuacji podatnika występującego z wnioskiem o ulgę. Są swoistymi klauzulami generalnymi, odsyłającymi do ocen pozaprawnych.

W orzecznictwie wskazuje się, że „Przesłanka interesu publicznego rozumiana jest jako dyrektywa postępowania, nakazująca mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów władzy, korekta jego błędnych decyzji” (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 7.05.2014 r., sygn. akt II FSK 1339/12, oraz z dnia 15.02.2018 r., sygn. akt II FSK 1765/17⁸). Natomiast „Ważny

⁷ Zagadnienie granic uznania administracyjnego i ich możliwego zakresu kontroli było wielokrotnie przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego. W szczególności zyskało ono swoją ocenę w wyroku z 2 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 2474/15. Sądowa kontrola decyzji uznaniowych doznaje daleko idących ograniczeń, zasadniczo obejmując samo postępowanie poprzedzające jej wydanie – sferę gromadzenia i oceny dowodów oraz badania zaistnienia przesłanek zawartych w art. 67a § 1 O.p. Jednocześnie jednak dostrzega się, że poza zakresem sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli administracji publicznej nie mogą pozostawać przypadki korzystania przez organy z przyznanych kompetencji w sposób arbitralny, nieracjonalny i pozostający w sprzeczności z podstawowymi wartościami konstytucyjnymi wyznaczającymi granice uznania administracyjnego, w których organ może się poruszać (por. wyrok NSA w Warszawie z 21 września 2020 r., sygn. akt II FSK 1193/20; z 4 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3615/14; z 6 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1693/15; z 8 kwietnia 2021 r., sygn. akt III FSK 2960/21).

⁸ Powoływane orzeczenia są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych – na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków, podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku, ale także sytuacja ekonomiczna podatnika (vide wyrok NSA z 6 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 168/16)” - wyrok NSA w Warszawie z dnia 30.08.2018 r., sygn. akt II FSK 2404/16.

Nadzór nad tak predefiniowanym obszarem działalności naczelników urzędów skarbowych, jak również kontrola instancyjna spraw z omawianego zakresu, należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych, stosownie do treści art. 25 ust. 1 pkt 1-2 ustawy o KAS, należy do kompetencji dyrektora izby administracji skarbowej⁹, który wykonuje swoje zadania przy pomocy izby administracji skarbowej (art. 25 ust. 2 ustawy o KAS). Ostateczna decyzja dyrektora izby skarbowej podlega kontroli sądowno-administracyjnej, która jest jednak ograniczona - sprowadza się do badania, czy wydanie decyzji zostało poprzedzone prawidłowo przeprowadzonym postępowaniem, z zachowaniem przepisów proceduralnych. W szczególności sąd kontroluje, czy w toku tego postępowania podjęto wszelkie niezbędne kroki do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, czy zebrano zatem wszystkie dowody w celu ustalenia istnienia bądź nieistnienia ustawowych przesłanek decyzji uznaniowej oraz czy podjęta na ich podstawie decyzja nie wykracza poza granice uznania administracyjnego, czyli nie nosi cech dowolności. Sam wybór rozstrzygnięcia, dokonywany w kryteriach słuszności i celowości, pozostaje już poza kontrolą sądowno-administracyjną. Oznacza to, że sądowa kontrola tego rodzaju orzeczeń obejmuje samo postępowanie poprzedzające jego wydanie, ale już nie rozstrzygnięcie będące wynikiem dokonania przez właściwy organ wyboru jednego z możliwych sposobów rozstrzygnięcia sprawy. Sąd administracyjny nie jest bowiem władny kwestionować celowości rozstrzygnięcia organu, jeżeli organ administracji państwowej wydając decyzję rozważył wszystkie okoliczności i postępowanie prowadził zgodnie z regułami (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 22.11.2012 r., sygn. akt I OSK 1765/12).

Wyniki analiz dokonanych na próbie kontrolnej przedstawiają się następująco:

❖ **Sprawy podatnika !**

⁹ z włączeniami i zastrzeżeniami w zakresie nadzoru oraz kontroli instancyjnej, określonymi bezpośrednio i wprost w ww. regulowaniach.

Wylęczono informacje od strony 14 do strony 93 z uwagi na szczegółowe informacje dotyczące sytuacji majątkowej, podatkowej i rodzinnej podatników.

