



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Białymstoku

LBI.410.018.02.2022

Pan Maciej Fiłończuk
Naczelnik Podlaskiego Urzędu
Celno-Skarbowego w Białymstoku
ul. Octowa 2, 15-399 Białystok

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

*P/22/010 – Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów
Krajowej Administracji Skarbowej*

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku ¹ , ul. Octowa 2, 15-399 Białystok
Kierownik jednostki kontrolowanej	Insp. Maciej Fitończuk, Naczelnik PUCS od 1 marca 2017 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych. 2. Postępowania podatkowe.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Białymstoku
Kontrolerzy	Tomasz Pomian, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBI/111/2022 z 8 września 2022 r. Joanna Muszyńska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBI/115/2022 z 15 września 2022 r. Mariusz Lenkiewicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBI/120/2022 z 3 października 2022 r. (akta kontroli str. 1-4)

¹ Dalej: „PUCS” lub „Urząd”.

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623. Ustawa zwana dalej „ustawą o NIK”.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA	Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia realizowanie przez PUCS zadań w zakresie prawidłowości i skuteczności prowadzenia kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczania podatków oraz postępowań podatkowych.
Uzasadnienie oceny ogólnej	<p>Poddane analizie kontrole celno-skarbowe dotyczące prawidłowości rozliczeń podatkowych prowadzono zgodnie z zasadami wynikającymi z <i>ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej</i>⁴. W okresie objętym kontrolą zakończono 276 kontroli, a łączna kwota ustaleń wyniosła 1.151.833 tys. zł, z czego znaczącą większość (85%) stanowiły ustalenia w zakresie podatku od towarów i usług. Prowadząc czynności kontrolne pracownicy Urzędu prawidłowo i rzetelnie dokumentowali ich przebieg, a opracowane wyniki kontroli były spójne ze zgromadzonymi dowodami i zgodne z wymogami ustawy o KAS. Termin zakończenia kontroli najczęściej przedłużano ze względu na ich skomplikowany charakter oraz konieczność zgromadzenia i przeanalizowania obszernego materiału dowodowego, o czym w każdym przypadku zawiadamiano kontrolowanego podając przyczyny przedłużenia i wskazując nowy termin jej zakończenia. W PUCS osiągnięto zaplanowane wartości 11 badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku⁵ i dotyczących prowadzenia kontroli celno-skarbowych, a miernik wyznaczony na 2021 rok odnoszący się do realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r. nie został osiągnięty z przyczyn niezależnych od Urzędu. Naczelnik PUCS oprócz realizacji wskaźników założonych przez Dyrektora IAS, we własnym zakresie monitorował też skuteczność funkcjonowania pionu kontroli celno-skarbowej.</p> <p>Analizowane postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami <i>ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa</i>⁶. Osiągnięto wszystkie wyznaczone przez Dyrektora IAS wartości mierników w zakresie jakości orzecznictwa oraz decyzji uchylanych przez WSA. Poprawiła się jakość decyzji PUCS wydanych w pierwszej instancji w odniesieniu do 2019 roku. Chociaż jakość decyzji wydanych w drugiej instancji pogorszyła się w 2020 roku w odniesieniu do 2019 roku to jednak następnie poprawiła w 2021 roku i zbliżyła do poziomu z 2019 roku.</p> <p>W Urzędzie analizowano sytuację majątkową podatników w zakresie wystąpienia przesłanek uzasadniających dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Decyzje w tym zakresie były wydawane w przypadkach istnienia uzasadnionej obawy, że zobowiązania podatkowe nie zostaną wykonane.</p>

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁷ kontrolowanej działalności

OBSZAR	1. Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych
Opis stanu faktycznego	<p>1.1. Dyrektor IAS, na podstawie zarządzeń Szefa Krajowej Administracji Skarbowej⁸, wyznaczył dla PUCS na lata 2020-2022 kierunki, a także cele oraz mierniki stopnia ich realizacji. Analiza poszczególnych mierników dotyczących prowadzenia kontroli celno-skarbowych oraz zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych wykazała, że z ośmiu celów mierzonych 12 miernikami nie w pełni zrealizowany został jedynie jeden (z dwóch) celów określonych na 2021 rok, tj. <i>poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS</i>, którego stopień realizacji mierzony był m.in. wskaźnikiem <i>sprawność realizacji postępowań</i></p>

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm. Ustawa zwana dalej „ustawą o KAS”.

⁵ Dalej: Dyrektor IAS.

⁶ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm. Ustawa zwana dalej „Ordynacją podatkową”.

⁷ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁸ Zarządzenia: Nr 73 z 20 grudnia 2019 r. w sprawie określenia kierunków i rozwoju KAS na rok 2020, Nr 135 z 30 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2021, Nr 67 z 29 grudnia 2021 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2022.

kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r. kontroli celno-skarbowych i podatkowych⁹. Wartość tego wskaźnika osiągnięta w 2021 roku (57,14%) była niższa od oczekiwanej (90%) z przyczyn, jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, niezależnych od Pionu Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki, a wynikających z przejścia trzech kontroli PUCS do prowadzenia przez Szefa KAS. Naczelnik dodał, że *nieskończone trzy sprawy zostały przekazane, zgodnie z przepisem art. 119g ustawy Ordynacja podatkowa, do prowadzenia przez Szefa KAS i na dzień 31 grudnia 2021 r. nie zostały w tych sprawach wydane decyzje. Z uwagi na obowiązujące przepisy prawa, Naczelnik PUCS nie był umocowany do zakończenia tych spraw. W przypadku nieuwzględnienia tych danych, miernik realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r. kontroli celno-skarbowych i podatkowych zostałby zrealizowany i wyniósłby 100%*.

Pozostałe mierniki stopnia osiągnięcia zakładanych celów zostały przez PUCS zrealizowane:

- W 2020 roku dla czterech celów wyznaczonych dla Urzędu¹⁰ osiągnięto zaplanowane wartości wszystkich czterech mierników, w tym: [1] przeprowadzono cztery kontrole celno-skarbowe w zakresie cen transferowych (planowano wartość: ≥ 4 kontrole); [2] osiągnięto 100% skuteczność kontroli celno-skarbowych w podmiotach kluczowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (planowano wartość: $\geq 80\%$); [3] osiągnięto blisko 90% odsetek kontroli pozytywnych¹¹ w ogólnej liczbie kontroli zakończonych w 2020 roku (planowana wartość: $> 78\%$) oraz [4] osiągnięto blisko 92% udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK¹² na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania ich przekazania (planowano wartość: $> 60\%$).
- W 2021 roku dla dwóch celów wyznaczonych dla Urzędu¹³ osiągnięto zaplanowane wartości trzech (z czterech¹⁴) mierników, w tym: [1] osiągnięto niemal 89% skuteczność¹⁵ kontroli dotyczących podatków (planowano wartość: $> 83\%$); [2] osiągnięto 100% skuteczność kontroli celno-skarbowych w podmiotach kluczowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (planowano wartość: $\geq 80\%$); [3] przeprowadzono pięć kontroli celno-skarbowych w zakresie cen transferowych (planowano wartość: ≥ 3 kontrole).
- W pierwszym półroczu 2022 roku dla dwóch celów wyznaczonych dla Urzędu¹⁶ osiągnięto zaplanowane wartości wszystkich czterech mierników, w tym: [1] przeprowadzono osiem kontroli celno-skarbowe w zakresie cen transferowych (planowano wartość: ≥ 2 kontrole); [2] osiągnięto ponad 89% skuteczność¹⁷ kontroli dotyczących podatków (planowano wartość: $> 84\%$); [3] przeprowadzono 82 kontrole dotyczące podatków (planowana wartość: ≥ 80 kontrole) oraz [4] przeprowadzono trzy kontrole podatkowe, w stosunku do podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸ (planowano wartość: ≥ 1 kontrola). (akta kontroli str. 5-40)

