



Minister Finansów

Warszawa, 11 grudnia 2023 roku

Sprawa: Kontrola w Izbie Administracji Skarbowej w Zielonej Górze
Znak sprawy: DKS5.0812.28.2023
Kontakt: Tomasz Perzankowski – główny specjalista
tel.: +48 539 149 905
e-mail: tomasz.perzankowski@mf.gov.pl

Dyrektor

Izby Administracji Skarbowej
w Zielonej Górze
ul. gen. Władysława Sikorskiego 2
65-454 Zielona Góra

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI

Jednostka kontrolowana

Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze, ul. gen Władysława Sikorskiego 2,
65-454 Zielona Góra

Kierownik jednostki kontrolowanej

pan Adam Andrzejewski dyrektor izby administracji skarbowej

Zakres kontroli

Działania nadzorcze w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2022 roku do 30 września 2023 roku z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed i po okresie, jeżeli miały znaczenie dla przedmiotu kontroli

Termin przeprowadzenia czynności kontrolnych

Kontrolę przeprowadzono w trybie uproszczonym w okresie od 19.10.2023 r. do 8.12.2023 r., na podstawie upoważnienia z 11.10.2023 r. nr BMI.0104.224.2023

Kontrolę przeprowadzili:

- pan Tomasz Perzankowski - główny specjalista (kierownik zespołu kontrolerów);
- pani Małgorzata Pianko - główny specjalista

I. Ocena skontrolowanej działalności:

W badanym okresie podejmowano działania, których celem była poprawa jakości rozstrzygnięć wydawanych przez podległe organy egzekucyjne. Działania te skupiały się na wsparciu telefonicznym (w przypadku pojawiających się wątpliwości podczas wydawanych orzeczeń), czynnościach kontrolnych oraz monitorowaniu wydawanych rozstrzygnięć, w tym analizowaniu przyczyn ich uchylania. Wyniki analizy były przedstawiane na naradach, spotkaniach szkoleniowych czy instruktażowych - pracownikom organów egzekucyjnych zajmujących się orzecznictwem egzekucyjnym, ich bezpośrednim przełożonym oraz naczelnikom urzędów skarbowych. W trakcie spotkań omawiano również problemy i błędy występujące w trakcie wydawanych rozstrzygnięć, zamiany przepisów i orzecznictwo sądów administracyjnych. Ponadto wyniki analiz przekazywano podległym urzędom skarbowym wraz z zaleceniami i wyjaśnieniami odnoszącymi się do zagadnień wymagających poprawy i działań zaradczych. W efekcie powyższego, nastąpiła poprawa jakości orzecznictwa egzekucyjnego. W 2022 r. poziom miernika oscylował pomiędzy 30 a 42% (liczba rozstrzygnięć utrzymanych w mocy do wszystkich rozstrzygnięć wydanych zarówno w II instancji, jak i w I instancji przez Dyrektora Izby, a także w trybach nadzwyczajnych – łącznie z orzecznictwem ZUS), natomiast począwszy od 2023 r. poziom miernika systematycznie wzrastał (liczba rozstrzygnięć utrzymanych w mocy do liczby rozstrzygnięć utrzymanych w mocy i uchylonych, bez orzecznictwa ZUS), przekraczając wyznaczony cel, tj. 60 % postanowień utrzymanych w mocy.

II. Ustalenia stanu faktycznego

1. Ustalenia ogólne

W okresie objętym kontrolą zasady organizacji pracy Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze¹ określały regulaminy organizacyjne wprowadzone zarządzeniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze² w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Izbie Administracji Skarbowej w Zielonej Górze³. [dowód: akta kontroli tom I str. 58-428]

Nadzór nad prawidłowością funkcjonowania Izby i realizacją zadań sprawował:

- pan Adam Andrzejewski - dyrektor izby;
- pan Tomasz Lang - I zastępca dyrektora;
- pani Ewa Leks - II zastępca dyrektora⁴;
- pani Ewa Rybakowska - II zastępca dyrektora⁵;
- pani Katarzyna Kasperczak - III zastępca dyrektora;
- pani Beata Karczevska - IV zastępca dyrektora⁶;
- pani Marzanna Zabiełowicz - IV zastępca dyrektora⁷;
- pani Monika Jarosz - główny księgowy. [dowód: akta kontroli tom III str. 198-199]

Stan zatrudnienia w Izbie na:

- 1.01.2022 r. wynosił 273 osoby⁸;
- 31.12.2022 r. wynosił 264 osoby⁹;
- 1.01.2023 r. wynosił 264 osoby¹⁰
- 30.09.2023 r. wynosił 266 osób¹¹. [dowód: akta kontroli tom III str. 198]

¹ dalej: Izba

² dalej: Dyrektor Izby

³ Nr 39/2019 z 10.07.2019 r. z późn. zm. (obowiązujące do 31.07.2022 r.), Nr 40/2022 z 15.07.2022 r. z późn. zm. (obowiązujące do 31.07.2023 r.), Nr 42/2023 z 18.07.2023 r. (obowiązujące od 1.08.2023 r.)

⁴ od 13.08.2022 r.

⁵ do 12.08.2022 r.

⁶ od 29.11.2022 r.

⁷ do 28.11.2022 r.

⁸ § 4020 - 271 osób, § 4010 - 2 osoby

⁹ § 4020 - 262 osoby, § 4010 - 2 osoby

¹⁰ § 4020 - 262 osoby, § 4010 - 2 osoby

¹¹ § 4020 - 264 osoby, § 4010 - 2 osoby

2. Ustalenia szczegółowe

2.1 Organizacja pracy komórek realizujących zadania oraz nadzór w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego

Zadania związane z realizacją zadań oraz nadzoru nad podległymi urzędami skarbowymi Dyrektorowi Izby w zakresie orzecznictwa w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, w tym dotyczącym wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych realizował Pierwszy Referat Egzekucji Administracyjnej¹². Referat IEE-1 stanowił jedną z komórek wchodzących w skład Wydziału Spraw Wierzycielskich, Egzekucji Administracyjnej i Rachunkowości Podatkowej¹³. W okresie od 1.01.2022 r. do 31.07.2023 r. wydział IEWER umiejscowiony był w strukturze organizacyjnej Izby w Pionie Poboru i Egzekucji oraz Kontroli, Cła i Audytu. Natomiast od 1.08.2023 r. wydział IEWER został przeniesiony do Pionu Orzecznictwa oraz Poboru i Egzekucji.

