



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Budżetu i Finansów

KBF-4101-005-02/2014  
P/14/016

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa  
T +48 22 444 52 31, F +48 22 444 52 24  
kbf@nik.gov.pl  
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

## I. Dane identyfikacyjne kontroli

*Numer i tytuł kontroli* P/14/016 – Wykonywanie wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez urzędy skarbowe i izby celne

*Jednostka przeprowadzająca kontrolę* Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów

*Kontroler* Agnieszka Krasowska, główny specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr 88780 z dnia 26 sierpnia 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-2)

*Jednostka kontrolowana* Izba Celną w Warszawie, ul. Erazma Ciołka 14A, 01-443 Warszawa (dalej: Izba Celną)

*Kierownik jednostki kontrolowanej* Andrzej Chodubski, Dyrektor

(dowód: akta kontroli str. 3-6)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie pomimo stwierdzonych nieprawidłowości<sup>1</sup> wykonywanie przez Izbę Celną w Warszawie wyroków sądów administracyjnych w latach 2013-2014 (do dnia 14 listopada).

### Uzasadnienie oceny ogólnej

W kontrolowanym okresie Dyrektor Izby Celnej prawidłowo wykonywał zalecenia zawarte w wyrokach sądów administracyjnych co do dalszego trybu postępowania. Przestrzegano zasady związania organów podatkowych oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu sądu określoną w art. 153 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (p.p.s.a.)<sup>2</sup>. Prawidłowo zawiadamiano podatników o przyczynach niezłaławienia sprawy w terminie oraz o wyznaczeniu nowego terminu złaławienia sprawy.

W sprawach, w których zapadły korzystne dla Dyrektora Izby Celnej wyroki sądów administracyjnych, a podatnicy nie uregulowali zobowiazania, podejmowano niezbedne dzialania w celu wyegzekwowania naleznosci.

Stwierdzone nieprawidlowosci dotyczyly nieterminowego zakonczenia dwuch postepowan podatkowych, czym naruszono zasade szybkości dzialania okresloną w art. 125 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup> (dalej: O.p.), oraz niedokonania lub nieterminowego dokonania zwrotów nadplat w dwuch sprawach, czym naruszono art. 77 O.p. Opóźnienia te skutkowaly wyplatą oprocentowania w kwocie 5.958 zł.

Podjęte przez Dyrektora Izby Celnej w 2013 r. dzialania naprawcze przyczynily sie do skrocenia terminów złaławienia spraw w postepowaniach odwoławczych. Stwierdzone w toku kontroli opóźnienia wskazują jednak na potrzebe podejmowania dalszych dzialan w tym kierunku.

<sup>1</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna pomimo stwierdzonych nieprawidlowosci, negatywna.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm., dalej: p.p.s.a.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

#### 1. Postępowanie z wyrokami sądów administracyjnych uwzględniającymi skargę podatnika (uchylającymi w całości lub w części decyzje dyrektora izby celnej).

Opis stanu faktycznego

##### 1.1. Decyzje zaskarżone do sądów administracyjnych i rozstrzygnięcia<sup>4</sup>

W 2013 r. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie (dalej: Dyrektor Izby Celnej) wydał 1.686 decyzji wymiarowych<sup>5</sup> podlegających zaskarżeniu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie<sup>6</sup> (dalej: WSA w Warszawie lub WSA), z tego 1.220 decyzji dotyczących podatku akcyzowego na łączną kwotę 644,2 mln zł, 342 decyzje obejmujące należności celne w kwocie 4,5 mln zł i 144 decyzje w zakresie podatku od towarów i usług od importu towarów na kwotę 2,2 mln zł. W I półroczu 2014 r. liczba decyzji wymiarowych wyniosła 1.192, z tego w zakresie akcyzy – 942 decyzje na kwotę 90,7 mln zł, należności celnych – 134 decyzje na kwotę 8,0 mln zł, VAT – 116 decyzji na kwotę 20,3 mln zł.

Liczba wydanych przez Dyrektora Izby Celnej decyzji w I półroczu 2014 r. uległa zwiększeniu w stosunku do I półrocza 2013 r. o 92,3% w związku z realizowanym w latach 2013-2014 w Izbie Celnej w Warszawie i podległych urządach celnych programem naprawczym mającym na celu poprawę terminowości orzecznictwa w zakresie obsłużonego obrotu towarowego, akcyzy i gier.

Wraz ze zwiększeniem liczby wydawanych decyzji wymiarowych wzrosła liczba skarg wniesionych przez podatników do WSA w Warszawie w 2014 r. W całym 2013 r. liczba skarg na decyzje wymiarowe w zakresie podatku akcyzowego, VAT i należności celnych wyniosła 674, a w I półroczu 2014 r. – 426, tj. o 43,9% więcej niż w I półroczu 2013 r. Jednocześnie nastąpił procentowy spadek liczby wniesionych skarg w stosunku do liczby wydanych decyzji z 47,7% w I półroczu 2013 r. do 35,7% w I półroczu 2014 r.

W 2013 r., w wyniku rozparzenia skarg na decyzje wymiarowe dotyczące akcyzy, VAT i należności celnych, WSA w Warszawie wydał 494 orzeczenia, z czego 50,0% stanowiły orzeczenia niekorzystne dla organu, tj. uchylające decyzję Dyrektora Izby Celnej. Na wysokość tego wskaźnika przeważający wpływ miały uchylone decyzje dotyczące należności celnych. W tych sprawach aż 65,0% wydanych w 2013 r. (tj. w 201 z 309 rozpoznanych spraw) zapadły rozstrzygnięcia niekorzystne dla Dyrektora Izby Celnej.

(dowód: akta kontroli str. 160-203)

Na taki stan spraw wpłynęły rozstrzygnięcia dotyczące dwóch podmiotów z branży elektronicznej. Aż 182 spośród niekorzystnych orzeczeń (90,5%) dotyczyło dwóch

<sup>4</sup> Dotyczy decyzji wymiarowych wydanych w okresie sprawozdawczym, tj. w 2013 r. i w I półroczu 2014 r., skarg wniesionych na ostateczne decyzje wymiarowe do sądów administracyjnych w okresie sprawozdawczym, tj. w 2013 r. i w I półroczu 2014 r. (decyzje wymiarowe mogły być wydane przed tym okresem, np. decyzja wydana w grudniu 2012 r., skarga wniesiona w styczniu 2013 r.), a także wyroków sądów administracyjnych wydanych w okresie sprawozdawczym (skargi mogły być wniesione przed tym okresem, np. skarga wniesiona w 2012 r., wyrok wydany w 2013 r.).

<sup>5</sup> Decyzje wymiarowe to decyzje, które nakładają obowiązki o charakterze pieniężnym, podlegające egzekucji administracyjnej. Dane statystyczne ujęte w niniejszym punkcie obejmują decyzje wymiarowe dotyczące podatku akcyzowego, podatku VAT od importu oraz należności celnych. Nie obejmują innych spraw i podatków, np. odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, odpowiedzialności spadkobierców, podatku od gier.

<sup>6</sup> Decyzje ostateczne w administracyjnym trybie postępowania, z wyłączeniem rozstrzygnięć wydanych w trybach nadzwyczajnych.

podmiotów (jednego 157, drugiego 25). W postępowaniach dotyczących pierwszego podmiotu powodem uchylecia decyzji przez WSA było zastosowanie przez organy celne błędnej – w ocenie Sądu – klasyfikacji taryfowej importowanych towarów (dekoderów). Od powyższych wyroków WSA Dyrektor Izby Celnej wniósł skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokami zapadłymi we wrześniu 2014 r. uchylił 62 wyroki WSA. Pozostałe sprawy nie zostały dotychczas rozpatrzone przez NSA.