⁹ Celem pomiaru tego miernika było wskazanie na postępowania kontrolne wszczęte w trybie ustawy o kontroli skarbowej. W związku z utworzeniem KAS i zniesieniem kontroli skarbowej z dniem 1 marca 2017 r., po tej dacie, brak jest możliwości prawnych wszczynania postępowań kontrolnych. (...) Celem miernika było ograniczenie wszystkich kontroli długotrwałych (trwających powyżej trzech lat) prowadzonych przez jednostki organizacyjne KAS.

¹⁰ Cele na 2020 r.: [1] zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej; [2] poprawa skuteczności zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych; [3] efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych; [4] wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych.

¹¹ Za kontrole pozytywne w 2020 roku uznawano wszystkie kontrole z ustaleniami podatkowymi na poziomie wyższym niż 3 tys. zł.

¹² Jednolity Plik Kontrolny.

¹³ Cele na 2021 r.: [1] wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS; [2] poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS.

¹⁴ Nieosiągnięcie zaplanowanej wartości miernika *sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r. kontroli celno-skarbowych i podatkowych* wynikała z przyczyn niezależnych od PUCS, co opisano w pierwszym akapicie pkt 1.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁵ Za kontrole skuteczne w 2021 roku uznano kontrole z ustaleniami na poziomie wyższym niż 3 tys. zł.

¹⁶ Cele na 2022 r.: [1] wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS; [2] poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS.

¹⁷ Za kontrole skuteczne w 2021 roku uznano wszystkie kontrole z ustaleniami podatkowymi na poziomie wyższym niż 3 tys. zł (tak jak w latach 2020-2021) lub obniżeniem straty podatkowej co najmniej o kwotę 15 tys. zł.

¹⁸ Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm.

Szczegółowa analiza mierników osiąganych przez PUCS w latach 2020-2022 w zestawieniu z celami, których stopień osiągnięcia miały mierzyć oraz *Szczegółowymi opisami konstrukcji mierników/wskaźników*¹⁹ wykazała zmienność w obszarze niektórych nazw lub sposobów obliczania poszczególnych wskaźników. Ustalono m.in., że:

- do 2021 roku za tzw. kontrole pozytywne (skuteczne) uznawano kontrole z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł, natomiast od 2022 roku takie z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł lub obniżeniem straty podatkowej co najmniej o kwotę 15 tys. zł;
- do 2021 roku miernik określający cel *wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS* brzmiał *skuteczność kontroli dotyczących podatków*, a od 2022 roku – *efektywność kontroli dotyczących podatków* pomimo, iż przy sposobie jego obliczania nie brano pod uwagę nakładów finansowych na prowadzenie postępowań kontrolnych;
- miernik *efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych* od 2021 roku mierzony jest w liczbach tego typu kontroli zakończonych w danym okresie sprawozdawczym bez uzależniania go od skuteczności danej kontroli (np. osiągnięcia efektu finansowego) lub jej efektywności (relacja efekty/nakłady na prowadzenie kontroli w zakresie cen transferowych). (akta kontroli str. 5-40)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *Proces tworzenia mierników odbywa się centralnie, na poziomie Ministerstwa Finansów. W procesie tym uczestniczą przedstawiciele poszczególnych departamentów, w tym również nadzorujących pracę urzędów celno-skarbowych. Mierniki nie są ustalane na poziomie PUCS i IAS w Białymstoku. Ustalone centralnie mierniki stanowią podstawę do opracowania planu działalności poszczególnych izb administracji skarbowej i kaskadowane są do urzędów celno-skarbowych i podległych urzędów skarbowych. Na poziomie lokalnym wnoszone są jedynie uwagi co do wysokości i konstrukcji samych mierników.*

Naczelnik Urzędu wyjaśnił też, że (...) *z punktu widzenia efektywnego zarządzania jednostką, analiza wykonania określonych dla PUCS w Białymstoku poszczególnych mierników, pomimo zmienności ich obliczania na przestrzeni lat 2020-2022, pozwala na konstruktywne wyciąganie wniosków przez kadrę zarządzającą PUCS, w tym również w kontekście analizy porównawczej poszczególnych mierników, która de facto jest dokonywana cyklicznie w okresach półrocznych i rocznych. Naczelnik PUCS dodał, że analiza mierników ustalanych na poszczególne lata przez Ministerstwo Finansów jest tylko jednym z wielu elementów składających się na proces zarządzania przez Naczelnika PUCS. Poza analizą ww. mierników, prowadzony jest cykliczny monitoring innych wskaźników w zakresie wyników kontroli, takich jak: wartość wpłat z przeprowadzonych kontroli czy suma ustaleń wynikających z przeprowadzonych kontroli, etc. Dane za poszczególne okresy analizowane są w odniesieniu do porównywalnych danych z okresów wcześniejszych, co pozwala na właściwe określenie trendów w zakresie faktycznej skuteczności i efektywności realizowania w PUCS w Białymstoku kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych.*

Z przykładowych danych przekazanych przez Naczelnika PUCS w uzupełnieniu złożonych wyjaśnień wynika m.in., że w 2021 roku w porównaniu z rokiem 2020 o blisko 13% zwiększyły się wpływy finansowe wynikające z przeprowadzonych kontroli (z 100.439,5 tys. zł w 2020 roku do 113.140,5 tys. zł w 2021 roku) oraz o blisko 2% zwiększyła się liczba zakończonych kontroli celno-skarbowych i postępowań kontrolnych w zakresie podatków (ze 105 w 2020 roku do 107 w 2021 roku). W pierwszej połowie 2022 roku w porównaniu z analogicznym okresem 2021 roku wpływy finansowe zwiększyły się o niespełna 19% (z 65.928,8 tys. zł do 78.162,3 tys. zł), a liczba zakończonych kontroli zwiększyła się o 24% (z 66 w pierwszej połowie 2021 roku do 82 – w okresie od stycznia do końca czerwca 2022 roku). Szerzej analizę skuteczności przeprowadzanych kontroli opisano w dalszej części wystąpienia pokontrolnego, w pkt 1.2 i 1.3. (akta kontroli str. 5-40, 88-92)

¹⁹ Dokument określający szczegółowe wytyczne dotyczące obliczania wartości mierników.