Ustalenia końcowe stanowiące podstawę przyznania oceny wskazanej na wstępie sprawozdania

Przedmiotem niniejszej kontroli była ocena prawidłowości procesu udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu we wskazanym przedziale czasowym. Z uwagi na formalną przyczynę realizacji przedmiotowej kontroli (wniosek prokuratora w sprawie realizacji kontroli), działania kontrolujących skupiły się na procesie decyzyjnym, w szczególności aspekcie dopuszczalności udzielenia poszczególnych preferencji z punktu widzenia prawa wspólnotowego oraz w przypadku przedsiębiorców - dopuszczalności w świetle krajowych wymogów udzielenia wsparcia. Badając proces decyzyjny w poszczególnych rozstrzygnięciach koncentrowano się również na ocenie, czy organ nie przekroczył granic uznania administracyjnego - w rozumieniu utrwalonym w orzecznictwie sądów administracyjnych, zaprezentowanym na str. 12 i nast. niniejszego sprawozdania.

Analiza wytypowanych rozstrzygnięć uprawnia stwierdzenie, że w analizowanym okresie organ podatkowy posługiwał się zindywidualizowaną metodyką podejmowania decyzji.

wypracowaną w toku własnej praktyki orzeczniczej. Koresponduje to z założeniami koncepcji wdrożenia polityki wierzycielskiej w organach podatkowych. Niemniej z punktu widzenia form pomocy wymagających współdziałania podatnika, np. realizacji wprowadzonych układów ratałnych i dalszej dyscypliny finansowej, efektywność wdrożonych form wsparcia była zróżnicowana – mimo udzielenia układów ratałnych, podatnicy nie wywiązywali się z nich w części lub całości, podobnie w przypadku odroczeń płatności podatku czy zaległości podatkowych. Odnotowano m.in. fakt udzielenia ulgi podatnikowi, który korzystał z wielu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, udzielanych następczo, mimo, że nie wywiązywał się z warunków uzyskania preferencji (np. nie dokonał zapłaty zaległości podatkowej w odroczonej terminie).

Przeprowadzona weryfikacja dokumentacji 36. spraw z próby kontrolnej i dokonane ustalenia dowodzą, że w większości rozstrzygnięć poddanych weryfikacji organ podatkowy zasadniczo w akceptowalnym stopniu zgromadził materiał dowodowy, stanowiący późniejszą podstawę udzielenia wnioskowanych preferencji. W analizowanych sprawach dostrzeżono wyszczególnione podczas analizy poszczególnych spraw uchybienia związane przede wszystkim z:

- brakiem wyjaśnienia wszystkich aspektów sprawy, w szczególności możliwości płatniczych danego podatnika (poszukiwanie źródeł zaspokojenia wierzytelności Skarbu Państwa – np. posiadanych wierzytelności, uwzględnianie opóźnień kontrahentów w regulowaniu zaległych zobowiązań, posiadanych zasobów finansowych, nieruchomości i majątku ruchomego); kontrolujący dostrzegają, że analiza w tym zakresie niejednokrotnie była prowadzona wybiórczo i nie dawała pełnego obrazu sytuacji wnioskodawcy;
- niepełnym ustaleniem stanu zobowiązań publicznoprawnych (w dokumentacji brakowało np. danych dotyczących wszystkich zaległości podatkowych wnioskodawcy) w dacie rozpatrywania konkretnego wniosku;
- brakiem konfrontacji pomiędzy dokumentacją, która zawierała sprzeczne oświadczenia wnioskodawcy, np. dotyczące faktu prowadzenia/ braku prowadzenia działalności rolniczej; realnej wysokości zobowiązań kredytowych wnioskodawcy;
- niepełną analizą przyczyn powstania długu podatkowego i przeszkód w jego realizacji w szczególności w kontekście ryzyka udzielenia wnioskowanej ulgi;
- brakiem poprawnego oraz wyczerpującego (kompleksowego) wypełnienia oświadczenia o stanie majątkowym wnioskodawcy – który to dokument jest jednym z kluczowych dla kompleksowej oceny sprawy i dalszych kierunków dowodowych.

Kontrolujący stoją na stanowisku, że w większości spraw kontrolowany organ dokonywał formalnoprawnego odzwierciedlenia procesu decyzyjnego. W sprawach dostrzeżono uchybienia proceduralne, związane m.in. z brakiem udokumentowania wydłużenia terminu przedawnienia/ przerwania biegu przedawnienia zaległości podatkowych podatnika czy błędnych wskazań w sentencji rozstrzygnięć (dotyczących np. nieprawidłowego wskazania rozłożenia na raty tzw. raty balonowej).