[dowód: akta kontroli tom I str. 58-428; tom III str. 196]

W ramach komórki IEE-1 zadania realizowane były:

- w okresie od 1.01.2022 r. do 28.02.2022 r., przez 6 pracowników, łącznie z kierownikiem referatu;
- w okresie od 1.03.2022 r. do 30.09.2023 r., przez 5 pracowników, łącznie z kierownikiem referatu. [dowód: akta kontroli tom III str. 196, 200]

Nadzór nad pracą referatu IEE-1 sprawowali:

- pani Edyta Schmidt - kierownik referatu;
- pani Teresa Mijas - naczelnik wydziału;
- pan Tomasz Lang - I zastępca dyrektora¹⁴;
- pani Ewa Leks - II zastępca dyrektora¹⁵;
- pan Adam Andrzejewski - dyrektor izby. [dowód: akta kontroli tom III str. 199]

W okresie objętym kontrolą zadania związane z realizacją oraz nadzorem w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego regulowały akta prawa wewnętrznego opracowane i wdrożone do stosowania w Izbie, tj.:

- instrukcja określająca tryb postępowania w pierwszej i drugiej instancji, w szczególności w sprawach dotyczących postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego¹⁶;
- zarządzenia w sprawie uszczegółowienia zadań komórek organizacyjnych Izby, w tym w zakresie nadzoru nad urzędami skarbowymi i urzędem celno-skarbowym określonych w Regulaminie organizacyjnym¹⁷.

Z wyjaśnień złożonych przez dyrektora izby wynika, że proces realizacji zadań z zakresu orzecznictwa w postępowaniu egzekucyjnym przebiegał w następujący sposób:

- po wpływie sprawy do Izby i jej zadekretowaniu do wydziału IEWER, naczelnik rozdzielał w systemie SZD sprawy do poszczególnych komórek organizacyjnych wydziału, w tym do referatu IEE-1;
- sprawy przydzielone w SZD przez naczelnika wydziału IEWER, kierownik referatu IEE-1 rozdzielał w SZD poszczególnym pracownikom referatu;
- pracownik, któremu została przydzielona dana sprawa miał obowiązek jej omówienia z kierownikiem referatu IEE-1, co kierownik potwierdzał podpisem w metryce sprawy;
- przygotowany przez pracownika projekt pisma lub postanowienia, był przekazywany w SZD do kierownika referatu IEE-1 w celu weryfikacji. Jeżeli

¹² dalej IEE-1

¹³ dalej IEWER

¹⁴ do 31.07.2023 r. (zmiana struktury organizacyjnej Izby)

¹⁵ od 1.08.2023 r. (zmiana struktury organizacyjnej Izby)

¹⁶ instrukcja I-KAS/032 zatwierdzona 26.01.2018 r.

¹⁷ zarządzenie nr 75/2021 z 16.12.2021 r. i zarządzenie nr 51/2023 z 13.09.2023 r.

sprawa mieściła się w zakresie upoważnienia kierownika referatu IEE-1, projekt był akceptowany ostatecznie w SZD przez kierownika referatu IEE-1, który podpisywał dokument;

- jeżeli sprawa wykraczała poza zakres upoważnienia kierownika referatu - projekt był przekazywany w SZD do ostatecznej akceptacji przez naczelnika wydziału IEWER, który następnie podpisywał dokument;
- jeżeli sprawa wykraczała poza zakres upoważnienia naczelnika wydziału IEWER – projekt był przekazywany do ostatecznej akceptacji zastępcy dyrektora nadzorującemu wydział IEWER;
- po podpisaniu pisma lub postanowienia przez upoważnioną osobę, pracownik referatu IEE-1 przekazywał dokument do wysyłki. [dowód: akta kontroli tom III str. 186-187, 196-197]

2.2 Ilość spraw organów I instancji utrzymanych w mocy oraz ilość spraw organu II instancji uchylonych, w tym przyczyny ich uchYLENIA

W poniższej tabeli przedstawiono dane, przekazane przez Dyrektora Izby¹⁸, w zakresie orzeczeń organów I instancji uchylonych i utrzymanych przez organ II instancji. [dowód: akta kontroli tom III str. 186-194]

Okres	Liczba spraw uchylonych w całości lub w części, w których organ II instancji orzekł lub umorzył albo przekazał do ponownego rozpoznania	Liczba spraw organów I instancji utrzymanych w mocy przez organ II instancji
1.01.2022-31.12.2022	71	61
1.01.2023-30.09.2023	30	44

Na podstawie zestawienia, do kontroli wybrano 51 spraw (50% wszystkich spraw uchylonych), w tym 36 z 2022 r. (poz. 1-36 zestawienia) i 15 spraw z 2023 r. (poz. 1-15 zestawienia) celem sprawdzenia dlaczego organ II instancji uchylał rozstrzygnięcia organów I instancji. W toku kontroli ustalono, że przyczynami uchyleń wydawanych rozstrzygnięć, na badanej próbie, było, w przedmiocie:

- oddalenia skargi na obwieszczenie o pierwszej licytacji nieruchomości - nieprawidłowe kwoty wadium poszczególnych nieruchomości;
- odebrania zarządu zajęta nieruchomością oraz ustanowienia nowych zarządców nieruchomości:
 - zmiana stanu faktycznego, na etapie rozpatrywania sprawy w postępowaniu odwoławczym (zarządcy nieruchomości stali się właścicielami nieruchomości powodując brak przedmiotu postępowania w sprawie odebrania zarządowi zobowiązanym);
 - wydanie ponownego rozstrzygnięcia w tej samej sprawie (organ egzekucyjny wydał rozstrzygnięcie w sprawie, która już wcześniej została rozstrzygnięta);
- udzielenia przybicia na rzecz licytanta, który podczas licytacji nieruchomości, zaoferował najwyższą cenę - błędne udzielenie informacji pozbawiło stronę prawa przystąpienia do pierwszej licytacji nieruchomości (organ egzekucyjny odmówił licytantowi przyjęcia wadium co uniemożliwiło mu wzięcie udziału w licytacji);
- oddalenia skargi na czynności egzekucyjne:
 - niepełne ustalenie stanu faktycznego, w tym oceny okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy (brak oceny wpływu zawieszenia postępowania egzekucyjnego na zaskarżone czynności egzekucyjne, brak oceny zbiegu