(dowód: akta kontroli str. 985, 989-992, 1002-1037)

W sprawach dotyczących drugiego podmiotu kwestią sporną była zasadność wydania – w okolicznościach faktycznych sprawy – decyzji w przedmiocie długu celnego po upływie trzyletniego terminu określonego w art. 221 ust. 3 Wspólnotowego Kodeksu Celnego (WKC)<sup>7</sup>. Powiadomienie o kwocie długu celnego po upływie terminu trzech lat możliwe jest w sytuacji określonej w art. 221 ust. 4 WKC, tj. jeżeli dług celny powstał na skutek czynu podlegającego, w chwili popełnienia, wszczęciu postępowania karnego. W ocenie Dyrektora Izby Celnej okoliczności sprawy uprawniały do zastosowania ww. przepisu. WSA w Warszawie nie podzielił tego stanowiska i stwierdził, że organy obu instancji bezpodstawnie przyjęły, że błędna taryfikacja obejmowanych procedurą dopuszczenia do obrotu towarów (mikroukładów elektronicznych SDRAM) nastąpiła wskutek umyślnego wprowadzenia w błąd organów celnych. Od wyroków WSA Dyrektor Izby Celnej wniósł skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w części spraw oddalił skargi kasacyjne. O braku jednoznaczności cytowanego przepisu oraz okoliczności sprawy świadczy niejedolite orzecznictwo NSA. W maju 2014 r. NSA w innym składzie zgodził się ze stanowiskiem prezentowanym w skargach kasacyjnych Dyrektora Izby Celnej i w siedmiu sprawach wydał rozstrzygnięcia odmienne od zapadłych wcześniej w analogicznych przypadkach, tj. uchylił wyroki WSA w Warszawie.

(dowód: akta kontroli str. 645-647, 985, 992-993, 1038-1070)

W I półroczu 2014 r. wskaźnik obrazujący procent uchylonych przez WSA decyzji Dyrektora Izby Celnej uległ znaczącej poprawie, gdyż z 418 orzeczeń, 22,5% stanowiły orzeczenia niekorzystne dla organu, w tym w sprawach celnych wskaźnik ten wyniósł 16,5%.

W 2013 r. na orzeczenia WSA dotyczące decyzji wymiarowych Dyrektora Izby Celnej w zakresie akcyzy, VAT i należności celnych złożono do Naczelnego Sądu Administracyjnego 255 skarg kasacyjnych, z tego 185 zostało wniesionych przez Dyrektora Izby Celnej, a 70 – przez podatników. W liczbie skarg kasacyjnych wniesionych przez Dyrektora Izby Celnej dominujący był udział spraw dotyczących należności celnych. Liczba skarg kasacyjnych w tych sprawach wyniosła 183. W I półroczu 2014 r. liczba skarg kasacyjnych wyniosła 175, z tego 53 wniesione przez Dyrektora Izby Celnej i 122 – przez podatników.

W 2013 r., w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych na orzeczenia WSA, NSA wydał 86 orzeczeń, z tego 33 orzeczenia niekorzystne dla organu, tj. oddalające lub odrzucające skargę organu, umarzające postępowanie ze skargi organu lub uchylające korzystne dla organu orzeczenie WSA. Orzeczenia niekorzystne stanowiły 38,4% liczby wydanych rozstrzygnięć. W I półroczu 2014 r. wszystkie spośród 44 wydanych orzeczeń NSA były korzystne dla organu.

(dowód: akta kontroli str. 160-205)

<sup>7</sup> Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny, Dz. Urz. WE L 302 z 19 października 1992 r. ze zm., dalej: WKC.

Według Dyrektora Izby Celnej jednym z czynników wpływających na częstotliwość uchylania decyzji ostatecznych Dyrektora Izby Celnej był brak jednolitej sądowej linii orzeczniczej w rozstrzyganych sprawach.

W celu ujednoczenia i poprawy jakości orzecznictwa co kwartał do komórek izby i urzędów celnych przekazywane są zestawienia (wraz ze streszczeniem) zapadłych w sprawach celnych i podatkowych orzeczeń sądów administracyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 985, 993-994, 1116-1211)

## **1.2. Charakterystyka próby badawczej wyroków sądów administracyjnych**

Badaniem objęto trzynaście wyroków sądów administracyjnych, z tego osiem orzeczeń niekorzystnych dla Dyrektora Izby Celnej w Warszawie (o łącznej wartości przedmiotu sporu 5,7 mln zł) i pięć orzeczeń korzystnych dla tego organu (o łącznej wartości 13,7 mln zł). Ze względu na dominujący udział decyzji dotyczących podatku akcyzowego, zarówno w ujęciu ilościowym, jak i wartościowym, próba badawcza, licząca łącznie 13 spraw, objęła 11 postępowań dotyczących podatku akcyzowego, jedno postępowanie dotyczące należności celnych oraz jedno postępowanie dotyczące należności celnych i VAT od importu.

(dowód: akta kontroli str. 223-227, 855-856)

Orzeczenia niekorzystne dla Dyrektora Izby Celnej dotyczyły w siedmiu przypadkach podatku akcyzowego, a w jednej sprawie należności celnych. W sześciu przypadkach uchylone przez sąd decyzje Dyrektora Izby Celnej dotyczyły postępowań w sprawie określenia zobowiązania w podatku akcyzowym za poszczególne okresy rozliczeniowe z lat 2003-2008 z tytułu sprzedaży przed pierwszą rejestracją na terytorium kraju samochodów osobowych (trzy postępowania), nabycia wewnątrzwspólnotowego gazu płynnego propan-butan (jedno postępowanie), sprzedaży gazu płynnego służącego do tankowania pojazdów samochodowych LPG (jedno postępowanie), sprzedaży oleju napędowego (jedno postępowanie). W pozostałych dwóch przypadkach uchylone przez sąd decyzje Dyrektora Izby Celnej dotyczyły: w jednej sprawie - odmowy zwrotu podatku akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (bioestru RME), dokonanej w 2009 r., w drugiej sprawie - retrospektywnego zaksięgowania należności wynikających z długu celnego z tytułu importu towarów, dokonanego w 2007 r.

Pierwsze decyzje wymiarowe naczelników urzędów celnych lub Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie w powyższych sprawach zostały wydane w latach 2009-2012. Pierwsze decyzje Dyrektora Izby Celnej w powyższych sprawach zostały wydane w latach 2009-2013.

W dwóch niekorzystnych dla Dyrektora Izby Celnej wyrokach WSA w Warszawie uchylił zarówno zaskarżone decyzje Dyrektora Izby Celnej, jak i poprzedzające je decyzje naczelników urzędów celnych. Sześcioma wyrokami WSA w Warszawie uchylił tylko decyzję organu drugiej instancji i Dyrektor Izby Celnej był zobowiązany ponownie przeprowadzić postępowanie odwoławcze.

W czterech sprawach wniesione zostały skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego, z tego w trzech sprawach – przez Dyrektora Izby Celnej, w jednej sprawie – przez podatnika. W trzech sprawach NSA wydał orzeczenia niekorzystne dla organu podatkowego, tj. oddalające skargę kasacyjną wniesioną przez Dyrektora Izby Celnej (dwa przypadki) lub uchylające korzystny dla organu wyrok WSA. W czwartej sprawie Dyrektor Izby Celnej wycofał skargę kasacyjną

ze względu na niekorzystne dla organu orzeczenia NSA wydane w analogicznych sprawach.