Odnotowano, że w niektórych sprawach organ nie dokonywał zabezpieczenia spłaty powstałego długu podatkowego objętego wnioskiem o ulgę – przy czym za uchybienie uznać należy nie sam fakt braku dokonania zabezpieczenia, ale brak rozważenia celowości / zasadności jego dokonania oraz zaniechania wskazania przyczyn, dla których odstąpiono od jego dokonywania. W pojedynczych przypadkach nie obejmowano analizą ryzyka udzielania ulg, nie odnoszono się do realności wnioskowanych rat w konfrontacji ze środkami pozostającymi

w dyspozycji wnioskodawcy, w szczególności wyniku finansowego działalności gospodarczej. Nie uwzględniono np. faktu prowadzenia egzekucji administracyjnej wobec zaległości objętych wnioskiem. Kontrolujący dostrzegli również, że w niektórych sprawach sytuacja finansowa wnioskodawcy pozostawała dynamiczna, tj. podlegała zmianie w okresie trwania postępowania o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, co wymagało dodatkowych czynności ze strony organu, w szczególności ustalenia aktualnej sytuacji finansowej wnioskodawcy i konfrontacji z tak dokonanymi ustaleniami na etapie wydawania decyzji.

W zakresie uznania dopuszczalności udzielenia wnioskowanej pomocy w myśl obowiązujących przepisów prawa wspólnotowego:

- organ zaniechał między innymi dokonania oceny statusu przedsiębiorcy, bezpodstawnie przyjmując, że prowadzi on działalność gospodarczą i tym samym może zostać uznany za beneficjanta wsparcia w formule de minimis – stwierdzono nieprawidłowość w tym zakresie;
- wystąpiły przypadki braku przeprowadzenia oceny występowania powiązań kapitałowych i osobowych wnioskodawcy przy udzielaniu wsparcia w formule de minimis;
- wystąpiły przypadki braku udokumentowania kwestii związanych z kumulacją pomocy de minimis (brak wydruków ze SHRIMP w kwestii wartości dotychczas uzyskanej pomocy);
- rozpatrując jeden z wniosków organ – wbrew zapisom art. 37 pkt 7 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej - z własnej inicjatywy, niejako „w zastępstwie” wnioskodawcy przesądził o rodzaju przeznaczenia wnioskowanej pomocy, stosownie do art. 67b § 1 Ordynacji podatkowej (organ bezpodstawnie przyjął, że wnioskodawca ubiega się o wsparcie de minimis) w tym zakresie stwierdzono również nieprawidłowość,
- udzielano pomocy de minimis mimo braku wypełnienia przez podatnika części B „Informacje dotyczące sytuacji ekonomicznej podmiotu, któremu ma być udzielona pomoc de minimis” w zakresie pkt 3 w „Formularzu informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc de minimis”. Zgodnie z pkt 9 instrukcji w zakresie wypełniania tego Formularza, wskazywana część podlega obligatoryjnemu wypełnieniu, w przypadku podmiotów, którym ma być udzielona pomoc de minimis.

W zakresie badania krajowych przesłanek udzielenia wsparcia kontrolujący stwierdzili, że organ podatkowy z różnym stopniem szczegółowości odnosił się do uzasadnienia celowości udzielenia ulgi w świetle kierunkowych dyrektyw wyboru. Uwzględniając oczywisty fakt, że proces decyzyjny organu podatkowego w sprawach o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z istoty posiada charakter silnie autonomiczny, nie budzi wątpliwości, że w świetle wyodrębnionej kompetencji organu podatkowego jako wierzyciela i powstania komórek ds. wierzycielskich powinien mieć on charakter standaryzowany. Z ustaleń kontrolujących wynika, że:

- w dwóch sprawach organ udzielając wnioskowanego wsparcia przekroczył granice uznania administracyjnego – w pierwszej z nich wnioskodawca posiadał środki finansowe w wysokości pozwalającej na jednorazową zapłatę zaległości podatkowej, tymczasem organ udzielił wsparcia, rozkładając wierzytelność publicznoprawną na 3 raty i w tym zakresie stwierdzono nieprawidłowość, w drugiej – udzielenie wsparcia było przedwczesne z uwagi na niewyjaśnienie okoliczności stanowiących podstawę wniosku o udzielenie ulgi;