1.2. W latach 2020-2022 (I półrocze) zakończono 276 kontroli celno-skarbowych w zakresie prawidłowości realizowanych przez podatników rozliczeń podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa, w tym 31 kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (11%) oraz 202 w zakresie podatku od towarów i usług (73%), z czego osiem kontroli dotyczyło zwrotu podatku od towarów i usług. W 2021 roku zakończono łącznie 107 kontroli w zakresie prawidłowości realizowanych przez podatników rozliczeń podatkowych, co stanowiło wzrost o 23% w porównaniu do liczby kontroli zakończonych w 2020 roku (87 kontroli) i o 7% w stosunku do kontroli zakończonych w 2019 roku (100). Od stycznia do czerwca 2022 roku zakończono natomiast 82 kontrole, tj. o 24% więcej niż w analogicznym okresie 2021 roku, co wskazuje na stały rosnący od 2020 roku trend przeprowadzanych i kończonych w PUCS kontroli dotyczących tego zagadnienia. Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu *Analiza zakończonych kontroli w latach 2020, 2021 i I półrocze 2022 roku wskazuje na wzrost kończonych w PUCS kontroli w zakresie prawidłowości realizowanych przez podatników rozliczeń podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa. (...) na podstawie przedstawionych danych można jednak wskazać wzrostowy trend liczby zakończonych kontroli w 2022 r., na co mogą mieć wpływ następujące czynniki: [1] odpowiednie typowanie podmiotów do kontroli, [2] krótsze okresy rozliczeniowe w podatku od towarów i usług poddane kontroli, co znacznie skraca czas jej trwania oraz [3] wykorzystywanie w procesie kontrolnym narzędzi informatycznych.*

W latach 2020-2022 (do 30 czerwca) w ramach kontroli celno-skarbowych dokonano ustaleń podatkowych na łączną kwotę 1.151.833 tys. zł²⁰, w tym 42.129 tys. zł w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (4%)²¹ oraz 979.250 tys. zł w zakresie podatku od towarów i usług (85%)²², z czego kwota 1.330 tys. zł dotyczyła ustaleń w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług. W 2020 roku i w 2021 roku kwota ustaleń podatkowych (242.543 tys. zł i 187.338 tys. zł) stanowiła odpowiednio 18,2% i 14% kwoty ustaleń z 2019 roku (1.335.304 tys. zł). Od stycznia do czerwca 2022 roku wyniki kontroli celno-skarbowych (718.985 tys. zł) były blisko sześć razy większe niż ustalenia z analogicznego okresu 2021 roku (120.403 tys. zł). W I półroczu 2022 roku ustalenia w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wyniosły 13.139 tys. zł, natomiast w zakresie podatku od towarów i usług 668.709 tys. zł. Jak wyjaśnił Naczelnik PUCS różnice w zakresie uzyskanych efektów finansowych kontroli, w poszczególnych latach objętych kontrolą NIK, wynikały m.in. z faktu, że (...) *wartość ustaleń w poszczególnych okresach podlega znacznym fluktuacjom. Wysokość stwierdzanych ustaleń w poszczególnych okresach zależy od rodzaju i ilości zakończonych kontroli, w tym rozmiaru działalności prowadzonej przez podatnika, rodzaju i skali stwierdzonych nieprawidłowości.* (akta kontroli str. 41-47, 86-87, 88-92)

Oprócz ustaleń podatkowych kontroli celno-skarbowych wynikiem kontroli były też zmniejszenia strat podatkowych u podatników²³, które wyniosły odpowiednio 62.171 tys. zł w 2020 roku, 56.574 tys. zł w 2021 roku oraz 34.316 tys. zł w okresie od stycznia do czerwca 2022 roku. W pierwszym półroczu 2022 roku, w porównaniu z analogicznym okresem 2021 roku, wyniki kontroli skutkujące zmniejszeniem strat podatkowych zwiększyły się ponad ośmiokrotnie²⁴.

W latach 2020-2022 (I półrocze) Naczelnik PUCS, w związku z prowadzonymi kontrolami celno-skarbowymi, wydał 61 decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych²⁵, a kwota zabezpieczonych zobowiązań podatników wyniosła łącznie 162.980 tys. zł²⁶. W latach 2020-2021 w stosunku do 2019 roku zmniejszeniu uległa zarówno liczba decyzji, jak i kwoty zabezpieczonych zobowiązań (30 wydanych decyzji na kwotę 155.095 tys. zł w 2019 roku). Natomiast w okresie od stycznia do czerwca 2022 roku wydano 18 takich decyzji, tj. o siedem więcej (o 60%) niż w analogicznym okresie 2021 roku. Wysokość zabezpieczonych zobowiązań w tym okresie wyniosła 19.176 tys. zł.

²⁰ W tym: 245.510 tys. zł w 2020 roku, 187.338 tys. zł w 2021 roku oraz 718.985 tys. zł w I półroczu 2022 roku.

²¹ W tym: 20.550 tys. zł w 2020 roku, 8.440 tys. zł w 2021 roku oraz 13.139 tys. zł w I półroczu 2022 roku.

²² W tym: 221.993 tys. zł w 2020 roku, 88.548 tys. zł w 2021 roku, 668.709 tys. zł w I półroczu 2022 roku.

²³ Ustalenie kontroli brane pod uwagę od 2022 r. do określania wskaźnika skuteczności kontroli.

²⁴ W pierwszym półroczu 2021 roku ustalenia kontroli skutkujące zmniejszeniem strat podatkowych wyniosły 4.171 tys. zł.

²⁵ W tym: 17 w 2020 roku, 26 w 2021 roku oraz 18 w I półroczu 2022 roku.

²⁶ W tym: 47.581,1 tys. zł w 2020 roku, 29.533,4 tys. zł w 2021 roku oraz 32.659,8 tys. zł w I półroczu 2022 r.

Liczba kontroli celno-skarbowych w toku zmniejszyła się ze 165 na koniec 2019 roku i 200 na koniec 2020 roku do 160 na dzień 30 czerwca 2022 r. Największą liczbę stanowiły kontrole dotyczące podatku od towarów i usług (odpowiednio 119, 142 i 118 kontroli). Na podobnym poziomie kształtowała się natomiast liczba kontroli w toku w zakresie podatku od osób prawnych – od 16 na koniec 2019 i 2020 roku do 17 na 30 czerwca 2022 r. Na 30 czerwca 2022 r. PUCS nie prowadził żadnych postępowań kontrolnych w trybie *ustawy o kontroli skarbowej*²⁷.