(dowód: akta kontroli str. 228-290, 298-322, 343-465, 524-641, 645-727)

Jedną spośród ośmiu badanych spraw była kilka razy rozpatrywana przez organy podatkowe i sądy, z tego dwukrotnie przez Urząd Celny w Ciechanowie, trzykrotnie przez Izbę Celną w Warszawie, dwukrotnie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie i do dnia przeprowadzenia badań kontrolnych nie została zakończona. Dotyczyła określenia zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego gazu płynnego propan-butan za poszczególne okresy rozliczeniowe 2004 r. W pierwszym wyroku WSA z dnia 21.07.2011 r. Sąd wskazał, że należało umorzyć postępowanie, ze względu na okres przedawnienia wynikający z art. 70 § 1 O.p., w części dotyczącej poszczególnych miesięcy od stycznia do listopada 2004 r., natomiast w zakresie pozostałej części określającej wysokość podatku tj. za grudzień 2004 r. organ odwoławczy powinien przekazać sprawę organowi pierwszej instancji celem dokonania wymiaru uzupełniającego na podstawie art. 230 § 1 O.p. Dyrektor Izby Celnej, po trwającym ponad rok postępowaniu odwoławczym wydał decyzję, którą uchylił decyzje Naczelnika Urzędu Celnego w Ciechanowie za okresy rozliczeniowe: czerwiec, sierpień, wrzesień, październik i listopad 2004 r. i umorzył postępowanie w sprawie oraz utrzymał w mocy decyzję za okres rozliczeniowy grudzień 2004 r. Wyrokiem z dnia 02.07.2013 r. WSA w Warszawie uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Ciechanowie z dnia 3 grudnia 2009 r. zmienioną decyzją tego organu z dnia 3 grudnia 2012 r. z uwagi na naruszenie przepisu prawa materialnego (art. 70 § 1 O.p.). Zdaniem Sądu zaskarżona decyzja, podobnie jak decyzja I instancji oraz decyzja uzupełniająca z dnia 3 grudnia 2012 r., została wydana w stosunku do zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu z dniem 5 lutego 2012 r. Ze względu na uchylenie decyzji i przedawnienie zobowiązania Izba Celna była zobowiązana do dokonania zwrotów kwot wpłaconych na poczet zaskarżonych decyzji w łącznej kwocie 105.138 zł wraz z oprocentowaniem.

(dowód: akta kontroli str. 390-521)

Analiza ośmiu spraw zakończonych wyrokami niekorzystnymi dla Dyrektora Izby wykazała, że przyczyny uchylecia decyzji Dyrektora Izby Celnej w Warszawie były różnorodne i dotyczyły zarówno naruszenia przepisów prawa materialnego jak i przepisów postępowania w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy. W poszczególnych sprawach objętych badaniem przyczyną uchylecia decyzji przez sąd było:

- 1) naruszenie przepisów art. 122 i art. 187 § 1 O.p., tj. zasady prawdy obiektywnej oraz obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego;
- 2) naruszenie art. 122, art. 180 i 187 O.p., w związku nierozpatrzeniem w wyczerpujący sposób całości zgromadzonego materiału dowodowego oraz przekroczeniem zakresu oceny dowodów poprzez bezpodstawne i nieuzasadnione przyjęcie, iż błędna taryfikacja towarów obejmowanych procedurą dopuszczenia do obrotu nastąpiła wskutek czynu podlegającego postępowaniu karnemu;
- 3) naruszenie art. 233 § 1 O.p. poprzez wydanie przez organ odwoławczy rozstrzygnięcia niemieszczącego się w granicach rozstrzygnięć przewidzianych tym przepisem, tj. utrzymanie zaskarżonej decyzji w mocy i jednocześnie wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego w kwocie odmiennej od określonej w decyzji organu pierwszej instancji;

- 4) naruszenie art. 70 § 1 O.p. poprzez wydanie zaskarżonej decyzji w stosunku do zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu;
- 5) naruszenie art. 70 § 4 O.p. i art. 70 § 6 pkt 1 O.p. oraz art. 170 p.p.s.a.; w ocenie Sądu organ podatkowy błędnie przyjął, iż do przerwania biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 O.p. wystarczające jest zastosowanie środka egzekucyjnego przed upływem terminu przedawnienia, natomiast powiadomienie o jego zastosowaniu może nastąpić po terminie przedawnienia; w uzasadnieniu Sąd powołał uchwałę NSA w dnia 3 czerwca 2013 r., sygn. akt I FSP 6/12, którą NSA przesądził, że zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 O.p. w brzmieniu wiążącym od dnia 01.09.2005 r., gdy zawiadomienie podatnika o jego zastosowaniu nastąpi przed upływem terminu przedawnienia; ponadto Dyrektor Izby Celnej błędnie przyjął, iż doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia wobec przedstawienia pełnomocnikowi skarżącej zarzutów popełnienia przestępstw skarbowych, pomimo że postępowanie to dotyczyło innego podatnika; dodatkowo w ocenie sądu organ podatkowy naruszył art. 170 p.p.s.a. przyjmując w zaskarżonej decyzji za wiążące wskazania zawarte w wyroku sądu dotyczącym innego postępowania i innego podmiotu;
- 6) naruszenie art. 234 O.p., tj. zakazu orzekania na niekorzyść odwołującego się. Dyrektor Izby Celnej wydał decyzję pogarszającą sytuację skarżącego w stosunku do decyzji wydanej w pierwszej instancji, gdyż zwiększył kwotę do zapłaty z 4.334 zł na kwotę 5.371 zł., tym samym zwiększył finansowe obciążenie podatnika z tytułu podatku akcyzowego;
- 7) naruszenie art. 165b § 1 O.p. stanowiącego, iż w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli; oprócz przypadków przewidzianych w § 2 i 3, upływ tego terminu skutkuje przedawnieniem prawa do wszczęcia postępowania podatkowego; postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego zostało wydane przez Naczelnika Urzędu Celnego I w Warszawie i doręczone po terminie określonym w art. 165b § 1 O.p.; wartość przedmiotu sporu w tej sprawie wynosiła 4.696.931 zł; uchylene decyzji organów podatkowych przez sąd spowodowało konieczność zwrotu wyegzekwowanego podatku wraz z odsetkami i należnym oprocentowaniem w łącznej kwocie 9.039.018 zł; jak wyjaśnił Dyrektor Izby Celnej wobec dwóch osób zatrudnionych w Urzędzie Celnym I w Warszawie, odpowiedzialnych za nieterminowe wszczęcie postępowania podatkowego, prowadzone są postępowania dyscyplinarne mające na celu ustalenie, czy doszło do naruszenia obowiązków służbowych, jaki był zakres odpowiedzialności oraz ewentualny stopień zawinienia tych osób;
- 8) naruszenie art. 22 ust. 1 i 2 Dyrektywy Horyzontalnej<sup>8</sup>. Organ podatkowy odmówił podatnikowi zwrotu podatku akcyzowego na podstawie przepisu krajowego, tj. art. 82 ust.1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym<sup>9</sup>, który w ocenie Sądu jest sprzeczny z art. 22 ust. 2 Dyrektywy Horyzontalnej, gdyż zawęża krąg podmiotów uprawnionych do zwrotu podatku akcyzowego do podmiotów, które nabyły wyroby akcyzowe od podatnika podatku akcyzowego; wskazany przepis Dyrektywy Horyzontalnej nie zawiera w ogóle ograniczenia zwrotu podatku

<sup>8</sup> VI Dyrektywy, tj. Dyrektywy Rady 92/12/EWG, Dz. Urz. WE L 76 z 25.02.1992, z późn. zm.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.

ze względu na rodzaj podmiotu, od którego nastąpiło nabycie opodatkowanego wyrobu akcyzowego; z jego treści wynika, że zwrot akcyzy następuje, gdy wyrób będący przedmiotem wysyłki do innego państwa został opodatkowany w państwie wysyłki; w sytuacji niezgodności przepisu krajowego z przepisem Dyrektywy należało bezpośrednio zastosować przepis wspólnotowy, co wynika z zasady nadrzędności prawa wspólnotowego oraz z zasady bezpośredniego skutku tego prawa.