¹⁸ pismo z 19.10.2023 r. nr 0801-IWW.090.7.2023 zawierające szczegółowe zestawienie spraw organu I instancji uchylonych i utrzymanych w mocy w okresie od 1.01.2022 r. do 31.12.2022 r. oraz w okresie od 1.01.2023 r. do 30.09.2023 r. przez organ II instancji

- egzekucji, czy brak udowodnienia, że zawiadomienie o zajęciu rachunku bankowego zawiera wszystkie określone przez ustawodawcę niezbędne elementy);
- zmiana stanu faktycznego, na etapie rozpatrywania sprawy w postępowaniu odwoławczym (organ egzekucyjny uchylił zaskarżoną czynność egzekucyjną, powodując bezprzedmiotowość postępowania);
 - błędna kwalifikacja prawna wniesionego podania (rozstrzygnięcie skargi na czynność egzekucyjną w trybie art. 54 § 1 ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁹ w przypadku, gdy kwestionowano zasadność wszczęcia postępowania egzekucyjnego, podnosząc zarzut nieistnienia obowiązku);
 - rozpoznanie podania zawierającego braki formalne (brak podpisu wnoszącego podanie);
 - obciążenia wierzyciela kosztami egzekucyjnym:
 - wydanie rozstrzygnięcia wobec osoby niebędącej stroną postępowania;
 - wydane rozstrzygnięcie bez uzasadnienia faktycznego i prawnego;
 - nie wystosowano, przed wydaniem rozstrzygnięcia, zawiadomienia strony o wysokości kosztów egzekucyjnych;
 - pominięcie etapu wniosku wierzyciela o wydanie postanowienia w sprawie kosztów egzekucyjnych;
 - obciążenie wierzyciela opłatą za zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego wobec braku jednoznacznego ustalenia, czy opłaty te można uznać za należne (dokonanie zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego w wyniku którego nie uzyskano żadnych środków pieniężnych);
 - błędne określenie wysokości kosztów egzekucyjnych;
 - odmowy zwolnienia spod egzekucji zajętych wierzytelności:
 - naruszenie art. 13 u.p.e.a. (brak oceny w kontekście przesłanki „ważnego interesu zobowiązanego”);
 - błędna kwalifikacja prawna wniesionego podania (rozpatrzenie podania w trybie art. 13 u.p.e.a. nie wyjaśniając uprzednio ze zobowiązanym treści podania, które zostało zgłoszone w oparciu o przepis art. 8 § 1 pkt 10 u.p.e.a.);
 - zmiana stanu faktycznego, na etapie rozpatrywania sprawy w postępowaniu odwoławczym (organ egzekucyjny uchylił czynność egzekucyjną wobec zakończenia egzekucji realizacją egzekwowanego obowiązku, powodując bezprzedmiotowość postępowania);
 - określenia dłużnikowi zajętej wierzytelności wysokości nieprzekazanej organowi egzekucyjnemu wierzytelności
 - błędne określenie w sentencji zaskarżonego postanowienia kwoty stanowiącej podstawę naliczania odsetek za zwłokę od nieprzekazanej wierzytelności;
 - przedwczesne określenie dłużnikowi zajętej wierzytelności wysokości nieprzekazanej kwoty (brak realizacji dokonanych zajęć nie był spowodowany uchylaniem się dłużnika zajętej wierzytelności od przekazania zajętych kwot, lecz brakiem wiedzy o dokonanych zajęciach);
 - odmowy umorzenia postępowania egzekucyjnego:
 - niepełne ustalenie stanu faktycznego;
 - błędna kwalifikacja prawna wniesionego podania (rozpatrzono podanie w trybie zarzutów na postępowanie egzekucyjne; powołano, w sentencji rozstrzygnięcia, przepis stanowiący podstawę prawną umorzenia postępowania egzekucyjnego na wniosek wierzyciela, w przypadku braku wniosku wierzyciela w tym zakresie; rozpatrzono podanie nie przekazując go do rozpatrzenia wierzycielowi);

¹⁹ dalej: u.p.e.a.

