



**DYREKTOR IZBY  
ADMINISTRACJI SKARBOWEJ  
W KRAKOWIE**

UNP: 1201-18-047160

Znak sprawy: 1201-IER.0921.5.2018

1209-SWS.09205.2018

Kraków, dnia 14 maja 2018 r.

→ SWS  
SAA  
prof

URZĄD SKARBOWY KRAKÓW – NOWA HUTA - 4 -		
WPLYNEŁO	2018-05-16	WPLYNEŁO
Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków – Nowa Huta		

622891/18

**SPRAWOZDANIE Z KONTROLI**

Na podstawie art. 6 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092) pracownicy Izby Administracji Skarbowej w Krakowie, Katarzyna Sobolewska – starszy ekspert skarbowy, Krzysztof Janecki – główny ekspert skarbowy, w oparciu, o upoważnienie do kontroli nr 1201-IWW.0921.6.2018 z dnia 7 marca 2018 r., wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie, przeprowadzili w okresie od 19 do 30 marca 2018 r., kontrolę w trybie uproszczonym w zakresie: *Prawidłowość obsługi i wydawania postanowień o zaliczeniu proporcjonalnym wpłat na rzecz zaległości oraz odsetek za zwłokę (postanowienie typu POZA) oraz postanowień w sprawie zaliczenia nadpłaty/zwrotu (postanowienie typu AZNN), wygenerowanych w systemie ZEFIR2 za okres od 1 marca 2017 r. do 15 lutego 2018 r. – kontrola „za biurka”.*

Ogólna ocena realizacji zadań będących przedmiotem powyższej kontroli jest **pozytywna z nieprawidłowościami**. Uzasadnienie oceny stanowi poniższe podsumowanie w zakresie dotyczącym kontrolowanego zagadnienia.

Wypadkową do przeprowadzenia kontroli w trybie uproszczonym był wynik dokonanej analizy w zakresie obsługi dokumentów typu POZA i AZNN w systemie ZEFIR2. Na podstawie danych z systemu ZEFIR2, komponent SK stwierdzono, że dla woj. małopolskiego, w okresie od 1.03.2017 r. do 15.02.2018 r. zostały automatycznie wygenerowane, a następnie zatwierdzone przez właściwe organy Krajowej Administracji Skarbowej 24.444 dokumenty typu POZA na łączną kwotę 47.511.698,84 zł oraz 28 dokumentów typu AZNN na łączną 96.314,60 zł. Dalszej analizie poddano dokumenty wygenerowane dla kont odbiorców: AKR, AWEW, PAL, VAT2 i stwierdzono, że w analizowanym okresie zostały automatycznie wygenerowane, a następnie zatwierdzone 1.280 dokumenty typu POZA oraz 8 dokumentów typu AZNN, dla których średni upływ czasu od daty automatycznego wygenerowania do daty zatwierdzenia wyniósł

odpowiednio 35 dni dla dokumentów typu POZA, 9 dni dla dokumentów typu AZNN. Szczegółowe badanie upływu czasu od daty automatycznego wygenerowania do daty zatwierdzenia pokazało, że 53% analizowanych dokumentów typu POZA zostało zatwierdzonych w okresie do 10 dni od daty wygenerowania.

Spośród 1.280 dokumentów typu POZA, 80% tj. 1.026 stanowią dokumenty wygenerowane dla kodu jednostki 351000. Rozkład upływ czasu od daty automatycznego wygenerowania do daty zatwierdzenia dla tych dokumentów przedstawia się następująco:

- do 5 dni – 445 dokumentów – 43% liczby ogółem,
- od 6 dni do 10 dni – 211 dokumentów – 20% liczby ogółem,
- od 11 dni do 20 dni – 140 dokumentów – 14% liczby ogółem,
- od 21 dni do 50 dni – 130 dokumentów – 13% liczby ogółem,
- powyżej 50 dni – 100 dokumentów – 10% liczby ogółem.

Uwzględniając powyższe kontroli poddać należało terminowość i prawidłowość obsługi dokumentów w systemie ZEFIR2. Ponieważ generowanie dokumentu (postanowienia) jest wyłącznie czynnością materialno-techniczną, istota problemu podlegającego kontroli sprowadzała się również do sprawdzenia, czy przy wykonywaniu tego zadania realizowano zapisy art. 62 § 4 oraz art. 76a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2018 poz. 800). Nie ulega wątpliwości, iż brak wykonania wskazanych obowiązków, poprzez niewydanie rozstrzygnięcia w przedmiotowym zakresie, na które służy zażalenie, bądź zastąpienie go pismem skierowanym do strony, prowadzi do pozbawienia przysługujących podatnikowi uprawnień procesowych. Niepożądanym wówczas efektem jest brak realizacji podstawowych zasad prowadzenia postępowań, którymi winny się kierować organy Krajowej Administracji Skarbowej. Badaniu poddano również słuszność pobranych odsetek za zwłokę. Dokonując oceny zaliczeń przede wszystkim zwrócono uwagę na prawidłowość wydanych postanowień.

Korzystając z możliwości systemu ZEFIR2 wniesiono o wyrażenie przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie zgody na wykonanie tzw. „kontroli z za biurka”.