(dowód: akta kontroli str. 228-240, 269-290, 298-315, 343-344, 368-387, 390-393, 457-465, 524-548, 645-663, 987, 996-1001)

### **1.3. Wykonywanie orzeczeń sądów administracyjnych niekorzystnych dla Dyrektora Izby Celnej**

Spośród ośmiu zbadanych spraw, w których zapadły niekorzystne dla Dyrektora Izby Celnej orzeczenia sądów administracyjnych, uchylające decyzje tego organu, w sześciu przypadkach po wyroku sądu konieczne było ponowne przeprowadzenie przez Dyrektora Izby Celnej postępowania odwoławczego. W dwóch pozostałych sprawach nie wystąpiła taka konieczność z uwagi na uchylenie przez sąd decyzji organów obu instancji.

Postępowania odwoławcze w pięciu sprawach zakończonych do dnia przeprowadzenia czynności kontrolnych trwały od 33 dni do 9 miesięcy. Trzy sprawy zostały załatwione w terminie określonym w art. 139 § 3 O.p., tj. w ciągu dwóch miesięcy od wpływu prawomocnego orzeczenia sądu wraz z aktami sprawy. W dwóch sprawach termin ten został przekroczony i postępowania trwały dziewięć miesięcy i prawie trzy miesiące. Jedno postępowanie, pomimo upływu ponad pięciu miesięcy, nie zostało zakończone (na dzień badania), co było uzasadnione koniecznością przeprowadzania szeregu czynności dowodowych.

W sytuacjach, gdy postępowania trwały dłużej niż dwa miesiące przestrzegano obowiązku określonego w art. 140 O.p. – informowano podatnika o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie oraz o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy.

W prowadzonych po wyrokach sądów postępowaniach odwoławczych przestrzegano określonej w art. 153 p.p.s.a. zasady związania oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu sądu.

(dowód: akta kontroli str. 226-290, 298-322, 343-465, 524-641, 645-727)

W czterech spośród ośmiu badanych spraw bezpośrednio po wyroku sądu lub po wydaniu decyzji w postępowaniu odwoławczym przez Dyrektora Izby Celnej Izba Celna była zobowiązana dokonać zwrotu podatku lub nadpłaty podatnikowi. W pozostałych czterech sprawach konieczność taka nie wystąpiła z uwagi na brak wpłat na poczet zobowiązania (trzy przypadki) bądź niedoręczenie przez WSA, do dnia rozpoczęcia kontroli NIK, orzeczenia z klauzulą prawomocności. W sprawach, w których powstał obowiązek zwrotu podatku:

- w jednym przypadku nadpłatę w kwocie 7.664.812 zł wraz z należnym oprocentowaniem zwrócono w terminie określonym w art. 77 § 1 pkt 1 lit. b) O.p., tj. w terminie 30 dni od dnia wydania przez Dyrektora Izby Celnej decyzji o uchyleniu decyzji naczelnika urzędu celnego określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- w jednym przypadku dokonano zwrotu podatku w kwocie 168.177 zł wraz z należnym oprocentowaniem w ciągu siedmiu dni od dnia wydania przez Dyrektora Izby Celnej decyzji ustalającej kwotę zwrotu podatku akcyzowego,

- w pozostałych dwóch sprawach nie dokonano zwrotu nadpłaty albo wypłata środków przez Izbę Celną nastąpiła z opóźnieniem w stosunku do terminów wynikających z art. 77 O.p.

(dowód: akta kontroli str. 226-230, 268, 298-300, 320-342, 390-394, 456-518, 648-834, 909-939, 967-972)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

W dwóch spośród sześciu badanych postępowań odwoławczych stwierdzono naruszenie art. 139 § 3 O.p., zgodnie z którym załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy:

Prawomocny wyrok WSA w Warszawie (sygn. akt III SA/Wa 733/11), po oddaleniu przez NSA skargi kasacyjnej wniesionej przez Dyrektora Izby Celnej w Warszawie, wpłynął do Izby Celnej wraz z aktami sprawy w dniu 07.08.2013 r. Wyrokiem tym WSA uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Celnej z dnia 17.12.2010 r. utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Pruszkowie z dnia 07.08.2009 r. Decyzją tą Naczelnik Urzędu określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży samochodów osobowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium w kraju za okresy rozliczeniowe od czerwca 2005 r. do kwietnia 2007 r. w łącznej kwocie 185.587 zł.

Po wyroku sądu Dyrektor Izby Celnej był zobowiązany ponownie przeprowadzić postępowanie odwoławcze. Dopiero po upływie pięciu miesięcy od wpływu akt sprawy z sądu podjęto pierwszą czynność dowodową w ramach postępowania, a kolejną czynność - po upływie następnych dwóch miesięcy. Postępowanie odwoławcze trwało łącznie dziewięć miesięcy i zostało zakończone wydaniem w dniu 14.05.2014 r. decyzji, którą Dyrektor Izby Celnej: uchylił w całości decyzje organu podatkowego pierwszej instancji i umorzył postępowanie w sprawie za okresy rozliczeniowe od czerwca do listopada 2005 r. i za kwiecień 2007 r. oraz uchylił zaskarżone decyzje w całości i orzekł co do istoty sprawy, tj. określił zobowiązania podatkowe w podatku akcyzowym za okresy rozliczeniowe od grudnia 2005 r. do marca 2007 r. w łącznej kwocie 94.432 zł.

(dowód: akta kontroli str. 524-641)

Naczelnik Wydziału Akcyzy i Gier wyjaśnił, że przyczyną opóźnienia w prowadzeniu postępowania odwoławczego była konieczność wnikliwej analizy dowodów zebranych w obszernych, bo liczących 4.010 kart, aktach sprawy oraz znaczna liczba spraw o złożonym stanie faktycznym i prawnym, przydzielonych do załatwienia funkcjonariuszce prowadzącej sprawę.

(dowód: akta kontroli str. 942, 951-952)

Prawomocny wyrok WSA w Warszawie (sygn. akt III SA/Wa 1625/11), wpłynął do Izby Celnej wraz z aktami sprawy w dniu 14.06.2013 r. Wyrokiem tym WSA uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Celnej z dnia 29.03.2011 r. utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Pruszkowie z dnia 26.05.2010 r. Decyzją tą Naczelnik Urzędu odmówił zwrotu podatku akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej wyrobów akcyzowych zharmonizowanych w wysokości 168.177 zł, wnioskowanego przez podatnika w piśmie z dnia 05.05.2009 r.