- toczące się przed organem I instancji postępowanie wszczęte wcześniej (pominięto fakt, że w przypadku wcześniej wniesionego podania - w tej samej sprawie, organ egzekucyjny otrzymał sprawę do ponownego rozpatrzenia);
- błędna ocena skutków czynności dokonywanych w postępowaniu egzekucyjnym z pominięciem pełnomocnika (konieczność uwzględnienia oceny prawnej zawartej w prawomocnym wyroku);
- błędna ocena okoliczności sprawy w kontekście przesłanek umorzenia postępowania egzekucyjnego (brak dowodów potwierdzających doręczenie odpisu tytułów wykonawczych - doręczenie odpisu tytułu stanowi warunek wszczęcia egzekucji a brak potwierdzenia powoduje, że egzekucja jest niedopuszczalna i stanowi umorzenie postępowania w tej części).
- umorzenia postępowania egzekucyjnego:
 - brak wskazania okoliczności, na podstawie których organ egzekucyjny ocenił, że obowiązek objęty tytułem wykonawczym jest ściśle związany z osobą zmarłego;
 - brak oceny dopuszczalności częściowego umorzenia postępowania egzekucyjnego (pominięto fakt, że objęty tytułem wykonawczym obowiązek, który wygaś w części w wyniku przedawnienia, jest egzekwowany na podstawie jednopozycyjnego tytułu wykonawczego - w przypadku zmiany w stanie należności objętej tytułem wykonawczym należy dokonać aktualizacji należności objętej postępowaniem egzekucyjnym a nie umarzać postępowanie);
 - przedwczesne umorzenie postępowania wobec ujawnienia majątku nieruchomości;
 - błędna ocena, że tytuł wykonawczy nie spełnia wymogów określonych w art. 27 u.p.e.a. w zakresie danych zobowiązanego oraz brak skutecznego wszczęcia egzekucji (organ egzekucyjny nie doręczył zobowiązanej w prawnie skuteczny sposób odpisu tytułu wykonawczego oraz zawiadomienia o zajęciu);
 - wydanie rozstrzygnięcia na podstawie dalszych tytułów wykonawczych (dalszy tytuł wykonawczy przekazany do innego organu egzekucyjnego w celu prowadzenia egzekucji w danym zakresie nie stanowi podstawy prowadzenia postępowania egzekucyjnego i tym samym nie uprawnia do wydania postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego - postanowienie takie władny jest bowiem wydać wyłącznie organ egzekucyjny dysponujący tzw. pierwotnym tytułem wykonawczym);
 - błędne ustalenia co do upływu terminu przedawnienia egzekwowanych należności;
- odmowy rozłożenia na raty należności z tytułu kosztów egzekucyjnych - brak oceny przesłanek wynikających z art. 64e lub 64f u.p.e.a.;
- odmowy umorzenia należności z tytułu kosztów egzekucyjnych:
 - niepełne ustalenie stanu faktycznego;
 - brak oceny przesłanek wynikających z art. 64e u.p.e.a.;
- odmowy wszczęcia postępowania w sprawie umorzenia kosztów egzekucyjnych - błędna podstawa prawna rozstrzygnięcia (brak podstaw do zastosowania w sprawie art. 61a ustawy Kodeks postępowania administracyjnego²⁰);
- oddalenia wniesionego zarzutu w sprawie prowadzonej egzekucji administracyjnej:
 - błędna kwalifikacja prawna wniesionego podania (rozpatrzono podanie na podstawie art. 33 § 2 pkt 1 u.p.e.a., podczas gdy winno być rozpatrzone pod kątem art. 33 § 2 pkt 6 lit. c u.p.e.a.);

²⁰dalej: k.p.a.

- zmiana stanu faktycznego, na etapie rozpatrywania sprawy w postępowaniu odwoławczym (organ egzekucyjny uchylił zaskarżoną czynność egzekucyjną - zajęcie nieruchomości, powodując bezprzedmiotowość postępowania);
- błędna ocena biegu terminu przedawnienia należności składkowych objętych tytułami wykonawczymi (uznano doręczenie upomnień jako pierwszą czynność zmierzającą do wyegzekwowania ww. należności skutkującą zawieszeniem biegu terminu przedawnienia należności składkowych - akta sprawy nie potwierdzają innego zdarzenia bądź czynności organu egzekucyjnego, skutkujących przerwaniem bądź zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań);
- odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wniesionych zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej:
 - naruszenie obowiązku wynikającego z art. 15zzzzzn2 ustawy o COVID-19 (nie zawiadomiono strony o uchybieniu terminu wniesionego podania i nie wyznaczano 30-dniowego terminu na złożenie wniosku o przywrócenie terminu);
 - błędna kwalifikacja prawna wniesionego podania (rozpatrzono podanie w trybie zarzutów na postępowanie egzekucyjne, zamiast umorzyć postępowanie egzekucyjne na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. - na co wskazuje wniosek zobowiązanego);
- odmowy uznania za nieuzasadnione zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej - konieczność dokonania oceny istotnych okoliczności powołanych dopiero w zażaleniu na rozstrzygnięcie (zarzuty do opisu i oszacowania wartości nieruchomości). *[dowód: akta kontroli tom I str. 555-680; tom II 1-378]*

W toku kontroli ustalono również, że na 51 orzeczeń objętych weryfikacją:

- a) w 38 organem I instancji był naczelnik urzędu skarbowego, z czego 40% wadliwych rozstrzygnięć wydał Naczelnik Pierwszego i Drugiego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze - pozostałe wadliwe orzeczenia to pojedyncze przypadki wydane przez różnych naczelników urzędów skarbowych. *[dowód: akta kontroli tom I str. 555-586, 596-603, 611-619, 629-654; tom II str. 1-7, 20-26, 48-77, 102-155, 194-199, 208-382]*

Dyrektor Izby w złożonych wyjaśnieniach wskazał, że na jakość wydawanych orzeczeń przez Naczelnika Pierwszego i Drugiego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze, wpływ miała:

- w pierwszym przypadku - konieczność wprowadzenia zmian organizacyjnych w komórce egzekucji wynikająca z problemu związanego z pracownikiem tej komórki, realizującym zadania w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego. Pracownik (objęty ochroną przedemerytalną) pomimo przygotowania zawodowego i doświadczenia wykonywał swoją pracę w sposób mniej efektywny, tj. nie realizował zadań w sposób prawidłowy, popełniając coraz więcej błędów, nieefektywnie wykorzystywał czas pracy, nie angażował się w realizację zadań oraz przebywał na długotrwałych zwolnieniach lekarskich. Powyższe spowodowało konflikt w zespole egzekucyjnym, który przekładał się na wyniki pracy całej komórki. W sierpniu 2022 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze zdecydował, że pracownik ten będzie wykonywał zadania odrębnie jako drugi zespół egzekucyjny. Dokonane zmiany organizacyjne były jednak kwestionowane przez wskazanego pracownika, a tym samym nie doprowadziły do poprawy jakości realizowanych zadań, w szczególności w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego. W wyniku zaangażowania Dyrektora Izby, Naczelnik Urzędu zmienił swoje wcześniejsze decyzje w sprawie powołania drugiego zespołu egzekucyjnego. Aktualnie zadania orzecznicze w egzekucji oprócz tego pracownika realizuje również 4 innych pracowników. Wyniki analizy za okresu od I do III kwartału 2023 r. wskazują, że przyjęte rozwiązania organizacyjne, które doprowadziły do zakończenia konfliktu w komórce egzekucyjnej, przełożyły się na poprawę jakości orzecznictwa egzekucyjnego (w

ww. okresie uchylono jedynie 3 postanowienia, których organem I instancji był Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze).