- odnotowywano ogólnikowe przywoływanie argumentacji wykorzystanej przez organ podatkowy do stwierdzenia dyrektyw wyboru z art. 67a § 1 O.p., która dodatkowo nie wynikała z zebranego w sprawie materiału dowodowego (np. stwierdzenie przesłanki interesu publicznego z uwagi na fakt zatrudnienia pracowników i stworzenia miejsc pracy - przy czym nie wskazywano, ilu pracowników dany podmiot zatrudnia); podobnie stwierdzono ważny interes podatnika z uwagi na brak pracy i tym samym dochodów osoby, która uzyskała znaczące przysporzenie majątkowe w drodze zasiedzenia;
- w jednej ze spraw bezpośrednio odwołano się do zgody przewodniczącego zarządu jednostki i domniemywano kryterium, dla którego organ ten wyraził zgodę na udzielenie preferencji, zamiast samodzielnie dokonać oceny kierunkowych dyrektyw wyboru - wbrew utrwalonemu orzecznictwu sądów administracyjnych, zgodnie z którym organ rozpatrujący sprawę o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostki samorządu terytorialnego nie jest związany stanowiskiem pozytywnym tej jednostki, gdyż winien samodzielnie dokonać oceny pozostałych ustawowych przesłanek jej udzielenia.

W rozpatrywanej próbie kontrolnej prawidłowo udokumentowano ścieżkę decyzyjną, w rozstrzygnięciach spraw znajdują się m.in. metryki oraz projekty rozstrzygnięć. Podkreślenia przy tym wymaga, że pomimo ustawowo ukształtowanej odpowiedzialności organu podatkowego – osoby pełniącej funkcję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu - za prawidłową realizację spoczywających na nim zadań, architektura dekoncentracji wewnętrznej funkcjonującej w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu czyni współodpowiedzialnymi za prawidłowość procesów objętych przedmiotem niniejszej kontroli kierownika oraz pracowników komórki organizacyjnej Urzędu, regulaminowo realizującej zadanie polegające na udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i dysponujących w związku z tym określonych umocowaniem decyzyjnym.

Na podstawie przeprowadzonej analizy i opisowych ocen cząstkowych sformułowanych wobec wyżej wskazanych zagadnień, przyznano kontrolowanej jednostce w badanym obszarze ocenę pozytywną z nieprawidłowościami, przyjmując założenie, że przyznaje się ją, gdy nieprawidłowości stwierdzone w poszczególnych zagadnieniach uniemożliwiają przyznanie oceny pozytywnej lub pozytywnej z uchybieniami, rozumianymi stosownie do definicji wprowadzonych w Instrukcji określającej przeprowadzanie kontroli, stanowiącej załącznik do zarządzenia nr 1/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia 2 stycznia 2018 r. w sprawie Instrukcji określającej przeprowadzanie kontroli.

Stosownie do § 2 pkt 8 Instrukcji, pod pojęciem nieprawidłowości należy rozumieć działania lub zaniechanie, które z punktu widzenia kryteriów kontroli jest nielegalne, niegospodarne, niecelowe lub nierzetelne, a w przypadku kontroli wykonania zadań – nieskuteczne, niewydajne lub nicoszczędne. Natomiast pod pojęciem uchybienia rozumie się odstępstwo od stanu pożądanego o charakterze wyłącznie formalnym, niepowodujące następstw dla kontrolowanej działalności zarówno w aspekcie finansowym, jak i wykonania zadań (§ 2 pkt 9 Instrukcji).

Na podstawie art. 52 ust. 4 ustawy o kontroli w administracji rządowej, mając na uwadze charakter i skalę stwierdzonych naruszeń, zaleca się:

- 1) dokładnie i wszechstronnie - stosownie do dyspozycji art. 122 O.p.- wyjaśniać okoliczności faktyczne spraw z zakresu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych,

w sposób wyczerpujący gromadzić materiał dowodowy (art. 187 § 1 O.p.), mając na względzie między innymi formę organizacyjnoprawną wnioskodawcy oraz rodzaj wnioskowanej ulgi oraz wszechstronnie i wnikliwie rozważyć całokształt tego materiału (art. 191 O.p.) -- w szczególności konfrontować nieścisłości w wyjaśnieniach, wymagać uzupełnienia braków w obligatoryjnej dokumentacji lub niezbędnych oświadczeniach składanych na potrzeby uzyskania wnioskowanych preferencji;