Po wyroku sądu sprawa wymagała ponownego przeprowadzenia postępowania odwoławczego przez Dyrektora Izby Celnej. Po upływie dwóch miesięcy od wpływu akt sprawy z sądu postępowanie zostało przedłużone o trzy miesiące, tj. do dnia 14.11.2013 r. (w postanowieniu błędnie podano rok 2012), pomimo że w sprawie nie podejmowano żadnych czynności dowodowych. Jako przyczynę niezakończenia sprawy w terminie podano konieczność dokonania analizy przesłanek

warunkujących wysokość zwrotu podatku akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej. Decyzję wydano w dniu 10.09.2013 r., tj. 15 dni po wpływie ponaglenia do Ministra Finansów, złożonego w trybie art. 141 O.p., na niezłatwienie sprawy w terminie. Materiał zgromadzony na wcześniejszych etapach postępowania okazał się wystarczający do wydania decyzji. Decyzją tą Dyrektor Izby Celnej uchylił w całości decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Pruszkowie i w tym zakresie orzekł co do istoty sprawy, tj. ustalił kwotę zwrotu podatku akcyzowego w wysokości 168.177 zł. Postępowanie odwoławcze trwało blisko trzy miesiące.

Skutkiem opóźnień w prowadzeniu postępowania odwoławczego był późniejszy zwrot podatku wnioskowanego przez podatnika i związana z tym konieczność wypłaty wyższych odsetek. Łącznie wypłacono odsetki w kwocie 71.547 zł. Gdyby sprawa została załatwiona w terminie dwóch miesięcy, wypłacone odsetki byłyby o 1.244 zł niższe.

(dowód: akta kontroli str. 228-268, 927, 1225, 1229)

Naczelnik Wydziału Akcyzy i Gier wyjaśnił, że sprawa wymagała dokonania analizy przesłanek warunkujących wysokość zwrotu podatku akcyzowego z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej, które nie były badane wcześniej przez organy podatkowe. Naczelnik poinformował, że funkcjonariuszka, której przydzielono sprawę miała w 2013 r. w swoim referacie 177 spraw podatkowych, w tym sprawy zagrożone przedawnieniem oraz skargi podatników na decyzje, które należało załatwić w pierwszej kolejności.

Ponadto Naczelnik wyjaśnił, że na terminowość prowadzonych postępowań istotny wpływ miała liczba spraw wpływających do Wydziału. W 2011 r. wpłynęło 4.667 spraw do załatwienia łącznie w pierwszej i drugiej instancji. Liczba wpływających wpraw wzrosła do 5.708 w 2013 r., zaś w okresie od stycznia do września 2014 r. wyniosła 6.600. W 2013 r. średnio na jednego pracownika merytorycznego przypadało 190 spraw do załatwienia, a w pierwszych trzech kwartałach 2014 r. liczba ta wyniosła 194.

(dowód: akta kontroli str. 943-947, 954-955)

Minister Finansów uznał ponaglenie złożone przez podatnika za nieuzasadnione, wskazując, że przepisy nie ustalają granic przedłużania postępowania, a ustawodawca nie określił kryteriów, jakimi powinien kierować się organ podatkowy przy wyznaczaniu nowego terminu załatwienia sprawy. Minister podkreślił, że zasada szybkości działania organów podatkowych nie może być realizowana kosztem spoczywającego na organach obowiązku wnikliwego i rzetelnego rozpatrzenia sprawy.<sup>10</sup>

(dowód: akta kontroli str. 963-965)

W dwóch spośród czterech zbadanych spraw wymagających dokonania zwrotu nadpłaconego podatku w związku z uchyleniem decyzji organów podatkowych, nie dokonano zwrotu nadpłaty albo zwrot podatku przez Izbę Celną nastąpił z opóźnieniem w stosunku do terminów wynikających z art. 77 O.p.:

W dniu 09.01.2014 r. wpłynął do Izby Celnej prawomocny wyrok WSA w Warszawie (sygn. akt V SA/Wa 1556/13) wraz z aktami sprawy. Wyrokiem tym WSA w Warszawie uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Celnej z dnia 21.04.2010 r. utrzymującą w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie z dnia 12.03.2009 r. Decyzją tą Dyrektor UKS określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące 2003 r. (od stycznia do grudnia) w łącznej kwocie 118.475 zł. Według UKS podatnik zaniżył deklarowany podatek akcyzowy o 78.479 zł. W związku z wyrokiem sądu Dyrektor Izby Celnej był

<sup>10</sup> Sprawa została omówiona na str. 16.

zobowiązany ponownie przeprowadzić postępowanie odwoławcze. W jego rezultacie Dyrektor Izby Celnej decyzją z dnia 28.02.2014 r. (doręczoną w dniu 24.03.2014 r.) uchylił w całości decyzję organu podatkowego pierwszej instancji i sprawę przekazał do ponownego rozpatrzenia przez ten organ.

(dowód: akta kontroli str. 648-663)

Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 1 lit. b) O.p. nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji. Wyjątek od tej zasady został określony w art. 77 § 3 O.p., który stanowi, że w przypadku uchylenia decyzji, jeżeli następnie, w terminie trzech miesięcy od dnia uchylenia przez organ podatkowy zostanie wydana decyzja w tej samej sprawie, nadpłata, którą stanowi różnica między podatkiem wpłaconym a podatkiem wynikającym z tej decyzji, podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania nowej decyzji. W przypadku niewydania nowej decyzji w terminie trzech miesięcy nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki, o czym stanowi art. 77 § 4 O.p.

W drodze egzekucji administracyjnej na poczet zobowiązania w podatku akcyzowym za poszczególne miesiące 2003 r., w okresie od 06.01.2009 r. do 03.10.2010 r. ściągnięto łącznie 84.774,20 zł, z tego na koszty postępowania egzekucyjnego zarachowano 8.318,80 zł, na należność główną – 43.011,80 zł, na odsetki za zwłokę – 33.443,60 zł. Nadpłata nie została zwrócona podatnikowi, pomimo że, po uchyleniu decyzji organu podatkowego pierwszej instancji przez Dyrektora Izby Celnej decyzją z dnia 28.02.2014 r., w terminie trzech miesięcy nie została wydana decyzja w tej samej sprawie. Decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana w dniu 10.09.2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 668-682, 732-822, 909-915)

Dyrektor Izby Celnej wyjaśnił, że powodem niedokonania zwrotu nadpłaty było oczekiwanie na ponowne wydanie przez UKS decyzji określającej zobowiązanie oraz okoliczności sprawy (zabezpieczenie na majątku podatnika, niewykonanie decyzji organu podatkowego) wskazujące na wysokie ryzyko, że w przypadku dokonania zwrotu nadpłaty i ponownego określenia zobowiązania, zobowiązanie to nie zostanie przez podatnika dobrowolnie uiszczone.

(Dowód: akta kontroli str. 1212-1213, 1217-1219)

W sprawie dwukrotnie rozpatrywanej przez WSA (sygn. akt III SA/Wa 2968/10 i V SA/Wa 709/13), w wyniku uchylania decyzji organu pierwszej instancji przez Dyrektora Izby Celnej, a następnie przez WSA, powstała konieczność zwrotu nadpłaty w podatku akcyzowym za okresy rozliczeniowe czerwiec, sierpień, wrzesień, październik i listopad 2004 r. w kwocie 86.404 zł oraz za grudzień 2004 r. – w kwocie 18.125 zł, wraz z należnym oprocentowaniem. Zwrotu dokonano z naruszeniem przepisów art. 77 O.p., a część nadpłaty w kwocie 1.875 zł została zwrócona dopiero w trakcie kontroli NIK, tj. 12 listopada 2014 r.