- w drugim przypadku - realizacja wdrożonego programu naprawczego w związku z przeprowadzoną przez Dyrektora Izby kontrolą w zakresie: „Prawidłowość prowadzenia postępowania egzekucyjnego”. W toku kontroli stwierdzono szereg nieprawidłowości m.in. w zakresie braku wprowadzenia kompleksowych i skutecznych zasad sprawowania nadzoru nad wykonywaniem zadań przez pracowników komórki egzekucji czy braku udokumentowania podejmowania czynności w celu ustalenia stanu majątkowego lub zastosowania środka egzekucyjnego, wszczynanie egzekucji z opóźnieniem oraz niepełnej weryfikacji i wykorzystania informacji znajdujących się w bazach Urzędu, a także przewlekłego prowadzenia postępowania egzekucyjnego. W skutek powyższego nastąpiła zmiana na stanowisku naczelnika urzędu skarbowego, który wdrożył program naprawczy celem wyeliminowania nieprawidłowości.

Ponadto Dyrektor Izby wskazał również, że w przypadku pojedynczych wadliwych rozstrzygnięć przyczyną ich uchylecia była konieczność wykonania prawomocnego wyroku sądu administracyjnego, zmiana stanu faktycznego sprawy na etapie postępowania odwoławczego, a także dokonywanie niewłaściwej wykładni przepisów u.p.e.a. (w tym przepisów przejściowych) w sprawach o bardzo złożonym stanie faktycznym i prawnym. *[dowód: akta kontroli tom III str. 80-87, 201-236]*

- b) w 13 orzeczeniach organem I instancji był dyrektor oddziału ZUS, co stanowi 26% orzeczeń objętych weryfikacją. *[dowód: akta kontroli tom I str. 587-595, 604-610, 620-628, 655-680; tom II str. 8-19, 27-47, 78-101, 156-193, 200-207]*

Dyrektor Izby wyjaśnił, że nie sprawuje on nadzoru nad działalnością dyrektora oddziału ZUS a jedynie jest organem odwoławczym dla postanowień, od których przysługuje zażalenie, wydanych przez kierownika terenowej jednostki organizacyjnej Zakładu działającego jako organ egzekucyjny na podstawie przepisów u.p.e.a. Niemniej jednak Dyrektor Izby wskazał, że podjął działania ukierunkowane na poprawę jakości orzecznictwa jednostek ZUS (błędy popełniane przez jednostki ZUS wpływały na pogorszenie ogólnej jakości orzecznictwa egzekucyjnego) poprzez organizację dla pracowników ww. jednostek szkoleń w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego²¹. W efekcie podjętych działań liczba uchylanych rozstrzygnięć spadała z poziomu 19 w 2022 r. do 6 w I półroczu 2023 r. i 3 w III kwartale 2023 r.

Ponadto Dyrektor wyjaśnia, że na 40 pracowników komórek egzekucji w urzędach skarbowych zajmujących zadaniami orzeczniczymi, 7 osób ma doświadczenie w orzecznictwie krótsze niż 5 lat. Dlatego błędy popełniane przez organy I instancji w wydawanych postanowieniach są wynikiem braku staranności i obciążenia tych pracowników jednocześnie wieloma innymi zadaniami, które komórki egzekucji muszą realizować (spośród 40 pracowników, jeden realizuje wyłącznie zadania orzecznicze). *[dowód: akta kontroli tom III str. 201-236]*

2.3 Działania nadzorcze nad realizacją zadań w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego w podległych urzędach skarbowych

Dyrektorzy izb administracji skarbowej zostali zobowiązani przez Ministerstwo Finansów do przekazywania, w okresach półrocznych, sprawozdań w zakresie m.in. jakości orzecznictwa egzekucyjnego²². Kolejnym pismem²³ Ministerstwo Finansów poinformowało o średnich wynikach w skali kraju, wskazując m.in. miernik jakości orzecznictwa egzekucyjnego na poziomie 60,26%. Jednocześnie wskazano konstrukcję tego miernika, tj. stosunek spraw utrzymanych w mocy do wszystkich spraw załatwionych w danym okresie sprawozdawczym. Sposób obliczenia jakości orzecznictwa, jak wynika ze złożonych wyjaśnień przez Dyrektora Izby, budził

²¹ 30.12.2022 r., 26.05.2023 r.

²² pismo z 22.03.2019 r. nr DPP9.853.4.2019.MS

²³ pismo z 15.03.2021 r. nr DPP9.855.4.2021.2

wątpliwości²⁴ co do ujmowania w mianowniku miernika wszystkich spraw, czyli wydawanych zarówno w II instancji, jak i w I instancji przez Dyrektora Izby, a także w trybach nadzwyczajnych. Rozstrzygnięcia wydawane w I instancji przez Dyrektora IAS (postanowienia w sprawie wstrzymania postępowania egzekucyjnego lub czynności egzekucyjnych) nie miały żadnego wpływu na ocenę jakości orzecznictwa podległych organów egzekucyjnych. Dyrektor Izby w tego rodzaju sprawach nie rozstrzyga o utrzymaniu w mocy czy uchyleniu jakiegokolwiek rozstrzygnięcia organu egzekucyjnego - zatem przy takiej konstrukcji miernika nie było możliwości uzyskania wyniku na poziomie 100%.