- 2) prowadzić politykę racjonalnego wierzyciela publicznoprawnego – w szczególności każdorazowo przy udzieleniu preferencji polegającej na rozłożeniu na raty badać możliwości spłaty układu ratalnego, a przy odroczeniu płatności – możliwości dotrzymania odroczonego terminu płatności; w razie potrzeby ustanawiać stosowne zabezpieczenia spłat; badać dogłębnie przyczynę braku zapłaty należności publicznoprawnej i tzw. historię podatkową podmiotu;
- 3) respektować wymóg dotyczący wskazania przez wnioskodawcę prowadzącego działalność gospodarczą rodzaju wnioskowanej pomocy publicznej;
- 4) każdorazowo badać podmiotowe uprawnienie do złożenia wniosku w formule de minimis;
- 5) przy udzielaniu wsparcia w formule de minimis na potrzeby ewentualnej kumulacji tej pomocy rozważać pozycję wnioskodawcy w aspekcie pojęcia „jednego przedsiębiorstwa”, tj. powiązań między wnioskodawcą a innymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą;
- 6) w przypadku procedowania w sprawie ulgi stanowiącej dochód jednostki samorządu terytorialnego w warunkach zgody przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, każdorazowo samodzielnie oceniać kierunkowe dyrektywy wyboru (art. 67a § 1 O.p.);
- 7) udzielać preferencji podatkowych w sposób transparentny, standaryzowany, mając na względzie wyczerpujące dokumentowanie procesu decyzyjnego.

Informację o sposobie wykorzystania niniejszych ustaleń i wniosków pokontrolnych, proszę przesłać do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego sprawozdania.

Niezależnie od powyższego, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie prosi o przekazanie informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń w terminie 9 miesięcy od daty przekazania informacji o zrealizowaniu zaleceń pokontrolnych, zgodnie z § 11 ust. 4 Instrukcji określającej przeprowadzenie kontroli, stanowiącej załącznik do zarządzenia nr 1/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z dnia 2 stycznia 2018 r.

Pouczenie

Zgodnie z art. 52 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej, Kierownik jednostki kontrolowanej w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprawozdania ma prawo przedstawić do niego stanowisko; nic wstrzymuje to realizacji ustaleń kontroli.

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Rzeszowie

.....
(pieczęćka i podpis Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie)

Integralną część niniejszego sprawozdania stanowią załączniki nr 1-7 zaewidencjonowane przy egz. nr 2:

- 1) Załącznik nr 1 - pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z dnia 19.10.2020 r., znak: , wraz z załącznikiem (tabela z chronologicznym wykazem ulg);
- 2) Załącznik nr 2 - pismo Dyrektora IAS w Rzeszowie z dnia 22 grudnia 2020 r., znak: raz z załącznikiem (tabelaryczna specyfikacja próby kontrolnej);
- 3) Załącznik nr 3 - pismo Dyrektora IAS w Rzeszowie z dnia 19 maja 2021 r., znak:
- 4) Załącznik nr 4 - pismo Dyrektora IAS w Rzeszowie z dnia 27 maja 2021 r., znak:
- 5) Załącznik nr 5 - pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z dnia 25 maja 2021 r., znak: wraz z dwoma załącznikami (informacja + wyjaśnienia);
- 6) Załącznik nr 6 - pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Mielcu z dnia 2 czerwca 2021 r., znak:
- 7) Załącznik nr 7 - pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jasle z dnia 31 maja 2021 r., wraz z załącznikiem;
- 8) Załącznik Nr 8 - korespondencja Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łańcucie z dnia 2 czerwca 2021 r., wraz z załącznikiem;
- 9) Załącznik Nr 9 - skany rozstrzygnięć w zakresie których stwierdzono przekroczenie granic uznania administracyjnego, tj.:
 - a) *decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z dnia 3.01.2018 r., znak: ,
ozkładająca Panu . na 3 raty zapłatę zaległości
podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 r. w kwocie 89.543 zł
wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 3.493 zł w ramach pomocy de minimis;*
 - b) *decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarosławiu z dnia 30.10.2017 r., znak:
odraczająca do dnia
23.05.2018 r. zapłatę zaległości podatkowej powstałej w podatku od towarów i usług za
grudzień 2015 r. w wysokości 7.384,70 zł wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości
1.004 zł, za grudzień 2016 r. w wysokości 112.659 zł wraz z odsetkami za zwłokę
w wysokości 6.275 zł, za czerwiec 2017 r. w wysokości 26.370,80 zł wraz z odsetkami za
zwłokę w wysokości 422 zł, za sierpień 2017 r. w wysokości 51.633 zł wraz z odsetkami
za zwłokę w wysokości 124 zł, w ramach pomocy de minimis.*

Otrzymują:

Egz. Nr 1- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarosławiu

Egz. Nr 2 - aa.

Do wiadomości:

Uwierzytelniony skan egz. Nr 1 -