Wyrokiem z dnia 21.07.2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2968/10, WSA w Warszawie uchylił decyzję Dyrektora Izby Celnej z dnia 06.09.2010 r. częściowo utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Ciechanowie z dnia 03.12.2009 r. Decyzją tą Naczelnik Urzędu określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za czerwiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad i grudzień 2004 r. w łącznej wysokości 181.912 zł, tj. w kwocie o 68.146 zł wyższej od zadeklarowanej przez podatnika. Po wyroku sądu sprawa wymagała ponownego rozpatrzenia przez Dyrektora Izby Celnej. Po ponownym przeprowadzeniu postępowania odwoławczego Dyrektor Izby decyzją z dnia 21.12.2012 r. uchylił decyzję organu

podatkowego pierwszej instancji i umorzył postępowanie podatkowe za okresy rozliczeniowe czerwiec, sierpień, wrzesień, październik i listopad 2004 r.

Na poczet zobowiązania określonego decyzją Naczelnika Urzędu Celnego w Ciechanowie za miesiące czerwiec, sierpień, wrzesień, październik i listopad 2004 r. w dniu 16.12.2009 r. podatnik dokonał wpłat w łącznej kwocie 86.404 zł, z czego na należność główną zaliczono 56.755 zł, na odsetki – 29.649 zł.

Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 1 lit. b) O.p. nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji. Zgodnie z tym przepisem nadpłata w kwocie 86.404 zł powinna zostać zwrócona podatnikowi do dnia 21.01.2013 r. Nadpłata w kwocie 86.404 zł została przez Izbę Celną zwrócona, bez oprocentowania, w dniu 25.09.2013 r., tj. osiem miesięcy po terminie wynikającym z art. 77 § 1 pkt 1 lit. b) O.p. Ponadto, zgodnie z art. 78 § 1 O.p. nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Według art. 78 § 3 pkt 1 O.p. w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 lit. a-d oprocentowanie przysługuje od dnia powstania nadpłaty. Oprocentowanie w kwocie 40.357,00 zł zostało wypłacone w dniu 22.11.2013 r., tj. 10 miesięcy po terminie zwrotu nadpłaty i dwa miesiące po dokonaniu zwrotu nadpłaty, w związku z wnioskiem podatnika z dnia 04.10.2013 r. o wypłatę niezwróconej części nadpłaty oraz odsetek od nadpłaty.

(Dowód: akta kontroli str. 390-414, 435-455, 470-518, 970-971)

Dokonanie zwrotu nadpłaty po terminie określonym w przepisach prawa spowodowane było błędem (przeoczeniem) pracownika Wydziału Rozliczeń Cel i Podatków, który po otrzymaniu decyzji organu odwoławczego o uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji nie podjął czynności zmierzających do dokonania zwrotu nadpłaty.

(Dowód: akta kontroli str. 1213-1214, 1219)

W dniu 03.10.2013 r. do Izby Celnej w Warszawie wpłynął wyrok WSA w Warszawie z dnia 02.07.2013 r., sygn. akt V SA/Wa 709/13, którym Sąd uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby z dnia 21.12.2012 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Ciechanowie z dnia 3 grudnia 2009 r. Przyczyną uchylenia decyzji Dyrektora Izby Celnej przez Sąd było naruszenie przepisu prawa materialnego w postaci art. 70 § 1 O.p. Sąd stwierdził, że zaskarżona decyzja, podobnie jak decyzja organu pierwszej instancji oraz decyzja uzupełniająca z dnia 3 grudnia 2012 r., została wydana w stosunku do zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu z dniem 5 lutego 2012 r. Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 3 O.p. nadpłata podlega zwrotowi w terminie 14 dni od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. W opisanej sprawie prawomocne orzeczenie WSA wpłynęło do Izby Celnej w dniu 03.10.2013 r., a zatem nadpłata powinna zostać zwrócona do dnia 17.10.2013 r.

Na poczet zobowiązania za grudzień 2004 r. podatnik dokonał wpłaty w dniu 16.12.2009 r. w kwocie 16.859 zł, z tego na należność główną zaliczono 11.391 zł, na odsetki – 5.468 zł. Następnie, w dniu 11.12.2012 r. podatnik dokonał wpłaty w kwocie 1.875 zł, z tego na poczet należności głównej zaliczono 1.266 zł, na poczet odsetek – 609 zł.

W dniu 22.11.2013 r. Izba Celną dokonała zwrotu części nadpłaty, tj. kwoty 16.859 zł wraz z oprocentowaniem w kwocie 8.133 zł. Kwota ta została wypłacona 36 dni po terminie wynikającym z art. 77 § 1 pkt 3 O.p., w związku z wymienionym

wyżej wnioskiem podatnika z dnia 04.10.2014 r., który wpłynął do Izby Celnej w dniu 07.10.2013 r.

Ponadto kwota 1.875 zł zwrócona została wraz z oprocentowaniem (377 zł) w trakcie kontroli NIK, w dniu 12.11.2014 r.

(Dowód: akta kontroli str. 390-394, 456-521, 968, 971, 1221, 1223)

Jedną z przyczyn niedochowania terminu wynikającego z art. 77 § 1 pkt 3 O.p. było opóźnienie w przekazaniu kopii wyroku Sądu do Wydziału Rozliczeń Cel i Podatków przez Wydział Akcyzy i Gier, spowodowane nieobecnością pracownika, któremu przydzielono sprawę. Ponadto, jak wyjaśnił Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, wyrok Sądu w tej sprawie był nietypowy na tle innych orzeczeń wpływających do Izby Celnej, gdyż jednoznacznie wskazywał, że zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu. Z reguły sądy administracyjne poddając kontroli sądowej decyzje organów podatkowych nie formułują tak jednoznacznych ocen i wskazówek co do dalszego trybu postępowania, pozostawiając organom podatkowym pewną swobodę w orzekaniu z uwzględnieniem zaleceń sądu zawartych w wyroku. Wówczas zastosowanie znajduje art. 77 § 3 (lub 4) O.p., który przewiduje wydanie nowej decyzji i dłuższy termin na dokonanie zwrotu nadpłaty.

(Dowód: akta kontroli str. 941-942, 949-950, 962, 1215-1216, 1220-1223)

Opóźnienie zwrotu kwoty 1.875 zł Naczelnik Wydziału Rozliczeń Cel i Podatków tłumaczył brakiem wniosku podatnika o zwrot tej kwoty.

(Dowód: akta kontroli str. 968, 971)

Podatnik pominął tę kwotę we wniosku z dnia 04.10.2013 r., jednak obowiązek dokonania zwrotu w pełnej wysokości wynikał z art. 77 § 1 pkt 3 O.p.

#### **1.4. Przedsięwzięcia dla poprawy terminowości orzecznictwa**

Realizując wskazania z regionalnej narady kadry kierowniczej Służby Celnej, która odbyła się w kwietniu 2013 r., w Izbie Celnej w Warszawie przygotowano „*Program naprawczy dla pionów postępowania podległych urzędów celnych i pionu postępowania Izby Celnej w Warszawie*”. Celem programu była poprawa terminowości orzecznictwa w zakresie obsługowanego obrotu towarowego, akcyzy i gier. Program naprawczy zakładał zmniejszenie liczby spraw do załatwienia z lat poprzednich i poprawienie terminowości załatwiania spraw bieżących w okresie dwóch lat, tj. w latach 2013-2014. Jako miernik realizacji celu przyjęto „*Udział spraw załatwionych w drugiej instancji w stosunku do wpływu w danym okresie sprawozdawczym oraz pozostałych do rozpatrzenia z okresów poprzednich*”. Na 2013 r. zaplanowano wartość miernika na poziomie 71%, a na 2014 r. – 83%. Osiągnięcie zakładanych mierników miało przelożyć się na skrócenie czasu trwania postępowań odwoławczych.