W 2020 roku zakończono 18 postępowań kontrolnych w trybie ustawy o kontroli skarbowej prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w 18 stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 45.175 tys. zł (w zakresie podatku VAT).

(akta kontroli str. 41-47, 86-87, 88-92)

1.3. Badaniem objęto 14 kontroli celno-skarbowych²⁸ w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego, w wyniku których dokonano ustaleń kontrolnych na łączną kwotę 132.612 tys. zł. Kontrole celno-skarbowe były każdorazowo wszczynane po doręczeniu kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli, stosownie do wymogów z art. 62 ust. 1 i 2 ustawy o KAS. W przypadku 11 (z 14 poddanych badaniu) kontroli podatnicy złożyli korekty deklaracji w podatku od towarów i usług, podatku dochodowym od osób fizycznych lub podatku dochodowym od osób prawnych na łączną kwotę 78.682 tys. zł²⁹. Ponadto 10 (z 14) kontroli celno-skarbowych zostało po ich zakończeniu przekształconych w postępowania podatkowe³⁰.

Analiza płynności czynności kontrolnych nie wykazała nieuzasadnionych przerw w ich prowadzeniu, a badanie terminowości ich zakończenia wykazało, że kontrole trwały od 97 do 533 dni. W przypadku 13 (z 14) kontroli ustawowy, trzymiesięczny termin na ich zakończenie był przedłużany. Głównymi przyczynami była konieczność zgromadzenia całości materiału dowodowego oraz dokonania pracochłonnej ich analizy lub niewywiązywanie się kontrolowanych z obowiązku terminowego przedkładania dokumentacji do kontroli. Każdorazowo w przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej w ustawowym terminie pisemnie zawiadamiano kontrolowanych, podając przyczyny przedłużenia³¹ i wskazując jednocześnie nowy termin jej zakończenia³², zgodnie z art. 63 ust. 2 ustawy o KAS.

Pracownicy PUCS, w ramach prowadzonych czynności kontrolnych, na podstawie art. 79 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, występowali do kontrahentów kontrolowanego podatnika o udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności, przesłuchiwali kontrolowanych i świadków, analizowali zgromadzoną dokumentację, korzystali z pomocy właściwych organów, a także wykorzystywali przy analizie inne informacje pozyskane od kontrahentów. We wszystkich

²⁷ Tzw. *kontrole skarbowe* prowadzone na podstawie *ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej*, która została uchylona z dniem 1 marca 2017 r.

²⁸ Do analizy przyjęto sprawy o nr ewidencyjnych: 318000-CKK3-2.500.17.2019, 318000-CKK3-2.500.2.2021, 318000-CKK3-1.500.24.2020, 318000-CKK3-1.500.2.2022, 318000-CKK3-2.500.2.2020, 318000-CKK2-2.500.1.2020, 318000-CKK2-2.500.12.2020, 318000-CKK2-2.500.40.2020, 318000-CKK1-2.500.10.2019, 318000-CKK1-2.500.6.2019, 318000-CKK1-1.500.6.2019, 318000-CKK1-1.500.22.2018 oraz kontrole 318000-CKK2-2.500.1.2020 i 318000-CKK3-2.500.2.2021, w trakcie których naczelnik właściwego urzędu skarbowego wydał w badanym okresie postanowienie o przedłużeniu zwrotu VAT (na największe kwoty), w tym kontrole 318000-CKK1-1.500.22.2018 i 318000-CKK1-2.500.6.2019, w których w ramach wykonywanej kontroli celno-skarbowej Naczelnik Urzędu wydał decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku kontrolowanego na podstawie art. 80 ustawy o KAS.

²⁹ We wszystkich 11 sprawach korekta deklaracji podatkowej złożona przez podatnika uwzględniała w pełni ustalenia kontroli pracowników PUCS.

³⁰ W przypadku złożenia przez podatników korekty deklaracji podatkowej uwzględniającej w całości ustalenia kontroli, uwzględniano złożoną korektę deklaracji, a postępowanie podatkowe było wszczynane w związku z przesłankami do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

³¹ W pismach skierowanych do podatników, jako przyczyny przedłużenia kontroli celno-skarbowych, podawano m.in.: konieczność zgromadzenia całości dokumentacji źródłowej, wystąpienie do administracji skarbowej innego państwa, konieczność pozyskania dokumentów od kontrahentów, utrudniony kontakt z kontrolowanym, nieprzedkładanie dokumentów przez kontrolowanego lub wysyłanie pism z prośbami o wydłużanie terminów dostarczania dokumentów, konieczność przeprowadzenia wszechstronnej, kompleksowej analizy zebranego materiału dowodowego oraz dokonania oceny wszystkich zgromadzonych dowodów w sprawie, analizę materiału dowodowego i sporządzenie wyników kontroli.

³² Najczęściej przedłużany o kolejne trzy miesiące.

badanych sprawach zgromadzono obszerny materiał dowodowy liczący od kilku do kilkunastu tomów akt. Z czynności kontrolnych, w tym z zabezpieczenia dowodów, przesłuchania kontrolowanych i świadków, kontroli dokumentów i ewidencji, sporządzano protokoły zgodnie z art. 81 ustawy o KAS. (akta kontroli str. 48-85, 86-87, 137-239, 240-251)

Wyniki 14 kontroli celno-skarbowych poddanych analizie zawierały szczegółowy opis dokonanych ustaleń faktycznych i wszystkie niezbędne elementy określone w art. 82 ust. 2 ustawy o KAS, w tym m.in. oznaczenie organu, wskazanie kontrolowanego, datę, zakres kontroli, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz niezbędne pouczenia³³. Nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli celno-skarbowych, opisane w wynikach kontroli, polegały m.in. na: wprowadzaniu do obrotu faktur VAT nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych³⁴, niezasadnym dokonywaniu odliczeń podatku naliczonego, zawyżaniu straty podatkowej, zawyżaniu podatku naliczonego do odliczenia na skutek ujęcia w ewidencji tzw. „pustych faktur”, niewidencjonowaniu sprzedaży skutkujące zaniżeniem podatku należnego do wpłaty i/lub zaniżeniem podatku podlegającego wpłacie na skutek nieopodatkowania. Najczęściej dokonywano ustaleń w zakresie zawyżania przez podatnika kwot podatku naliczonego do odliczenia na skutek ujęcia w ewidencji nierzetelnych faktur zakupu. (akta kontroli str. 48-85, 86-87, 240-251)