W toku kontroli przeprowadzono szczegółową analizę 30 dokumentów, w tym 26 postanowień typu POZA i 4 postanowień typu AZNN, dotyczących 16 podatników. Przeprowadzona analiza w zakresie prawidłowej obsługi dokumentów w systemie oraz realizacji obowiązku wydawania postanowień o zaliczeniu i prawidłowości ich sporządzenia wykazała:



- 1) W zakresie prawidłowej obsługi dokumentów w systemie, rozumianej jako terminowe podejmowanie działań – od automatycznego wygenerowania dokumentów do weryfikacji przez Urząd (jak przyjęto nie przekraczające 14 dni włącznie), stwierdzono terminową realizację zadania, na poziomie 87% spraw objętych analizą (POZA, AZNN). Badany upływ czasu obejmował przedział czasowy od 2 dni do 42 dni. W odniesieniu do 4 spraw stwierdzono upływ czasu powyżej 14 dni (sprawa dotyczy NIP \_\_\_\_\_ i 42 dni, NIP \_\_\_\_\_ dni).

**W tym zakresie ocena pozytywna.**

- 2) W zakresie realizacji obowiązku wydawania postanowień, ustalono:

Brak obowiązku wydania postanowień w 10 przypadkach (wpłat) dotyczących 2 podatników, co stanowi 33% analizowanych wpłat/nadpłat ogółem (sprawa dotyczy NIP \_\_\_\_\_ wpłat, NIP \_\_\_\_\_ wpłata). W tych sprawach prawidłowo zastosowano przepis art. 62 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa.

W 7 przypadkach, dotyczących 7 wpłat (w przedziale kwotowym od 4.805,00 zł. do 4.874.852,00 zł), co stanowi 35% analizowanych wpłat/nadpłat objętych obowiązkiem wydania postanowienia stwierdzono, iż kontrolowany Organ nie wydał rozstrzygnięć. Zaniechaniem tym, naruszono art. 62 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa (sprawa dotyczy: NIP \_\_\_\_\_ NIP \_\_\_\_\_ PESEL \_\_\_\_\_, NIP \_\_\_\_\_ PESEL \_\_\_\_\_ PESEL \_\_\_\_\_ NIP \_\_\_\_\_). Tym samym pozbawiono podatników przysługujących im uprawnień procesowych, w tym możliwości złożenia zażalenia. Konsekwencją tego działania jest między innymi istnienie niewielkich zaległości w przedziale kwotowym od 10,60 zł. do 5.488,00 zł.

Dokonując analizy 10 wydanych postanowień stwierdzono, iż 8 postanowień o zaliczeniu wpłat (w przedziale kwotowym od 2.659,00 zł do 22.320,00 zł), co stanowi 80% objętych kontrolą, sporządzono w toku kontroli (sprawa dotyczy: NIP \_\_\_\_\_ PESEL \_\_\_\_\_ NIP \_\_\_\_\_, NIP \_\_\_\_\_, PESEL \_\_\_\_\_ PESEL \_\_\_\_\_). Następnie, w odniesieniu do 3 z nich, stwierdzono znaczny upływ czasu wynoszący ponad 100 dni od daty zatwierdzenia dokumentu przez Urząd do daty wydania postanowienia (dot. PESEL: \_\_\_\_\_ - z upływem czasu 217 dni, NIP \_\_\_\_\_ - z upływem czasu 161 dni, PESEL \_\_\_\_\_ - z upływem czasu 131 dni). Następnym wydaniem postanowień z tak znacznym upływem czasu było

istnienie niewielkich zaległości (w przedziale kwotowym od 12,00 zł. do 548,00 zł), co tylko potwierdza ówczesną niewiedzę podatników w zakresie rozliczenia płatności.

**W tym zakresie ocena pozytywna z nieprawidłowościami.**

3) W zakresie prawidłowości sporządzania postanowień, stwierdzono:

Do kontroli, drogą elektroniczną, otrzymano 10 postanowień dla 13 wpłat/nadpłat (9 postanowień dla 9 wpłat dot. 7 podatników, 1 postanowienie dla 4 nadpłat dot. 1 podatnika), co stanowi 65% analizowanych wpłat/nadpłat objętych obowiązkiem wydania postanowienia. Rozstrzygnięcia o zaliczeniu wpłat/nadpłat na poczet zaległości podatkowych, przedstawione w postanowieniach we wszystkich skontrolowanych przypadkach nie zawierają prawidłowego uzasadnienia faktycznego i prawnego. Przedłożone do kontroli dokumenty podległy i mogą podlegać zażaleniu zatem na mocy art. 217 § 2 ww. ustawy Ordynacja podatkowa winny zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. Uzasadnienie faktyczne obejmować w szczególności winno wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów którym dał wiarę, oraz przyczyn dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawierać winno wyjaśnienie podstawy prawnej orzeczenia z przytoczeniem przepisów prawa (art. 210 § 4 w zw. z art. 219 Ordynacji podatkowej) z przywołaniem istotnych faktów, dat i okoliczności mających znaczenie dla sprawy. Przy realizacji zadania obejmującego konieczność wydania rozstrzygnięć w przedmiocie zaliczenia pamiętać należy, iż nie zastąpi właściwego uzasadnienia prawnego jak i faktycznego, pismo wydane w trybie art. 227 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Głównymi zarzutami dla przedstawionych do kontroli postanowień jest brak podstawowych danych (sprawa dotyczy: NIP