W celu osiągnięcia zamierzonych wskaźników zmieniono organizację przydzielania spraw do załatwienia poprzez specjalizację poszczególnych osób. Przykładowo sprawy załatwiane formalnie, np. stwierdzenie uchybienia terminu do wniesienia odwołania, prowadzone są co do zasady przez jedną osobę. Z uwagi na szerokie spektrum załatwianych spraw specjalizacja pozwala na dobre zaznajomienie się funkcjonariuszy z poszczególnymi instytucjami prawnymi, co znacznie przyspiesza zakończenie wpływających spraw.

Kolejne działania dotyczą wzmocnienia kadrowego komórki akcyzy i gier w ramach pionu postępowania poprzez zwiększenie liczby osób prowadzących postępowania, np. przez czasowe oddelegowania i przeniesienia do pełnienia służby. Według stanu na koniec 2012 r. merytorycznym załatwianiem spraw w tej komórce zajmowało się

20 funkcjonariuszy i pracowników, a na koniec trzeciego kwartału 2014 r. liczba tych osób wzrosła do 34.

Według stanu na dzień 30.06.2013 r. wartość przyjętego miernika realizacji celu osiągnęła 48%, na koniec 2013 r. – 74%, a na dzień 30.06.2014 r. – 91%, tj. przekroczyła zaplanowane wielkości. W analizowanym okresie znacząco zmniejszyła się liczba spraw pozostałych do załatwienia (z poprzednich okresów) Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie jako organowi drugiej instancji, z 2,2 tys. spraw na początku 2013 r. do 0,4 tys. spraw według stanu na dzień 30.06.2014 r.

W tym samym okresie odnotowano wzrost liczby nowych spraw. W pierwszym półroczu 2013 r. wpłynęło 1,9 tys. spraw, w II półroczu 2013 r. – 2,5 tys. spraw, a w I półroczu 2014 r. – 3,1 tys. spraw. Wzrost ten spowodowany był zwiększeniem liczby wydawanych decyzji i postanowień przez naczelników urzędów celnych, w których również realizowany był program naprawczy. Jego efektem było zmniejszenie liczby spraw pozostałych do załatwienia przez naczelników urzędów celnych jako organów pierwszej instancji z 26,8 tys. według stanu na dzień 01.01.2013 r. do 3,6 tys. spraw na koniec I półrocza 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 946, 994-996, 1071-1115)

#### Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie pomimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność kontrolowanej jednostki w zakresie wykonywania wyroków sądów administracyjnych niekorzystnych dla Dyrektora Izby Celnej. Na ocenę tę znaczący wpływ miały podjęte działania naprawcze.

## **2. Postępowanie z wyrokami oddalającymi skargę podatnika (utrzymującymi w mocy decyzje dyrektora izby celnej).**

Opis stanu faktycznego

Badaniem objęto pięć spraw, w których zapadły korzystne dla Dyrektora Izby Celnej w Warszawie wyroki sądów administracyjnych, o łącznej wartości przedmiotu sporu 13.745,6 tys. zł, z tego dwa wyroki WSA i trzy wyroki NSA, które wpłynęły do Izby Celnej w okresie objętym kontrolą. Cztery wyroki dotyczyły określenia zobowiązań w podatku akcyzowym za poszczególne okresy rozliczeniowe z lat 2004-2006, a piąta sprawa – cła i podatku VAT od importu towarów, dokonanego w 2008 r.

(dowód: akta kontroli str. 855-858, 861-862, 870-873, 877-878, 903-904)

Jedna ze spraw była kilka razy rozpatrywana przez sądy i organy podatkowe, z tego jeden raz przez Naczelnika Urzędu Celnego I w Warszawie, dwukrotnie przez Dyrektora Izby Celnej w Warszawie, czterokrotnie przez WSA w Warszawie i trzykrotnie przez NSA. Dwukrotnie skargę kasacyjną składał Dyrektor Izby Celnej w Warszawie. Spór dotyczył wykładni przepisu § 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego<sup>11</sup>, przewidującego zwolnienie od akcyzy olejów napędowych i olejów opałowych wykorzystywanych do żeglugi. Interpretacji sądów podlegało pojęcie zużycia „na cele żeglugi” w odniesieniu do działalności podatnika polegającej na wydobywaniu kruszywa z dna rzeczno-jeziernego oraz zbiornika wodnego przy pomocy pogłębiarki. Pierwsza decyzja w sprawie została wydana w 2006 r. a ostateczne rozstrzygnięcie sądu, tj. wyrok NSA oddalający skargę podatnika, zapadło w 2013 r. Z wyroków sądowych wynika, że wykorzystanie oleju napędowego do wydobywania kruszywa z dna rzeczno-jeziernego, tj. do pogłębiania szlaku wodnego, mieściło się w pojęciu zużycia „na cele żeglugi” i korzystało ze zwolnienia od akcyzy, natomiast zwolnienie nie

<sup>11</sup> Dz. U. Nr 97, poz. 966 ze zm.

przysługiwało od oleju wykorzystanego do pracy pogłębiarki na zbiorniku wodnym, niezaliczanym do wód śródlądowych wymienionych w art. 1 ust. 1 ustawy o żegludze śródlądowej<sup>12</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 870-873)

W pozostałych czterech sprawach również wniesione zostały skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym:

- w trzech przypadkach przez podatnika,
- w jednym przypadku przez Dyrektora Izby Celnej, a następnie, po kolejnym wyroku WSA – przez podatnika.

Trzy skargi kasacyjne nie zostały rozpatrzone przez sąd do dnia przeprowadzenia czynności kontrolnych przez NIK, a w jednym przypadku skarga kasacyjna wniesiona przez podatnika została oddalona.

(dowód: akta kontroli str. 857-858, 861-862, 877-878, 903-904)

W trzech spośród pięciu badanych spraw podatnicy uregulowali zobowiązania w całości przed okresem objętym kontrolą.

W dwóch sprawach o łącznej wartości 10.207,2 tys. zł podjęto działania w celu wyegzekwowania należnego podatku. W pierwszym przypadku postępowanie egzekucyjne było poprzedzone postępowaniem zabezpieczającym. Działania w ramach postępowania zabezpieczającego, a następnie postępowania egzekucyjnego były podejmowane od 2008 r. W drugiej sprawie postępowanie egzekucyjne było wszczęte w 2007 r. Podjęte przez Izbę Celną czynności egzekucyjne polegały na zajęciu rachunków bankowych, wynagrodzeń i innych wierzytelności, spisaniu protokołów o stanie majątkowym, regularnym i wielokrotnym występowaniu do innych organów z wnioskami o udzielenie informacji dotyczących majątku i źródeł dochodu dłużników. W jednej sprawie Izba Celna wystąpiła z wnioskiem do właściwego urzędu skarbowego o przeprowadzenie egzekucji z udziałów w nieruchomościach, co jednak dotychczas nie doprowadziło do wyegzekwowania należności. W obu sprawach wyegzekwowano łącznie 127,3 tys. zł, a wpłaty zostały w całości zaliczone na poczet kosztów postępowania egzekucyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 855-939)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność w badanym obszarze.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o żegludze śródlądowej, Dz.U. z 2001 r. Nr 5, poz. 43 ze zm.