W badanej próbie kontroli celno-skarbowych były dwie sprawy³⁵, w których wydano decyzje o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. W poddanych analizie sprawach dokonywano analizy istnienia przesłanek dotyczących ewentualnego dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika, gromadząc i badając materiał dowodowy (informacje o aktualnej sytuacji finansowej podatnika, posiadanych zobowiązaniach, bądź dokonywaniu czynności polegających na zbywaniu majątku) pod kątem wystąpienia przesłanek ustawowych do zastosowania *decyzji zabezpieczającej*. Ustalono, że w obu przypadkach organ rzetelnie zgromadził niezbędne informacje oraz prawidłowo ocenił możliwość i zasadność dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika, tj. gdy istniała uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, zgodnie z art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej. W decyzjach dokonano zabezpieczenia na majątku podatnika oraz określono przybliżone kwoty zobowiązania podatkowego o łącznej wartości należności głównej w kwocie 19.239.346 zł, w tym: [1] w sprawie 318000-CKK1-1.500.22.2018 określono przybliżoną wartość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług na kwotę 16.491.475 zł, z tytułu podatku do zapłaty wynikającego z wystawionych faktur VAT oraz kwotę odsetek w wysokości 1.165.995 zł; [2] w sprawie 318000-CKK1-1.500.6.2019 określono przybliżoną wartość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług na kwotę 2.747.871 zł, z tytułu podatku do zapłaty wynikającego z wystawionych faktur VAT oraz kwotę odsetek w wysokości 343.487 zł. W obu decyzjach określono, że zgromadzony materiał dowodowy wskazuje, że kontrolowany podatnik *brał udział w łańcuchu fikcyjnych transakcji mających na celu dokonanie oszustwa podatkowego w postaci nieuiszczenia podatku należnego i wprowadzeniu do obrotu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych*. (akta kontroli str. 41-47, 93-131)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności PUCS w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu w obszarze prowadzenia kontroli celno-skarbowych w zakresie prawidłowości rozliczania podatków.

³³ Pouczenia: [1] o prawie złożenia korekty deklaracji w przypadku, gdy przepisy ustaw podatkowych przewidują obowiązek złożenia deklaracji, [2] o obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu celno-skarbowego przez kontrolowanego o zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli celno-skarbowej, jeżeli w toku kontroli celno-skarbowej ujawniono nieprawidłowości, oraz [3] o skutkach niedopełnienia tego obowiązku

³⁴ W dwóch skontrolowanych sprawach o najwyższych ustaleniach kontroli (318000-CKK1-1.500.22.2018, 318000-CKK1-1.500.6.2019 na kwoty: 17.360 tys. zł i 35.853 tys. zł) zgromadzony materiał dowodowy wskazywał, że kontrolowany podatnik brał udział w łańcuchu fikcyjnych transakcji mających na celu nieuiszczenie podatku należnego i wprowadzeniu do obrotu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych

³⁵ Znak sprawy: 308000-CKK1-1.500.22.2018 i 308000-CKK1-1.500.6.2019.

Poddane badaniu kontrole prowadzono zgodnie z zasadami ustawy o KAS. W okresie objętym kontrolą zakończono 276 kontroli, a łączna kwota ustaleń wyniosła 1.151.833 tys. zł, z czego największą część (85%) stanowiły efekty finansowe w zakresie podatku od towarów i usług. Każdorazowo rzetelnie i prawidłowo dokumentowano przebieg czynności kontrolnych, a opracowane wyniki kontroli były spójne ze zgromadzonymi dowodami źródłowymi. Termin zakończenia tych kontroli przedłużano ze względu na ich skomplikowany charakter oraz obszerny materiał dowodowy, o czym w każdym przypadku, zawiadamiano kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia i wskazując nowy termin jej zakończenia. W PUCS osiągnięto zaplanowane wartości 11 badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS, a miernik wyznaczony w 2021 roku odnoszący się do realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r. nie został osiągnięty z przyczyn niezależnych od Urzędu. Naczelnik PUCS oprócz realizowania wskaźników założonych przez Dyrektora IAS, we własnym zakresie monitorował też skuteczność funkcjonowania pionu kontroli celno-skarbowej.

OBSZAR

2. Postępowania podatkowe

Opis stanu faktycznego

2.1. Analiza celów i wartości mierników, dotyczących jakości orzecznictwa oraz terminowości postępowań podatkowych wykazała, że osiągnięto wszystkie zaplanowane wartości mierników dotyczących:

- a) podniesienia jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych³⁶, którą w pełni zrealizowano w 2020 r., tj. nie uchylono żadnej decyzji spośród wydanych prawomocnych orzeczeń WSA (przy zaplanowanej wartości ≤ 18 % decyzji),
- b) stosunku liczby decyzji uchylonych prawomocnie przez WSA do łącznej liczby wydanych decyzji³⁷, która na koniec 2021 roku wyniosła 17 % (wartość planowana ≤ 18),
- c) terminowości rozpatrywania odwołań³⁸, która na koniec 2020 roku i 30 czerwca 2022 r. wyniosła odpowiednio 110 i 100 dni (wartość planowana odpowiednio: < 130 dni i ≤ 140 dni).

Szczegółowa analiza mierników osiąganych przez PUCS w latach 2020-2022 w zestawieniu z celami, których stopień osiągnięcia miały mierzyć oraz *Szczegółowymi opisami konstrukcji mierników/wskaźników* wykazała zmienność sposobu obliczania tych mierników (mierniki te przyjmowano na dany rok). Dotyczyło to mierników określających cel *podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych*. W 2020 roku do obliczenia tego miernika brano liczbę wyroków WSA uchylających decyzję Dyrektora IAS, Naczelnika PUCS i dzielono przez liczbę wyroków WSA, zaś w 2021 roku do obliczenia brano liczbę decyzji Dyrektora IAS i Naczelnika PUCS uchylonych prawomocnie przez WSA w okresie sprawozdawczym i dzielono przez liczbę decyzji wydanych przez Dyrektora IAS i Naczelnika PUCS w okresie sprawozdawczym. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że PUCS nie brał udziału w tworzeniu mierników określających kierunki działania i rozwoju KAS oraz nie konsultowano z PUCS treści dokumentów określających szczegółowe opisy konstrukcji mierników/wskaźników. (akta kontroli str. 252-270)

2.2. W latach 2019-2022 (I półrocze) Naczelnik PUCS wydał w pierwszej instancji 257 decyzji³⁹ po kontrolach celno-skarbowych (o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS) dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, dla których organem drugiej instancji był Naczelnik PUCS. Podatnicy złożyli łącznie 167 odwołań od ww. decyzji⁴⁰. Udział liczby decyzji, na które wniesiono odwołania do liczby decyzji wydanych przez Naczelnika PUCS w pierwszej instancji zmniejszył się z 69% w 2019 roku do 56% w 2020 roku i wzrósł

³⁶ Miernik miał na celu zmniejszenie liczby decyzji uchylanych przez WSA w liczbie wszystkich prawomocnych wyroków. Wartość (%) miernika była obliczana jako iloraz liczby wyroków WSA uchylających decyzje oraz liczby wyroków WSA.