Informacja dotycząca nowego sposobu obliczania miernika jakości orzecznictwa egzekucyjnego została przedstawiona i wdrożona przez Ministerstwo Finansów, począwszy od I półrocza 2023 r.²⁵ - konstrukcja miernika była następująca: liczba rozstrzygnięć utrzymanych w mocy do liczby orzeczeń uchylonych w całości lub w części bądź przekazanych do ponownego rozpatrzenia (jednak faktycznie miernik został wyliczony jako stosunek liczby rozstrzygnięć utrzymujących w mocy do wszystkich rozstrzygnięć merytorycznych czyli sumy postanowień: utrzymujących w mocy, uchylających do ponownego rozpatrzenia, uchylających i orzekających co do istoty sprawy lub uchylających i orzekających o umorzeniu postępowania pierwszej instancji). Dalej Dyrektor Izby wskazał, że ocena wyników w obszarze jakości orzecznictwa egzekucyjnego, do czasu wskazania nowego sposobu obliczania miernika, prowadzona była w oparciu o miernik ustalony przez Ministerstwo Finansów w 2021 r. Na tej podstawie wyznaczono również cel wewnętrzny do realizacji (60% postanowień organów egzekucyjnych zostanie utrzymanych w mocy). [dowód: akta kontroli tom III str. 201-236]

Ujednolicone zasady sporządzania sprawozdań oraz wyjaśniona kwestia sposobu obliczania miernika przedstawiły faktyczny poziom jakości orzecznictwa egzekucyjnego - co zaprezentowano w poniższej tabeli.

Okres	Konstrukcja miernika obowiązująca od	
	2021 r. ²⁶	2023 r. ²⁷
I półrocze 2022 r.	34,44%	53,19%
II półrocze 2022 r.	33,71%	42,86%
I półrocze 2023 r.	41,49%	58,93%
III kwartał 2023 r.	42,42%	61,11%
30.11.2023 r.	54,24%	67,74%

Dynamika miernika jakości orzecznictwa egzekucyjnego, jak wynika z powyższych danych, począwszy od 2023 r. wskazuje na znaczną jego poprawę. Z poziomu 42,86% na koniec 2022 r., poprzez 58,93% na koniec I półrocza 2023 r. i 61,11% na koniec III kwartału 2023 r., do poziomu, gdzie miernik ten osiągnął na 30.11.2023 r. wartość bliską 68%. Powyższe świadczy, że jakość orzecznictwa egzekucyjnego w nadzorowanych przez Dyrektora Izby organach egzekucyjnych systematycznie wzrasta.

Dyrektor Izby w złożonych wyjaśnieniu wskazuje na specyfikę postępowania egzekucyjnego, która polega na tym, że orzecznictwo egzekucyjne jest w dużej części efektem środków zaskarżenia wnoszonych przez uczestników postępowania,

²⁴ pismo z 31.01.2022 r. nr 0801-IEE-1.027.56.2021.3, z 29.07.2022 r. nr 0801-IEE-1.027.37.2022.1, z 31.01.2023 r. nr 0801-IEE-1.0322.1.2023.1

²⁵ pismo z 28.09.2023 r. nr DPP3.853.6.2023

²⁶ w mianowniku uwzględniono wszystkie rozstrzygnięcia, tj. rozstrzygnięcia wydane przez ZUS oraz wydawane zarówno w II instancji, jak i w I instancji przez Dyrektora Izby, a także w trybach nadzwyczajnych

²⁷ w mianowniku uwzględniono wszystkie rozstrzygnięcia wydane w drugiej instancji uchylające i utrzymujące w mocy rozstrzygnięcia organu I instancji, dane bez orzecznictwa ZUS

w związku z określonymi czynnościami podejmowanymi przez organ egzekucyjny - przykładem może być skarga na czynności egzekucyjne czy zarzuty do opisu i oszacowania wartości nieruchomości. Tym samym nadzór nad prawidłowym przebiegiem egzekucji administracyjnej, będącej procesem łączącym czynności egzekucyjne i orzecznictwo, ogranicza liczbę błędów organu egzekucyjnego, które mogą następnie stanowić podstawę wniesienia środków zaskarżenia, a w konsekwencji przyczynę uchylecia postanowień organów egzekucyjnych. Dlatego nadzór nad orzecznictwem egzekucyjnym jest ściśle związany z nadzorem nad całym procesem egzekucji administracyjnej. Jednocześnie weryfikacja zaleceń, wskazówek czy wytycznych kierowanych do organów I instancji w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego, podobnie jak w przypadku każdego rodzaju orzecznictwa, możliwa jest - co do zasady - w ramach nadzoru instancyjnego albo kontroli w urzędzie. Organy w toku instancji działają bowiem w granicach prawa i mają obowiązek przestrzegania zasady dwuinstancyjności. W konkretnej sprawie organ II instancji nie może zatem wydawać zaleceń, wskazówek czy wytycznych co do sposobu rozstrzygnięcia konkretnej sprawy organowi I instancji, innych niż zawarte w postanowieniu wydanym trybie art. 138 § 2 k.p.a. [dowód: akta kontroli tom III str. 201-238]

Na podstawie złożonych wyjaśnień oraz przedłożonych dokumentów ustalono, że jako narzędzie nadzoru nad realizacją zadań w zakresie jakości orzecznictwa egzekucyjnego w podległych Dyrektorowi Izby urzędach skarbowych wdrożono do stosowania Wytyczne dotyczące zarządzania zaległościami podatkowymi.²⁸ Wytyczne w odniesieniu do orzecznictwa egzekucyjnego określają m.in. termin podjęcia działań zmierzających do sprzedaży zajętych ruchomości, obowiązek uzasadniania postanowienia o zwolnieniu z egzekucji określonego składnika majątkowego oraz wszechstronnego ustalania i dokumentowania bezskuteczności prowadzonej egzekucji, działania poprzedzające wydanie postanowienia określającego kwotę nieprzekazanej wierzytelności przez dłużnika zajętej wierzytelności, a także sposób weryfikacji spraw dotyczących egzekucji z nieruchomości (w ramach kontroli funkcjonalnej czy nadzoru). Ściśle przestrzeganie Wytycznych przez podległe urzędy skarbowe minimalizuje ryzyko błędów dotyczących realizacji egzekucji administracyjnej, a w konsekwencji orzecznictwa egzekucyjnego. Realizacja Wytycznych sprawdzana była w toku prowadzonych kontroli w podległych urzędach skarbowych, w przypadku pozyskania istotnych informacji (zidentyfikowane nieprawidłowości czy też ryzyko ich wystąpienia). dokument był aktualizowany (w 2022 r. dwukrotnie).