### **3. Ponaglenia kierowane przez podatników do Ministra Finansów na niezłatwienie sprawy w terminie oraz skargi na bezczynność organu do WSA. Odpowiedzialność porządkowa i dyscyplinarna pracowników za bezczynność lub opieszałość, odpowiedzialność za błędy na podstawie ustawy o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa<sup>13</sup>.**

Opis stanu faktycznego

W jednej sprawie, w której sąd uchylił decyzję Dyrektora Izby Celnej i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia podatek skorzystał z przysługującego mu, na podstawie art. 141 O.p., prawa wniesienia ponaglenia do Ministra Finansów na niezłatwienie sprawy w terminie przez Dyrektora Izby Celnej. Podatek zarzucił Dyrektorowi Izby Celnej, że po dwóch miesiącach od wpływu prawomocnego wyroku WSA w Warszawie wraz z aktami sprawy organ bezpodstawnie przedłużył postępowanie odwoławcze o trzy miesiące, pomimo że od dnia otrzymania prawomocnego wyroku (tj. od 14 czerwca 2013 r.) nie podjął żadnych działań mających na celu ustalenie istnienia przesłanek do zwrotu akcyzy, w szczególności nie wezwał Spółki do przedłożenia żadnych dodatkowych dokumentów czy wyjaśnień związanych z wnioskowanym zwrotem akcyzy. Postanowieniem z dnia 18.09.2013 r. Minister Finansów uznał ponaglenie za nieuzasadnione.

W ocenie NIK w powyższej sprawie doszło jednak do naruszenia art. 139 § 3 O.p., zgodnie z którym złatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy i zasady szybkości działania określonej w art. 125 O.p. Sprawa została złatwiona wkrótce po złożeniu przez podatnika ponaglenia, a materiał zgromadzony na wcześniejszych etapach postępowania okazał się wystarczający do wydania decyzji. Sprawa została omówiona na str. 9-10 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 212-221, 228-268)

W okresie objętym kontrolą w sprawach będących uprzednio przedmiotem orzekania przez sąd administracyjny nie wystąpiły przypadki:

- złożenia skargi na bezczynność organu (Dyrektora Izby Celnej) w trybie przepisu art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a.,
- wszczęcia przeciwko pracownikom/funkcjonariuszom Izby Celnej w Warszawie postępowania porządkowego lub dyscyplinarnego w oparciu o art. 142 O.p.,
- wszczęcia przeciwko pracownikom/funkcjonariuszom Izby Celnej w Warszawie postępowania w celu ustalenia odpowiedzialności za błędy na podstawie ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa.

(dowód: akta kontroli str. 218-221)

W dniu 12.11.2014 r. Dyrektor Izby Celnej zlecił wszczęcie postępowania wyjaśniającego mającego na celu zbadanie okoliczności nieterminowego wykonania obowiązków służbowych przez pracownika Wydziału Rozliczeń Cel i Podatków, w związku z nieprawidłowością polegającą na nieterminowym dokonaniu zwrotu nadpłaty, opisaną na str. 11-12 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 1219)

<sup>13</sup>Ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r., Dz. U. Nr 34, poz. 173.

#### **4. Koszty z tytułu odsetek zapłaconych w związku z opieszałym wykonaniem lub niewykonaniem wyroków sądów administracyjnych, wypłaconych odszkodowań oraz zasądzonych grzywien.**

Opis stanu faktycznego

W toku niniejszej kontroli w dwóch sprawach stwierdzono nieprawidłowości skutkujące wypłatą wyższego oprocentowania niż byłoby należne, gdyby sprawy zostały załatwione w terminach określonych w Ordynacji podatkowej. Nieprawidłowości te zostały opisane w punkcie pierwszym niniejszego wystąpienia pokontrolnego, na stronach 9-13.

W sprawie o sygn. akt III SA/Wa 2968/10 a następnie V SA/Wa 709/13, opisanej na str. 11-13, wystąpiły następujące opóźnienia w zwrocie nadpłat:

- kwota 86.404 zł została zwrócona 159 dni po terminie<sup>14</sup>, co skutkowało wypłatą odsetek o 4.351 zł wyższych niż byłyby należne w przypadku braku opóźnień w działaniu Izby Celnej;
- kwota 16.859 zł została zwrócona 36 dni po terminie, co skutkowało wypłatą odsetek o 166 zł wyższych niż byłyby należne w przypadku terminowego zwrotu nadpłaty,
- kwota 1.875 zł została zwrócona 391 dni po terminie, co skutkowało wypłatą odsetek o 197 zł wyższych niż byłyby należne w przypadku terminowego zwrotu nadpłaty.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>15</sup> niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, w tym obowiązku zwrotu podatku lub nadpłaty, którego skutkiem jest zapłata odsetek albo oprocentowanie tych należności stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W sprawie o sygn. akt III SA/Wa 1625/11, opisanej na str. 9-10, skutkiem opóźnień w prowadzeniu postępowania podatkowego był późniejszy zwrot podatku wnioskowanego przez podatnika i związana z tym konieczność wypłaty wyższych odsetek. Łącznie wypłacono odsetki w kwocie 71.547 zł. Gdyby sprawa została załatwiona w terminie dwóch miesięcy, wypłacone odsetki byłyby o 1.244 zł niższe.

Łącznie w związku z opóźnieniami w wymienionych sprawach wypłacono oprocentowanie w kwocie 5.958 zł, w tym 4.714 zł z tytułu nieterminowych zwrotów nadpłat.

(dowód: akta kontroli str. 268, 475, 1223-1229)

W okresie objętym kontrolą w sprawach będących uprzednio przedmiotem orzekania przez sąd administracyjny podatnicy nie występowali o odszkodowanie na podstawie art. 154 § 4 p.p.s.a., zgodnie z którym osobie która poniosła szkodę wskutek niewykonania orzeczenia sądu służy odszkodowanie na zasadach określonych w kodeksie cywilnym. Nie wystąpiły również przypadki kierowania przez podatników wniosków o ukaranie ani przypadki ukarania Dyrektora Izby Celnej grzywną na podstawie art. 154 § 1 i 6 p.p.s.a. w związku z niewykonaniem wyroku uwzględniającego skargę na bezczynność lub przewlekłe prowadzenia postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 219, 222)

<sup>14</sup> Uwzględniono okres 88 dni oczekiwania na wskazanie przez podatnika formy zwrotu nadpłaty i numeru rachunku bankowego, tj. okres od 21.06.2013 r. (data sporządzenia pisma do podatnika) do 16.09.2013 r. (data wpływu do Izby Celnej odpowiedzi podatnika), jako opóźnienia niezawinionego przez Izbę Celną,

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz. U. z 2013 r., poz. 168.

## IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>16</sup>, wnosi o:

- 1) kontynuowanie działań mających na celu poprawę terminowości załatwiania spraw w postępowaniu odwoławczym, w tym spraw po wyrokach sądów administracyjnych,
- 2) terminowe dokonywanie zwrotów nadpłat podatku w przypadku uchylecia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji,
- 3) poinformowanie NIK o wynikach postępowań dyscyplinarnych podjętych wobec funkcjonariuszy Urzędu Celnego I w Warszawie odpowiedzialnych za nieterminowe wszczęcie postępowania (str. 7 wystąpienia) oraz o wynikach postępowania wyjaśniającego podjętego wobec pracownika Izby Celnej w sprawie nieterminowego zwrotu nadpłaty (str. 11-12),
- 4) ustalenie osób odpowiedzialnych i podjęcie działań w celu pociągnięcia ich do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z wypłatą odsetek od nieterminowych zwrotów nadpłat oraz poinformowanie NIK o wyniku tych postępowań (str. 11-12 oraz 16-17 wystąpienia).

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

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

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

Warszawa, dnia            listopada 2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów

Kontroler  
Agnieszka Krasowska  
Główny specjalista kp.

Dyrektor  
Stanisław Jarosz

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

<sup>16</sup> Dz.U. z 2012 r., poz.82 ze zm.