NIP	NIP	PESEL	NIP	PESEL
	PESEL	NIP	w tym:	

- tytułu zaległości, na którą zostało dokonane zaliczenie, powołanie jedynie znaku (numeru dokumentu) zaległości uznano za niewystarczające, gdyż stanowi niepełną informację dla podatnika,
- wskazania z czego wynika zaległość (brak szczegółowej, przejrzystej informacji),
- brak wskazania okresu, za który pobrano odsetki za zwłokę, poparte informacją zawartą w uzasadnieniu postanowienia o zastosowanej stawce odsetek od zaległości podatkowych z powołaniem dat stanowiących zakres obejmujący ilość



dni objętych odsetkami z jednoczesnym przytoczeniem aktów prawnych obowiązujących w danych okresach.

Reasumując, zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie uzasadnienia przedstawionych postanowień Organu pierwszej instancji nie spełniają wymogów ustawy Ordynacja podatkowa, określonych ww. przepisami, co stanowi poważne nieprawidłowości. Organ pierwszej instancji w uzasadnieniach postanowień nie odniósł się w pełni do ustalonego stanu faktycznego, którego również nie powoływał w odniesieniu do zastosowanych przepisów, które jedynie cytował. Należy pamiętać, że brak prawidłowego uzasadnienia w postanowieniach powoduje pozbawienie możliwości merytorycznej dyskusji, albo innymi słowy – obrony interesu Strony, a dla organu drugiej instancji uniemożliwienie kontroli zaskarżonego aktu administracyjnego. Powyższe spostrzeżenia powinny być brane pod uwagę i ujmowane w wydawanych przez Organ podatkowy uzasadnieniach postanowień.

**W tym zakresie ocena negatywna.**

Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków – Nowa Huta pismem z dnia 21 marca 2018 r., przed dokonaniem powyższych ustaleń, przedstawił swoje stanowisko w zakresie braku racjonalności wydawania postanowień o zaliczeniu argumentując, iż przyjęcie praktyki obsługi dokumentów POZA wyłącznie w formie elektronicznej w systemie ZEFIR2 bez jednoczesnej wysyłki postanowień do podatnika w formie papierowej, podyktowane jest poza długotrwałym brakiem kadr także względami prawnymi – niedopuszczeniem do sytuacji, w której *„po złożeniu korekty deklaracji niejednokrotnie należałoby wydane postanowienie wyeliminować z obrotu prawnego – w trybie zażalenia bądź w trybach nadzwyczajnych”*. Nadto stwierdził, iż Organu nie wiążą żadne terminy określone w ustawie Ordynacja podatkowa, ze wskazaniem, że do postanowień o zaliczeniu nie mają zastosowania terminy załatwiania spraw określone w art. 139 ustawy Ordynacja podatkowa, ponieważ w tych sprawach nie wszczyna się postępowań.

Zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie wyjaśnienia Organu pierwszej instancji stanowią oczywiste zaprzeczenie własnych tez. Z jednej strony dowodzą one o konieczności stosowania nawet trybów nadzwyczajnych, z drugiej argumentują brak związania Organu z terminami ustawowymi i brakiem wszczynania postępowań.

Zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej bezspornym jest, iż Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Nowa Huta zobowiązany jest do wydania postanowienia na mocy art. 62 § 4 oraz art. 76a ustawy Ordynacja podatkowa. Jak już w niniejszym podniesiono nie

można zasłaniając się brakiem terminów doprowadzać do pozbawienia przysługujących podatnikowi uprawnień procesowych. Błędna jest również argumentacja Organu w zakresie konieczności wyeliminowania z obrotu prawnego wydanych postanowień w sytuacji złożenia korekt. Dyrektor tut. Izby Administracji Skarbowej w pełni podziela pogląd zgodnie, z którym brak obowiązku rozstrzygnięcia sprawy decyzją administracyjną i załatwienie jej w drodze aktu lub czynności pociąga za sobą skutki wynikające z różnicy pomiędzy tymi sposobami załatwienia sprawy. Stąd, z powagi rzeczy osądzonej korzysta tylko decyzja kończąca postępowanie co oznacza, że wystąpienie po raz drugi przez ten sam podmiot z tym samym żądaniem może być skuteczne tylko wówczas, gdy uprzednio zostanie wyeliminowana z obrotu prawnego decyzja ostateczna, wydana w sprawie. Nie korzysta z powagi rzeczy osądzonej czynność materialno-techniczna organu, jaką niewątpliwie jest zarachowanie. Natomiast, postanowienie o zaliczeniu jest aktem formalnym informującym jedynie podatnika o sposobie rozliczenia.

DYREKTOR  
Izby Administracji Skarbowej w Krakowie  
*Tobiasz Cibas*