W ramach sprawowanego nadzoru nad podległymi urzędami skarbowymi wyznaczono wewnętrzny cel do realizacji poprzez przyjęcie m.in. na poziomie Izby w 2022 r. oraz w 2023 r. co najmniej 60% postanowień wydanych w pierwszej instancji przez organy egzekucyjne, zostanie utrzymanych w mocy. Od I kwartału 2022 r. wdrożony został kwartalny monitoring liczby uchylonych postanowień z każdej jednostki i powodów tych uchyleń. Wdrożono również kwartalny monitoring w zakresie nadzoru nad egzekucją z nieruchomości celem zapewnienia właściwego nadzoru nad przebiegiem całego procesu egzekucji z nieruchomości, w każdej sprawie. Monitorowanie zaleceń odbywało się poprzez kwortalne analizy danych pozyskanych z urzędów skarbowych, a następnie sprawdzenia akt wytypowanych spraw²⁹ a także poprzez kontrole przeprowadzone w urzędach skarbowych³⁰. W przypadku, gdy analiza wykazała, że organy I instancji popełniają proste błędy, typu rozpatrzenie podania obarczonego brakami formalnymi - zalecenia kierowano podczas spotkań instruktażowych czy szkoleniowych.

²⁸ dalej: Wytyczne

²⁹ pismo 11.07.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.18.2023.20, z 11.07.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.18.2023.18, z 11.07.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.18.2023.19, z 1.08.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.6.2023.13, z 11.08.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.6.2023.14, z 11.08.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.6.2023.15,

³⁰ 0801-IWW.0921.16.2022 - Urząd Skarbowy w Słubicach, 0801-IWW.0921.17.2022 - Drugi Urząd Skarbowy w Zielonej Górze

W ramach nadzoru przeprowadzono również 6 kontroli³¹ w podległych jednostkach w obszarze egzekucji administracyjnej (z czego 5 kontroli z udziałem pracownika referatu IEE-1 posiadającego specjalistyczną wiedzę z zakresu egzekucji administracyjnej) w toku których weryfikowano m.in. prawidłowość przebiegu całego procesu egzekucyjnego, w tym zagadnienia dotyczące obciążenia dłużnika zajętej wierzytelności nieprzekazaną kwotą (nieprawidłowość zidentyfikowana w ramach nadzoru w obszarze orzecznictwa egzekucyjnego) jak również prawidłowość i terminowość podejmowanych czynności egzekucyjnych, w tym czynności podejmowanych w toku egzekucji z nieruchomości. [dowód: akta kontroli tom III str. 201-236]

Ustalono także, na podstawie przedłożonych dokumentów, że poza ww. działaniami w ramach nadzoru w zakresie poprawy orzecznictwa egzekucyjnego:

- Przyjęto zasadę telefonicznego wsparcia udzielanego kierownikom komórek egzekucji oraz naczelnikom urzędach skarbowych w zakresie problemów orzeczniczych dotyczących egzekucji administracyjnej (naczelnik wydziału IEWER oraz kierownik referatu IEE-1 udzielali wskazówek co do zgłaszanych problemów o charakterze ogólnym, bez wskazywania konkretnych spraw).
- Organizowano narady z naczelnikami urzędów skarbowych³² w trakcie, których m.in. poinformowano i omówiono zagadnienia dotyczące:
 - ✓ monitorowanego celu na poziomie Izby w zakresie jakości orzecznictwa w sprawach egzekucyjnych (monitoring rozstrzygnięć uchylonych był wskazówką dla organu nadzoru z jakimi zagadnieniami są problemy i jakie są potrzeby szkoleniowe) oraz wyznaczonego dla naczelników urzędów skarbowych zadania - prawidłowe orzekanie w postępowaniu egzekucyjnym;
 - ✓ dokonania przeglądu długotrwałych postępowań egzekucyjnych z zakresu egzekucji z nieruchomości i z ruchomości, a także postępowań egzekucyjnych zawieszonych dłużej niż 2 lata;
 - ✓ nadzorowania zajęć wierzytelności, w tym wydawania orzeczeń określających wysokość nieprzekazanej wierzytelności oraz podejmowania w tym obszarze działań określonych w Wytycznych;
 - ✓ likwidacji opłaty komorniczej w postępowaniu egzekucyjnym;
 - ✓ obowiązku monitorowania nieskutecznych zajęć wierzytelności i podejmowania działań określonych w Wytycznych - w konsekwencji wydawania postanowień określających wysokość nieprzekazanej wierzytelności oraz omówiono wyroki sądów administracyjnych w przedmiocie określenia wysokości nieprzekazanej kwoty przez dłużnika zajętej wierzytelności³³;
 - ✓ tymczasowego zajęcia ruchomości³⁴, w szczególności zwrócono uwagę, że po zatwierdzeniu TZR należy wnikliwie oceniać przesłanki w przypadku ewentualnego wniosku w trybie art. 13 u.p.e.a.;
 - ✓ wyników analizy egzekucji z nieruchomości.
- Przeprowadzono spotkania instruktażowe i szkoleniowe³⁵ dla pracowników komórek egzekucji w urzędach skarbowych w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego, na których omówiono:
 - ✓ TZR jak również przekazano do stosowania, opracowane wzory postanowień organu egzekucyjnego w sprawie zatwierdzenia tymczasowego ruchomości³⁶;

³¹ Drugi Urząd Skarbowy w Zielonej Górze x2, Urząd Skarbowy w Słubicach, Urząd Skarbowy w Żarach, Urząd Skarbowy w Międzyrzeczu, Urząd Skarbowy we Wschowie

³² 1.04.2022 r., 15.06.2022 r., 8.11.2022 r., 19.06.2023 r., 13-14.11.2023 r.

³³ wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. Z 10.02.2022 r. sygn. akt I SA/Go 360/21, wyrok NSA z 7.04.2021 r. sygn. akt III FSK 2936/21

³⁴ dalej: TZR

³⁵ 10.05.2022 r., 28.06.2022 r., 29.12.2022 r., 27.04.2023 r., 27.07.2023 r., 28.09.2023 r., 20.11.2023 r.