³⁷ Liczba decyzji Dyrektora IAS i Naczelnika PUCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS i Naczelnika PUCS w danym roku.

³⁸ Celem pomiaru było zapewnienie terminowości załatwianych spraw. Miarą pozycyjną (mediana) była liczba dni od daty wpływu odwołania do dnia wydania decyzji odwoławczej.

³⁹ W tym: 58 w 2019 roku, 84 w 2020 roku, 62 w 2021 roku i 53 w I półroczu 2022 roku.

⁴⁰ W tym: 40 w 2019 roku, 47 w 2020 roku, 36 w 2021 roku i 44 w I półroczu 2022 roku.

do 58,1 % w 2021 roku. W I półroczu 2022 roku udział ten wyniósł 83% (był wyższy od udziału w I półroczu 2021 roku o 22,1 punkty procentowe).

Naczelnik PUCS, jako organ drugiej instancji, wydał łącznie 133 decyzje⁴¹, w tym w 49 sprawach (36,8%) uchylił w całości lub częściowo decyzje wydane w pierwszej instancji, z czego 32 sprawy przekazał do ponownego rozpatrzenia na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej⁴². Głównymi przyczynami uchylania tych decyzji, jak podał Naczelnik PUCS *była między innymi potrzeba przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części przez organ I instancji, w związku z dodatkowymi wyjaśnieniami i dowodami przedkładanymi przez kontrolowanych na etapie postępowania odwoławczego. W sprawach, w których organ odwoławczy uchylił decyzję I instancji, a następnie orzekł w sprawie, z reguły kierował się pojawieniem się nowych okoliczności lub wyjaśnień na etapie postępowania odwoławczego, co w konsekwencji przekładało się na konieczność dokonania ponownych przeliczeń kwot nieprawidłowości. W przypadku decyzji wydanych w I instancji, które następnie były w postępowaniu odwoławczym uchylane, zaś postępowanie w sprawie umarzone, organ II instancji zobligowany był do zastosowania się do obowiązującej w momencie orzekania linii orzeczniczej, która skłaniała do takiego zachowania.*

W okresie objętym kontrolą jakość rozstrzygnięć, mierzona udziałem liczby decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do decyzji wydanych przez organ pierwszej instancji, poprawiła się w odniesieniu do roku 2019 (27,6%) i kształtowała na zbliżonym poziomie, tj. od 17,9% w 2020 roku do 19,4%⁴³ w 2021 roku.

W 2019 roku udział decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika PUCS w drugiej instancji wyniósł 40%. W latach 2020-2021 tak mierzona jakość decyzji poprawiła się w porównaniu do 2019 roku i miernik spadł do odpowiednio 31,9% oraz 33,3%. W I półroczu 2022 roku miernik jakości rozstrzygnięć wyniósł 50% i był niższy o 4,5 punktu procentowego od miernika w I półroczu 2021 r.

Naczelnik PUCS na bieżąco monitorował jakość rozstrzygnięć wydanych w I instancji. Monitoring nad wydawaniem rozstrzygnięć w Pionie Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki (CZNIK) jest kilkustopniowy i obejmuje: [1] upoważnienie do podpisywania decyzji w imieniu Naczelnika PUCS udzielone wyłącznie kierownikom działów (do kwoty 3 mln zł) oraz zastępcy naczelnika nadzorującego pion kontroli celno-skarbowej (w pozostałym zakresie); [2] bieżący nadzór nad jakością rozstrzygnięć wykonywany przez kierowników referatów, kierowników działów lub zastępcę naczelnika nadzorującego pion kontroli celno-skarbowej, realizowany m.in. przez opiniowanie i akceptację projektów rozstrzygnięć; [3] bieżący mentoring kierowników referatów, kierowników działów lub zastępcy naczelnika nadzorującego pion kontroli celno-skarbowej w zakresie problemów merytorycznych, rozwiązań prawnych stosowanych w prowadzonych postępowaniach, weryfikacji postępu i dynamiki prowadzonych spraw; [4] cyklicznie narady z kadrą kierowniczą pionu kontroli celno-skarbowej oraz PUCS, celem omówienia m.in. kwestii merytorycznych i proceduralnych prowadzonych kontroli/postępowania, mając na uwadze przede wszystkim poprawę jakości wydawanych rozstrzygnięć. (akta kontroli str. 271, 274-280)

W latach 2019-2022 (I półrocze) Naczelnik PUCS wydał 6.351 decyzji⁴⁴ dotyczących podatków od towarów i usług oraz podatku akcyzowego związanego z obrotem towarowym z państwami trzecimi, w tym w 345 przypadkach wniesiono odwołanie (5,4%). Dyrektor IAS, jako organ drugiej instancji, uchylił 30 decyzji⁴⁵, w tym 22 przekazał do ponownego rozpatrzenia. Głównymi przyczynami uchylania ww. decyzji było: [1] nieuwzględnienie w decyzji solidarnie odpowiedzialnego – agencji celnej, która w tych zgłoszeniach celnych występowała jako

⁴¹ W tym: 40 w 2019 roku, 47 w 2020 roku, 30 w 2021 roku i 16 w I półroczu 2022 roku.

⁴² W tym: 16 w 2019 roku (z tego 9 przekazał do ponownego rozpatrzenia), 15 w 2020 roku (z tego 13 do ponownego rozpatrzenia), 10 w 2021 roku (z tego trzy do ponownego rozpatrzenia) i osiem w I półroczu 2022 roku (z tego siedem do ponownego rozpatrzenia).

⁴³ Relację obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla 83,3% rozstrzygnięć dotyczących decyzji organu pierwszej instancji z 2021 roku, tj. na podstawie 30 rozstrzygnięć (zapadłych do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie) organu odwoławczego spośród 36 zaskarżonych decyzji Naczelnika PUCS.

⁴⁴ W tym: 2.527 w 2019 roku, 1.742 w 2020 roku, 1.211 w 2021 roku i 871 w I półroczu 2022 roku.

⁴⁵ W kontrolowanym okresie Dyrektor IAS po rozpatrzeniu 45 odwołań uchylił trzy decyzje wydane w I instancji w 2020 roku oraz odpowiednio z 25 odwołań uchylił dziewięć decyzji w 2021 roku. W 2019 roku ze 119 zakwestionowanych decyzji uchylił 18.

przedstawiciel pośredni (po ponownych rozpatrzeniu spraw z udziałem solidarnie zobowiązanej agencji celnej, wydano ponownie decyzje o tym samym rozstrzygnięciu merytorycznym, w stosunku do których ponownie złożono odwołania⁴⁶); [2] niekompletny materiał dowodowy (w przypadku dwóch decyzji wymierzających podatek VAT w imporcie).

Udział liczby decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do decyzji wydanych przez organ pierwszej instancji utrzymywała się na podobnym poziomie i wynosiła 1,3% w 2019 r., 0,2% w 2021 roku i 1,6% w I półroczu 2022 roku. Jakość rozstrzygnięć, mierzona relacją decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć w drugiej instancji, dla decyzji wydanych: w 2019 roku wyniosła 15,1%, w 2021 roku 6,7% oraz w I półroczu 2022 roku 36% (jakość decyzji poprawiła się w latach 2020-2021 w porównaniu do 2019 roku; w 2020 roku spośród 74 rozstrzygnięć nie uchylono żadnej decyzji; w I półroczu 2022 roku pogorszyła się w odniesieniu do I półrocza 2021 roku, w którym nie uchylono żadnej decyzji spośród 33 rozstrzygnięć).

Naczelnik PUCS monitorował jakość rozstrzygnięć Dyrektora IAS w II instancji, poprzez: [1] upoważnienie do podpisywania decyzji w charakterze lub w imieniu organu wyłącznie pracowników na stanowisku radcy skarbowego oraz zastępcy naczelnika nadzorującego pion orzecznictwa; [2] bieżący nadzór nad jakością rozstrzygnięć wykonywany przez kierownika referatu oraz zastępcę naczelnika nadzorującego pion orzecznictwa, realizowany m.in. przez opiniowanie i akceptację projektów wszystkich rozstrzygnięć; [3] bieżący monitoring kierownika referatu lub zastępcy naczelnika nadzorującego pion orzecznictwa w zakresie rozwiązań prawnych stosowanych w prowadzonych postępowaniach; [4] monitorowanie – w przypadku pojawienia się kilku spraw prowadzonych za różne okresy w takich samych stanach faktycznych i prawnych dot. tego samego podatnika - postępowania celem ewentualnego zawieszenia części z nich do czasu uzyskania prawomocnego rozstrzygnięcia; [5] branie udziału jako strona w rozprawach przed sądami administracyjnymi dot. wydanych przez siebie decyzji, w celu obrony zasadności podjętych rozstrzygnięć prawopodatkowych; [6] bieżący monitoring utrzymywania w mocy decyzji podatkowych przez sądy administracyjne. (akta kontroli str. 272, 274-280)

W latach 2019-2022 (I półrocze) Naczelnik PUCS wydał 145 decyzji w drugiej instancji⁴⁷, w tym w 96 przypadkach wniesiono skargi do WSA (66,2%). Liczba rozstrzygnięć WSA (orzeczeń prawomocnych) wyniosła 44, którymi uchylono w całości lub częściowo 13 decyzji (29,5%) Naczelnika PUCS. W latach 2019-2021 jakość wydanych przez Naczelnika PUCS rozstrzygnięć, mierzona udziałem liczby tych decyzji uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA pogorszyła się w 2020 roku (58,3%) w odniesieniu do 2019 roku (17,6%), a następnie poprawiła w 2021 roku (20%). Dla decyzji wydanych w I półroczu 2022 r., do dnia zakończenia czynności kontrolnych, nie było prawomocnych rozstrzygnięć WSA.

Głównymi przyczynami uchylania decyzji wydanych przez Naczelnika PUCS w drugiej instancji były: [1] wypracowanie przez sądy jednolitej linii orzeczniczej dotyczącej optymalizacji podatkowej – ostatecznie orzecznictwo sądowno-administracyjne stanęło na stanowisku, iż niedopuszczalne jest negowanie działań podatnika, które zmierzały do obejścia prawa, a miały miejsce przed wejściem w życie klauzuli dotyczącej agresywnej optymalizacji (art. 119a – art. 119f Ordynacji podatkowej). Co prawda sądy podzielały stanowisko organu, iż przedmiotowe działania zmierzały wyłącznie do uniknięcia zapłaty podatku i nie wynikały z działań o charakterze gospodarczym, tylko były sztucznie kreowane, niemniej uznały, iż w świetle obowiązujących wówczas przepisów nie znalazł zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, który był podstawą prawną wydanych decyzji; [2] zmiana dotychczasowej linii orzeczniczej w zakresie biegu zawieszenia terminu przedawnienia w zw. z wszczęciem postępowania karnego skarbowego oraz w zakresie możliwości wymiany udziałów przez spółkę z o.o. w organizacji; [3] odmienna ocena stanów faktycznych, bądź prawnych dokonywana przez sądy (np. w ocenie WSA zmiana podstawy prawnej decyzji dokonana przez organ II instancji stanowi naruszenie praw podatnika, w zakresie dwukrotnego rozpoznania sprawy przez organy I i II instancji).

⁴⁶ Po rozpatrzeniu przez organ II instancji decyzje zostały utrzymane w mocy.

⁴⁷ W tym: 32 w 2019 roku, 46 w 2020 roku, 47 w 2021 roku i 20 w I półroczu 2022 roku.

Według Naczelnika PUCS, w celu podniesienia jakości wydawanych decyzji w pierwszej i drugiej instancji: [1] na bieżąco monitorowana jest jakość rozstrzygnięć w I instancji przez Naczelnika PUCS, Zastępcę Naczelnika i kierowników referatów; [2] decyzje uchylane przez II instancję i sądy administracyjne poddawane są gruntownej analizie i omawianiu przyczyn ich uchylecia; [3] na bieżąco są organizowane konsultacje merytoryczne, zwłaszcza w sprawach trudnych, nietypowych, gdzie występują złożone i problematyczne stany faktyczne, w których interpretacja przepisów prawa jest niejednoznaczna; [4] pracownicy i kadra kierownicza uczestniczą we wszelkich spotkaniach/warsztatach organizowanych przez Izbę Administracji Skarbowej w Białymstoku i Departamenty Ministerstwa Finansów w zakresie poprawy jakości orzecznictwa; [5] pracownicy/funkcjonariusze oraz kadra kierownicza kierowani są na szkolenia stacjonarne, on-line i e-learningowe.

(akta kontroli str. 271-280)

2.3. Badaniem objęto 17 postępowań podatkowych w sprawach określenia lub ustalenia zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług, w tym:

- cztery postępowania, w których na etapie postępowania podatkowego Naczelnik PUCS wydał decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatnika na podstawie art. 80 ustawy o KAS albo art. 33 Ordynacji podatkowej,
- cztery postępowania, w których ustalenia kontroli celno-skarbowej nie utrzymały się w pełni na etapie postępowania podatkowego,
- dwa postępowania zakończone wydaniem przez organ odwoławczy decyzji w ostatnim półroczu przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia,
- siedem losowo wybranych postępowań o kwotach ustaleń powyżej 100 tys. zł.

W wyniku tych postępowań stwierdzono uszczuplenia w łącznej kwocie 31.820,9 tys. zł oraz nieprawidłowości, polegające między innymi na: [1] zaniżeniu podatku dochodowego od osób prawnych, przy wykorzystaniu preferencji podatkowych wynikających z zawarcia wraz z podmiotem powiązaniem umowy podatkowej grupy kapitałowej; [2] zaniżeniu przychodów z tytułu usług świadczonych na rzecz powiązanego podmiotu; [3] bezpodstawnym obniżeniu podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur nie dokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych; [4] zaniżeniu podstawy opodatkowania oraz należnego podatku wskutek transferu dochodu do jednostki powiązanej; [5] niewykazaniu do opodatkowania przychodu z tytułu otrzymanej na terytorium RP darowizny nieruchomości; [6] wprowadzeniu do obiegu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Analiza 17 postępowań podatkowych wykazała, że:

- wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło w terminie do sześciu miesięcy po zakończeniu kontroli celno-skarbowej ujawniającej nieprawidłowości, tj. zgodnie z art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej,
- postępowania w pierwszej instancji trwały od 35 dni do 838 dni,
- postępowania były przedłużane przede wszystkim ze względu na skomplikowany stan faktyczny i prawny prowadzonej sprawy oraz konieczność dogłębnego zbadania zgromadzonego materiału dowodowego,
- w przypadku niezakończono sprawy we właściwym terminie zawiadamiano stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy, tj. zgodnie z art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej,
- z każdej czynności postępowania mającej znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy sporządzano protokoły (np. badania ksiąg podatkowych, przesłuchania świadka itp.), tj. zgodnie z art. 172 § 1 Ordynacji podatkowej,
- opis dokonanych ustaleń faktycznych w decyzji wynikał ze zgromadzonego materiału dowodowego, podejmowano działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego,
- zapewniono podatnikom udział w postępowaniu oraz zapoznanie się ze zgromadzonym materiałem dowodowym, a przed wydaniem decyzji wyznaczano siedmiodniowy termin

do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej),

- decyzje zawierały uzasadnienie faktyczne i prawne oraz pouczenie o trybie odwoławczym,
- nie wystąpiły przesłanki nadania decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności.

W badanej próbie było pięć postępowań prowadzonych w drugiej instancji, z tego w trzech przypadkach utrzymano w mocy decyzję organu I instancji, w jednym uchylono decyzję w całości i umorzono postępowanie (art. 233 § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej), zaś w jednym organ II instancji:

- w pierwszym orzeczeniu z powodu niedostatecznego wyjaśnienia i udokumentowania stanu faktycznego uchylił w całości decyzję organu I instancji⁴⁸ i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia,
- w drugim orzeczeniu uchylił w całości decyzję organu I instancji⁴⁹ i określił stratę w wysokości 28.674,1 tys. zł w miejsce zadeklarowanej straty w wysokości 33.477,5 tys. zł.

Postępowania, w których Naczelnik PUCS był organem drugiej instancji, były prowadzone od 29 do 100 dni. Przyczynami uchylecia przez organ odwoławczy decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania było pojawienie się (pomiędzy wydaniem decyzji I i II instancji) wyroków sądowych o odmiennej linii orzeczniczej. (akta kontroli str. 281-540)

W analizowanej próbie, w czterech przypadkach zastosowano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika. W tych sprawach dokonano analizy istnienia przesłanek w zakresie ewentualnego dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika, gromadząc i badając materiał dowodowy, w tym informacje o aktualnej sytuacji finansowej podatnika, posiadanych zobowiązaniach, prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych, bądź dokonywaniu czynności polegających na zbywaniu majątku. Ustalono, że we wszystkich czterech przypadkach organ rzetelnie zgromadził niezbędne informacje oraz prawidłowo ocenił możliwość i zasadność dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika, tj. gdy istniała uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, zgodnie z art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej. W decyzjach dokonano zabezpieczenia na majątku podatnika oraz określono przybliżone kwoty zobowiązania podatkowego o łącznej wartości należności głównej w kwocie 3.784,5 tys. zł. I tak np.:

- w jednej sprawie określono przybliżoną wartość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług na kwotę 1.426,7 tys. zł, dodatkowego zobowiązania podatkowego w kwocie 1.426,7 tys. zł oraz kwotę odsetek w wysokości 297,5 tys. zł; zgromadzony materiał wskazywał, iż Spółka nie posiada wystarczającego majątku na pokrycie zobowiązań, nierzetelnie prowadzi księgi podatkowe oraz najprawdopodobniej uczestniczy w łańcuchu transakcji wykreowanych w celu osiągnięcia korzyści majątkowych,
- w innym przypadku określono przybliżoną wartość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług na kwotę 1.316,0 tys. zł, dodatkowego zobowiązania podatkowego w kwocie 1.316,0 tys. zł oraz kwotę odsetek w wysokości 565,2 tys. zł; zgromadzony materiał wskazywał, iż Spółka zbyła dziewięć lokali niemieszkalnych, zmniejszyła wartość posiadanych aktywów (z 232 tys. zł do 25 tys. zł), istotnie zmniejszyła przychody ze sprzedaży oraz bezzasadnie obniżyła należny podatek na podstawie fikcyjnych faktur.

W analizowanej próbie nie wystąpiły przypadki, w których długotrwałe postępowanie było wynikiem braku należytej staranności pracowników PUCS. (akta kontroli str. 284-540)

⁴⁸ Decyzja określała zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2015 w wysokości 2.074 tys. zł w miejsce zadeklarowanej straty w wysokości 33.477,5 tys. zł.

⁴⁹ Decyzja określała zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy 2015 w wysokości 192,2 tys. zł w miejsce zadeklarowanej straty w wysokości 33.477,5 tys. zł.

2.4. W okresie objętym kontrolą nie było postępowań umorzonych na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, z powodu przedawnienia zobowiązań podatkowych.
(akta kontroli str. 281)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu w zakresie postępowań podatkowych, które prowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa. Osiągnięto wszystkie wyznaczone przez Dyrektora IAS wartości mierników w zakresie jakości orzecznictwa oraz decyzji uchylanych przez WSA. Poprawiła się jakość decyzji PUCS wydanych w pierwszej instancji w odniesieniu do 2019 roku. Chociaż jakość decyzji wydanych w drugiej instancji pogorszyła się w 2020 roku w odniesieniu do 2019 roku to jednak następnie poprawiła w 2021 roku i zbliżyła do poziomu z 2019 roku.

IV. Uwagi i wnioski

Uwagi i wnioski
pokontrolne

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag ani wniosków.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

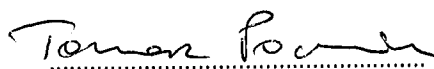
Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Białymstoku. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Białystok, 25 listopada 2022 r.

Kontrolerzy


Główny specjalista kontroli państwowej
Tomasz Pomian


.....
podpis

p.o. DYREKTORA DELEGATURY
Najwyższej Izby Kontroli w Białymstoku
Janusz Pawelczyk


.....
podpis

Główny specjalista kontroli państwowej
Mariusz Lenkiewicz


.....
podpis