³⁶ pismo z 17.06.2022 r. nr 0801-IEE-1.027.3.2022.14

- ✓ błędy popełniane w zakresie egzekucji z nieruchomości oraz sprawy w których organ egzekucyjny popełnił błąd i konieczne było uchylecia rozstrzygnięcia przez organ II instancji (bez wskazywania indywidualnych danych);
 - ✓ zasady rozstrzygania środków prawnych w toku egzekucji.
- Spotkania były organizowane celem m.in. omówienia nieprawidłowości ze stosunkowo krótkiego okresu (2-3 miesiące, w zależności od liczby błędnych postanowień), by w konsekwencji, jak najszybciej wyeliminować podobne błędy w nowych sprawach. Ponadto w grudniu br. zaplanowano kolejne spotkanie instruktażowe dla pracowników komórek egzekucji urzędów skarbowych.
- Kierowano do podległych urzędów skarbowych pisemne wyjaśnienia i zalecenia w sprawie:
 - ✓ realizacji zadań płatnika podatku od towarów i usług przez administracyjny organ egzekucyjny dokonujący sprzedaży nieruchomości w trybie egzekucji, w tym dotyczące również orzeczeń sądów administracyjnych wydawanych w toku egzekucji z nieruchomości³⁷;
 - ✓ zmian przepisów k.p.a. i u.p.e.a., w tym zasad doręczeń i wnoszenia podań³⁸;
 - ✓ weryfikacji wszystkich postępowań egzekucyjnych zawieszonych powyżej 2 lat pod kątem zasadności ich zawieszenia oraz zawieszonych na podstawie art. 56 § 1 pkt 4 u.p.e.a., gdy zawieszenie trwa dłużej niż 12 miesięcy³⁹;
 - ✓ analizy postępowań egzekucyjnych, w których okres bezczynności organu egzekucyjnego po dokonaniu czynności egzekucyjnej zajęcia ruchomości wynosi więcej niż 350 dni⁴⁰;
 - ✓ niezwłocznej realizacji zleceń rekwizycyjnych⁴¹;
 - ✓ obciążenia wierzyciela kosztami egzekucyjnymi (szczegółowo omówiono wyrok NSA z 18.05.2022 r. sygn. akt I GSK 1481/21)⁴²;
 - ✓ wyników monitoringu za II i III kwartał 2023 r. w obszarze orzecznictwa egzekucyjnego (zalecono szczególną staranność przy wydawaniu postanowień w postępowaniu egzekucyjnym)⁴³;
 - ✓ wyników analizy jakości orzecznictwa egzekucyjnego za 2022 r. (omówiono popełniane błędy przez organy egzekucyjne oraz zalecono wyeliminowanie wskazanych nieprawidłowości)⁴⁴;
 - ✓ nieprawidłowości zidentyfikowanych w toku przeprowadzonych w 2021 r. i w 2022 r. kontroli wewnętrznych, instancjonalnych i funkcjonalnych⁴⁵ oraz zidentyfikowanych przez NIK w wyniku przeprowadzonej kontroli w temacie: Dochodzenie należności z tytułu kar administracyjnych nakładanych przez organy administracji publicznej (zalecono analizę nieprawidłowości i uwzględnienie związanych z nimi ryzyk w bieżącej pracy lub służbie oraz podjęcie działań zapobiegających ich występowaniu);
 - ✓ weryfikacji postępowań długotrwałych, ze szczególnym uwzględnieniem spraw, w których od dawna nie były stosowane efektywne środki egzekucyjne i w uzasadnionych przypadkach umarzanie postępowań bezskutecznych⁴⁶;
 - ✓ weryfikacji czynnych tytułów wykonawczych, w odniesieniu do których nastąpił zgon zobowiązanego⁴⁰;
 - ✓ weryfikacji egzekucji z ruchomości, w szczególności w sprawach, w których od zajęcia składnika majątku upłynęło ponad 6 miesięcy⁴⁰. [dowód: akta kontroli tom III str. 201-236]

³⁷ pismo z 15.04.2022 r. znak: 081-IEE-1.027.89.2021.2

³⁸ pismo z 31.08.2022 r. znak: 081-IEE-1.027.44.2022.1 i z 23.09.2022 r. znak: 0801-IEE-1.027.51.2022.1

³⁹ pismo z 14.06.2022 r. nr 0801-IEE-1.027.23.2022.4

⁴⁰ pismo z 22.03.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.9.2023.1

⁴¹ pismo z 13.07.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.23.2023.23

⁴² pismo z 21.10.2022 r. znak: 0801-IEE-1.027.43.2022.1

⁴³ pismo z 2.10.2023 r. nr 0801-IEE-1.7190.12.2023.1

⁴⁴ pismo z 17.04.2023 r. nr 0801-IEE-1.0270.23.2023.1

⁴⁵ pismo z 9.05.2022 r. nr 0801-IWW.031.6.2022, pismo z 9.05.2023 r. nr 0801-IWW.031.10.2023

⁴⁶ pismo z 22.09.2023 r. nr 0801-IEE-2.033.92.2023.9

III. Zalecenia pokontrolne

Przedstawiając powyższą ocenę wynikającą z ustaleń kontroli oczekuję kontynuowania działań nadzorczych w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego, w tym poprzez zlecenie podległym organom egzekucyjnym wykorzystanie kontroli funkcjonalnej w zakresie monitorowania jakości orzecznictwa egzekucyjnego. Jednocześnie zobowiązuje Pana Dyrektora do dążenia do osiągnięcia jak najwyższych wyników przez podległe organy egzekucyjne w zakresie orzecznictwa egzekucyjnego.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Przysługuje Panu, w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprawozdania z kontroli, prawo przedstawić do niego stanowisko; nie wstrzymuje to realizacji ustaleń kontroli.

Zobowiązuje Pana do przekazania w terminie 30 dni od daty otrzymania sprawozdania z kontroli, informacji o sposobie wykonania zaleceń, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

PODSTAWA PRAWNA

Art. 49 w zw. z art. 52 ust. 1, 4 i 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224).

Z upoważnienia Ministra Finansów

Maciej Wilczak

zastępca dyrektora

Departamentu Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej