



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Krakowie

LKR.410.018.02.2022

Pan
Adam Szymczak
Naczelnik Małopolskiego Urzędu
Celno-Skarbowego w Krakowie
ul. Henryka Pachońskiego 3a
31-223 Kraków

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Małopolski Urząd Celno-Skarbowy w Krakowie, ul. Henryka Pachońskiego 3a, 31-223 Kraków (<i>MUCS</i> lub <i>Urząd</i>)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Adam Szymczak, Naczelnik MUCS od 8 lutego 2022 r. W okresie objętym kontrolą funkcję Naczelnika poprzednio pełniła Wiesława Gola, od 1 października 2019 r. do 7 lutego 2022 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli str. 9)</p>
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Mariusz Gorczyca, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LKR/112/2022 z 25 lipca 2022 r.2. Bernard Różański, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienia do kontroli nr LKR/127/2022 z 2 września 2022 r. oraz nr LKR/158/2022 z 21 listopada 2022 r.3. Wojciech Zdasień, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/128/2022 z 2 września 2022 r.4. Aleksander Podsiadło, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/147/2022 z 18 października 2022 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli str. 1-8, 96-97)</p>

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: *ustawa o NIK*.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie prawidłowość i skuteczność kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych, prowadzonych w Małopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Krakowie, dotyczących określenia i ustalenia zobowiązań podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Kontrole celno-skarbowe prawidłowości rozliczeń podatkowych prowadzono zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej³. W okresie objętym kontrolą MUCS zakończył 467 kontroli, stwierdzając nieprawidłowości na łączną kwotę 855 387,1 tys. zł. Rzetelnie i prawidłowo dokumentowano przebieg czynności kontrolnych, a opracowane wyniki kontroli zawierały szczegółowy opis dokonanych ustaleń faktycznych. Terminy zakończenia tych kontroli przedłużano ze względu na ich skomplikowany charakter, konieczność zasięgnięcia informacji od innych podmiotów (w tym zagranicznych) oraz obszerny materiał dowodowy, o czym w każdym przypadku zawiadamiano kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia i wskazując nowy termin ich zakończenia. Osiągnięto zaplanowane wartości 11 z 12 badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych, na podstawie zarządzeń Szefa Krajowej Administracji Skarbowej⁴, przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie⁵. Niewykonanie miernika w zakresie *sprawności realizacji postępowań kontrolnych oraz kontroli celno-skarbowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r.* wynikało z obiektywnych przesłanek, m.in. przejścia i zawieszenia jednego z postępowań przez Szefa KAS. Na założonym poziomie wykonano również trzy z czterech mierników regionalnych dotyczących kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych.

Postępowania podatkowe, co do zasady, prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶. Rzetelnie uzasadniano konieczność przedłużenia terminu ich zakończenia, a opis dokonanych ustaleń faktycznych wynikał z materiału dowodowego, przy czym zastrzeżenia NIK budzi długotrwałe prowadzenie postępowań odwoławczych, co przyczyniło się do przekroczenia przez Urząd w I połowie 2022 r. zaplanowanej wartości miernika dotyczącego czasu postępowań odwoławczych. Podkreślić jednak należy, że w 2022 r. podjęto działania naprawcze w tym obszarze. Nieuzasadnione przerwy między podejmowanymi czynnościami wystąpiły w trzech postępowaniach odwoławczych prowadzonych od 2021 r. i kolejnych trzech od I połowy 2022 r., które nie zostały dotychczas zakończone. Ponadto analiza dokumentacji 17 postępowań podatkowych wykazała, że w trzech z nich kwoty sprawozdanych ustaleń podatkowych zostały zawyżone łącznie o 1 361,7 tys. zł (niespełna 1% uszczupień podatkowych stwierdzonych w 17 analizowanych sprawach), co wynikało z błędów w sporządzonych kartach ustaleń postępowania podatkowego. Kwoty te zostały skorygowane w trakcie kontroli NIK.

Jakość decyzji podatkowych wydawanych w pierwszej oraz drugiej instancji utrzymywała się na zbliżonym poziomie. W latach 2020-2021 organ drugiej instancji uchylił 16 i 8 decyzji wydanych w pierwszej instancji po kontroli celno-skarbowej, przy czym uchylene 11 decyzji w 2020 r. było spowodowane uwzględnieniem przez

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm., dalej: *ustawa o KAS*.

⁴ Dalej: *Szef KAS*.

⁵ Dalej: *Dyrektor IAS*.

⁶ Dz.U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm., dalej: *Ordynacja podatkowa*.

Urząd nowej linii orzeczniczej sądów administracyjnych⁷. Jedynie trzy decyzje organu odwoławczego wydane w okresie objętym kontrolą zostały uchylone przez wojewódzki sąd administracyjny⁸, przy czym w jednym przypadku Naczelnik Urzędu skutecznie wniósł skargę kasacyjną.

W Urzędzie analizowano sytuację majątkową podatników w zakresie wystąpienia przesłanek uzasadniających dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Sześć badanych decyzji w tym zakresie wydawano w przypadkach istnienia uzasadnionej obawy, że zobowiązania podatkowe nie zostaną wykonane.

Na pozytywną uwagę zasługuje wysokość wpłat dotyczących przypisów podatkowych MUCS. Wyniosły one w okresie objętym kontrolą łącznie 843,3 mln zł.⁹

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

Opis stanu faktycznego

1. Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych

1.1. Dyrektor IAS, na podstawie zarządzeń Szefa Krajowej Administracji Skarbowej¹¹, wyznaczył dla MUCS cele oraz planowane wartości mierników stopnia ich realizacji. Analiza mierników dotyczących kontroli celno-skarbowej oraz przestrzegania przepisów podatkowych wykazała, że:

1) na koniec 2020 r. osiągnięto następujące wartości mierników:

- 84% udziału kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków (wartość planowana >78%),
- przeprowadzono 21 kontroli celno-skarbowych w zakresie cen transferowych (wartość planowana ≥18),
- 81% skuteczności kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)¹² (wartość planowana >80%),
- 82% udziału kontroli, w których wykorzystano pliki JPK¹³ na żądanie w ogólnej liczbie kontroli celno-skarbowych, których zakres uprawnień do żądania przekazania pliku JPK (wartość planowana >60%),

2) na koniec 2021 r. osiągnięto następujące wartości mierników:

- 86% skuteczności kontroli dotyczących podatków¹⁴ (wartość planowana >83%),
- przeprowadzono 20 kontroli w zakresie cen transferowych (wartość planowana ≥16),

⁷ W związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 1550/19.

⁸ Dalej: WSA.

⁹ Wpłaty dotyczące przypisów MUCS wynikające z wydanych decyzji oraz korekt deklaracji dokonanych zarówno przed okresem objętym kontrolą NIK, jak i w tym okresie. Kwota obejmuje należności główne, odsetki oraz koszty egzekucyjne.

¹⁰ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹¹ 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.

¹² Liczba kontroli pozytywnych (z ustaleniami ≥100 tys. zł) w zakresie CIT w ogólnej liczbie kontroli w zakresie CIT.

¹³ Jednolity Plik Kontrolny.

¹⁴ Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł w ogólnej liczbie zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków.

- 83% skuteczności kontroli celno-skarbowych dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹⁵ (wartość planowana >80%),
 - 77% sprawność realizacji postępowań kontrolnych oraz kontroli celno-skarbowych wszczętych przed 01.01.2018 r. (wartość planowana ≥ 90%),
- 3) na 30 czerwca 2022 r. osiągnięto następujące wartości mierników:
- 96% efektywności kontroli podatków¹⁶ (wartość planowana ≥84%),
 - przeprowadzono 123 kontrole dotyczących podatków¹⁷ (wartość planowana ≥107),
 - zrealizowano cztery kontrole wobec podatników znajdujących się na liście podatników, o której mowa w art. 27b ust. 1¹⁸ ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁹ (wartość planowana ≥ 4),
 - przeprowadzono 13 kontroli w zakresie cen transferowych (wartość planowana ≥9).

(akta kontroli str. 11-19, 30-37)

Wyjaśniając przyczyny niepełnej realizacji w 2021 r. miernika dot. sprawności realizacji postępowań kontrolnych oraz kontroli celno-skarbowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., Naczelnik MUCS wskazał w szczególności, że z 13 spraw na koniec 2021 r. zakończono 10, co było spowodowane m.in. czynnikami niezależnymi od Urzędu, czyli: zawieszeniem kontroli celno-skarbowej nr 35800-CKK1-2.500.7.2017.1 przez Szefa KAS, po przejściu jej w związku z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu podwójnego opodatkowania. Na dzień rozliczenia miernika Naczelnik nie prowadził już od 22 miesięcy czynności kontrolnych w ww. postępowaniu, nie mogąc jednocześnie uznać go za zakończone, z uwagi na niewydanie decyzji ostatecznej przez Szefa KAS. W przypadku kontroli celno-skarbowych o numerach 358000-CKK2-2.4103.13.2017 i 358000-CKK2-2.4103.14.2017 prowadzonych wobec osoby fizycznej biorącej udział w karuzeli podatkowej, szczególne znaczenie dla zgromadzonego materiału dowodowego miało śledztwo prowadzone przez Śląski Wydział Zamiejscowy Departamentu ds. Przemoczości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej w Katowicach, w którym kontrolowana osoba uzyskała status podejrzanego. Prokurator, z uwagi na dobro śledztwa, wydał zgodę na wgląd w materiały dowodowe dopiero w dniach 18 marca 2021 r., 1 kwietnia 2021 r. i 21 maja 2021 r., co umożliwiło wydanie rozstrzygnięć w trzech postępowaniach kontrolnych prowadzonych wobec tej osoby fizycznej za wcześniejsze okresy rozliczeniowe (I, II i III kw. 2014 r.) i dopiero po wydaniu tych decyzji możliwe było rozstrzygnięcie w dwóch postępowaniach kontrolnych za IV kw. 2014 r. oraz za I i II kw. 2015 r. Odnosnie ww. spraw, Naczelnik wymienił również cztery obiektywne powody czasu ich trwania, takie jak np. brak kontaktu z większością bezpośrednich kontrahentów osoby, względem której toczyło się postępowanie oraz kilkadziesiąt prowadzonych śledztw w związku z podmiotami biorącymi udział w łańcuchu transakcji, co rodziło konieczność prowadzenia stałej

¹⁵ Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi CIT powyżej 100 tys. zł w kluczowych podmiotach w ogólnej liczbie zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatku CIT w kluczowych podmiotach.

¹⁶ Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł w ogólnej liczbie zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków.

¹⁷ Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych o ogólnej liczbie zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych w analogicznym okresie sprawozdawczym za 2021 r.

¹⁸ Lista dotyczyła podatkowych grup kapitałowych, podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro.

¹⁹ Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm., dalej: *ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*.

korespondencji z prokuraturami na terenie całego kraju, celem pozyskania niezbędnego materiału dowodowego.

(akta kontroli str. 15-16)

W przypadku mierników regionalnych (określonych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie) osiągnięto następujące wartości:

- 1) na koniec 2020 r. przeprowadzono dziewięć kontroli w zakresie podatku akcyzowego (wartość planowana ≥ 5),
- 2) na koniec 2021 r. przeprowadzono 8 kontroli w zakresie podatku akcyzowego (wartość planowana ≥ 12),
- 3) na 30 czerwca 2022 r. przeprowadzono 3 kontrole celno-skarbowe w zakresie podatku akcyzowego (wartość planowana ≥ 2) oraz zrealizowano 93% kontroli celno-skarbowych wszczętych przed 1 stycznia 2020 r.²⁰ (wartość planowana $\geq 40\%$).

(akta kontroli str. 17, 38-51)

W odniesieniu do przyczyn nieosiągnięcia w 2021 r. planowanej wartości miernika dot. realizacji kontroli w zakresie podatku akcyzowego Naczelnik MUCS wyjaśnił, że zgodnie z art. 58 ustawy o KAS, kontrole celno-skarbowe powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia. Według ustawodawcy ryzyko to nic innego jak prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia prawa np. w obszarze podatku akcyzowego. Im wyższe prawdopodobieństwo występowania nieprawidłowości, tym wyższy poziom ryzyka, który powinien być jeszcze korygowany kwotą ewentualnego zobowiązania podatkowego do zapłacenia. Jak dodał, może wystąpić pewność nieprawidłowości, ale kwota, którą podmiot kontrolowany byłby obowiązany zapłacić, nie będzie uzasadniała wszczęcia i prowadzenia kontroli celno-skarbowej z uwagi na zasadę ekonomiki prowadzenia postępowań. W ramach prowadzonych działań analizy ryzyka w zakresie podatku akcyzowego zidentyfikowano 11 podmiotów, wobec których prowadzona była kontrola celno-skarbowa w 2021 r. W toku prowadzonych i niezakończonych na dzień 31 grudnia 2021 r. trzech kontroli w zakresie podatku akcyzowego, nie był zebrany kompletny materiał dowodowy pozwalający na ich zakończenie.

(akta kontroli str. 58, 60)

1.2. W latach 2020-2022 (I półrocze) MUCS zakończył 467 kontroli celno-skarbowych prawidłowości rozliczeń podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa (w 2020 r. – 156 kontroli, w 2021 r. – 188 kontroli i w I półroczu 2022 r. – 123 kontrole), w tym 124 kontrole w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych²¹ (26,6%) oraz 230 kontroli w podatku od towarów i usług²² (49,3%), z których 41 dotyczyło zwrotów VAT²³.

Kwota stwierdzonych nieprawidłowości w wyniku ww. kontroli celno-skarbowych wyniosła łącznie 855 387,1 tys. zł²⁴, przy czym zmniejszyła się w 2021 r. o 153 296,8 tys. zł w porównaniu do roku poprzedniego.

(akta kontroli str. 20, 22)

Naczelnik MUCS wyjaśniając okoliczności, które umożliwiły sukcesywny wzrost liczby prowadzonych kontroli celno-skarbowych wskazał, że miało to nierozzerwalny związek z liczbą skierowanych wniosków o przeprowadzenie takich postępowań. Analizy

²⁰ Liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych, wszczętych od 01.03.2017 r. do 31.12.2019 r. w odniesieniu do liczby niezakończonych kontroli celno-skarbowych wszczętych w ww. okresie wg stanu na 01.01.2022 r.

²¹ Kwota stwierdzonych nieprawidłowości 466 143,0 tys. zł.

²² Kwota stwierdzonych nieprawidłowości 326 834,2 tys. zł.

²³ Kwota stwierdzonych nieprawidłowości 40 759,8 tys. zł.

²⁴ W 2020 r. – 400 837,6 tys. zł, w 2021 r. – 247 540,8 tys. zł i w I półroczu 2022 r. – 207 008,7 tys. zł.

w zakresie typowania podmiotów oraz osób do kontroli są skomplikowanym procesem, związanym m.in. z doбором obszaru badania, doboru próby poddanej badaniu, przyjętych założeń itp. Doskonalenie tych procesów jest procesem ciągłym obejmującym nabywanie doświadczeń przez zespoły analityczne, nabywanie nowych umiejętności, poszerzaniem dostępności danych i materiałów będących przedmiotem badania itp. Jak wskazał Naczelnik, w ramach stałego usprawniania i zwiększania efektywności działań Działu Analiz Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej, sukcesywnie wypracowywane były i są schematy analityczne pozwalające, w oparciu o zebrane i przetworzone informacje w danym zakresie tematycznym, wytypować większą liczbę podmiotów do kontroli, w których występuje określony rodzaj nieprawidłowości. Naczelnik dodał, że przykładowo uzyskanie informacji od określonej instytucji o wypłatach na rzecz określonych osób i tytułu, w konfrontacji z danymi z zeznań tych osób, pozwala stwierdzić i wytypować, że np. 15 osób nie zadeklarowało kwoty podlegającej opodatkowaniu i skierowaniu tych osób do kontroli. Zdobyte doświadczenie w ww. zakresie pozwala z roku na rok kierować większą liczbę wniosków o wszczęcie kontroli celno-skarbowych, stąd nastąpił wzrost ich liczby w ww. okresie.

(akta kontroli str. 59, 61-62)

W odniesieniu do spadku kwoty stwierdzonych nieprawidłowości w 2021 r. w porównaniu z rokiem poprzednim Naczelnik MUCS wskazał następujące przyczyny takiego stanu rzeczy:

- w 2020 r. zakończono 11 kontroli celno-skarbowych, w których ustalenia wraz z odsetkami za zwłokę przekraczały 10 mln zł, a w 2021 r. zakończono dziewięć takich kontroli,
- łączna wartość ustaleń wraz z odsetkami za zwłokę stwierdzonych w toku kontroli celno-skarbowych zakończonych w 2020 r., w których ustalenia przekraczały 10 mln zł była większa o 145,3 mln zł od łącznej wartości ustaleń wraz z odsetkami za zwłokę stwierdzonych w toku kontroli celno-skarbowych zakończonych w 2021 r., w których ustalenia przekraczały poziom 10 mln zł,
- najwyższa kwota stwierdzonych nieprawidłowości wraz z odsetkami za zwłokę w kontroli celno-skarbowej zakończonej w 2020 r. wyniosła 124 mln zł, podczas gdy w 2021 r. najwyższa stwierdzona nieprawidłowość wraz z odsetkami za zwłokę wyniosła 62,2 mln zł.

(akta kontroli str. 58-59,61)

W latach 2020-2022 (I półrocze) MUCS zakończył 51 kontroli skarbowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochód budżetu państwa²⁵, przeprowadzonych w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej²⁶ (stwierdzając nieprawidłowości na łączną kwotę 1 067 497,8 tys. zł), w tym jedną kontrolę w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych²⁷ (2,0%) oraz 36 kontroli w podatku od towarów i usług²⁸ (70,6%), z których 17 dotyczyło zwrotów VAT²⁹.

(akta kontroli str. 17-18, 21, 23)

Liczba kontroli celno-skarbowych, w których została wydana decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika oraz kwota zabezpieczonych zobowiązań wg decyzji o zabezpieczeniu, w okresie objętym kontrolą kształtowała się następująco: w 2019 r. – trzy decyzje na łączną kwotę

²⁵ Na dzień 1 marca 2017 r. było w toku 538 takich kontroli, a na 30 czerwca 2022 r. wszystkie zostały zakończone.

²⁶ Dz.U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.

²⁷ Nie stwierdzono nieprawidłowości.

²⁸ Kwota stwierdzonych nieprawidłowości 1 062 719,9 tys. zł.

²⁹ Kwota stwierdzonych nieprawidłowości 105 528,1 tys. zł.

37 086,1 tys. zł, w 2020 r. – 10 decyzji na kwotę 33 637,2 tys. zł, w 2021 r. – 26 decyzji na kwotę 39 334,4 tys. zł oraz w I półroczu 2022 r. – 20 decyzji na kwotę 54 887,5 tys. zł.

Kwota zabezpieczonych zobowiązań podatkowych w I półroczu 2022 r. wzrosła o 21 250,3 tys. zł (63,2%) w porównaniu do 2020 r.

(akta kontroli str. 24)

Naczelnik MUCS wyjaśnił, że powodem wzrostu kwoty zabezpieczonych zobowiązań podatkowych był m.in. fakt, że największa kwota z decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego w I półroczu 2022 r. wyniosła 28,2 mln zł, podczas gdy w 2020 r. najwyższa kwota z ww. decyzji wyniosła 1,9 mln. zł. Jak dodał, w I półroczu 2022 r. w toku kontroli celno-skarbowych wydano cztery decyzje o zabezpieczeniu na kwotę 5 mln zł, podczas gdy w 2020 r. wobec żadnego podmiotu nie wydano takiej decyzji na kwotę przewyższającą 5 mln zł.

(akta kontroli str. 58, 61)

W kontrolach skarbowych prowadzonych w okresie objętym kontrolą nie były wydawane decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika.

W okresie 2020 r. – I półrocze 2022 r. naczelnicy właściwych urzędów skarbowych nie wydawali postanowień o przedłużeniu zwrotów VAT w toku kontroli celno-skarbowych oraz kontroli skarbowych.

(akta kontroli str. 24-25)

Liczba kontroli celno-skarbowych i kontroli skarbowych prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa w toku, wg stanu na koniec 2020 r., 2021 r. i I półrocza 2022 r., kształtowała się następująco:

- 2020 r. – 199 kontroli celno-skarbowych, w tym: 54 dotyczących CIT, 95 dotyczących VAT (18 kontroli w zakresie jego zwrotu) oraz dziewięć kontroli skarbowych, wszystkie dotyczące VAT (w tym trzy w zakresie jego zwrotu),
- 2021 r. – 252 kontrole celno-skarbowe, w tym: 56 dotyczących CIT, 161 dotyczących VAT (16 w zakresie jego zwrotu) oraz dwie kontrole skarbowe dotyczące VAT,
- I półrocze 2022 r. – 287 kontroli celno-skarbowych, w tym: 62 dotyczące CIT, 155 dotyczących VAT (14 w zakresie jego zwrotu); natomiast na koniec tego okresu MUCS nie prowadził już kontroli skarbowych.

(akta kontroli str. 26)

Analiza trzech kontroli celno-skarbowych, w których dokonano największych kwotowo ustaleń (na łączną kwotę 35 192 tys. zł), a podatnik wpłacił zaległą należność wykazała, że ujawnione nieprawidłowości polegały na:

- zaniżeniu wykazanego dochodu, a tym samym pomniejszeniu należnej kwoty podatku dochodowego od osób prawnych (30 020 tys. zł)³⁰,
- nienależnym zastosowaniu zwolnienia od opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (5 172 tys. zł)³¹.

(akta kontroli str. 83-86, 89)

1.3. Badaniem objęto 14 kontroli celno-skarbowych w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego, w wyniku których dokonano ustaleń w łącznej kwocie 238 074.1 tys. zł, w tym:

³⁰ Sprawa znak: 358000-CKK1-1.500.12.2021 podatek za okres od 28 lipca 2016 r. 31 grudnia 2017 r. – ustalenia na kwotę 17 975 tys. zł oraz sprawa znak: 358000-CKK1-1.500.12.2018 podatek za 2016 r. – ustalenia na kwotę 12 045 tys. zł.

³¹ Sprawa znak: 358000-CKK1-3.500.4.2021 podatek za 2016 r.

- 12 o najwyższych kwotach dokonanych ustaleń, które przekształciły się w postępowania podatkowe (dziewięć spraw na łączną kwotę 202 882,1 tys. zł)³² lub w wyniku których podatnicy złożyli korekty zeznań (trzy korekty uwzględniające w całości ustalenia kontroli na kwotę 35 192 tys. zł)³³,
- dwie, w których urząd skarbowy wydał postanowienia o przedłużeniu zwrotu podatku od towarów i usług³⁴.

Kontrole celno-skarbowe były wszczynane po doręczeniu kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli, zgodnie z art. 62 ust. 1 i 2 ustawy o KAS. W trzech przypadkach podatnicy złożyli korekty zeznań w podatku dochodowym od osób prawnych na łączną kwotę 35 192 tys. zł, a w pozostałych 11 sprawach kontrola celno-skarbowa przekształciła się w postępowanie podatkowe (łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 202 882,1 tys. zł).

Nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzenia kontroli celno-skarbowych, a badanie ich terminowości wykazało, że:

- żadnej z 14 kontroli nie zakończono w terminie do trzech miesięcy od dnia jej wszczęcia,
- termin zakończenia 14 kontroli był przedłużany, a czynności kontrolne trwały od 243 do 1 357 dni,
- brak możliwości zakończenia kontroli w terminie wynikał m.in. z konieczności zgromadzenia wielu dowodów oraz pracochłonnej ich analizy,
- każdorazowo o braku możliwości zakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie zawiadomiono na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia i wskazując nowy termin jej zakończenia, zgodnie z art. 63 ust. 2 ustawy o KAS.

Kontrole celno-skarbowe były przedłużane przede wszystkim ze względu na konieczność zgromadzenia materiału dowodowego. W ramach prowadzonych czynności, na podstawie art. 79 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, występowano do kontrahentów kontrolowanego o udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Przesłuchiwano kontrolowanych i świadków, korzystano z pomocy właściwych organów innych państw, a także wykorzystywano informacje i materiały pozyskane od kontrahentów. W badanych sprawach zgromadzono obszerny materiał dowodowy (w największej ze spraw zgromadzono 21 tomów akt). W pismach skierowanych do kontrolowanych, jako przyczyny przedłużenia kontroli celno-skarbowych, wskazano m.in. oczekiwanie na przedłożenie dokumentów i informacji przez kontrahentów kontrolowanej spółki, prowadzenie przesłuchań osób istotnych dla ustalenia stanu faktycznego, konieczność pozyskania od kontrolowanego dodatkowego materiału dowodowego, potrzebę przeprowadzenia kompleksowej analizy zebranego materiału dowodowego oraz dokonania oceny wszystkich zgromadzonych dowodów w sprawie. Z czynności kontrolnych, w tym pobierania próbek towarów i wyrobów oraz ich badania, przesłuchania kontrolowanych i świadków, kontroli dokumentów i ewidencji, sporządzano protokoły zgodnie z art. 81 ustawy o KAS.

W ramach badanych kontroli celno-skarbowych zgromadzono obszerny materiał dowodowy, a wyniki kontroli zawierały szczegółowy opis dokonanych ustaleń faktycznych. Wyniki te zawierały elementy określone w art. 82 ust. 2 ustawy o KAS, w tym: oznaczenie organu, wskazanie kontrolowanego, datę, zakres kontroli,

³² Sprawy znak: 358000-CKK1-5.500.5.2018, 358000-CKK3-4.500.8.2018, 358000-CKK3-2.500.3.2019, 358000-CKK3-4.500.7.2020, 358000-CKK1-1.500.11.2020, 358000-CKK1-1.500.12.2020, 358000-CKK4-1.500.13.2020, 35000-CKK3-4.500.23.2021.

³³ Sprawy znak: 358000-CKK1-5.500.12.2018, 358000-CKK1-3.500.4.2021, 358000-CKK1-1.500.12.2021.

³⁴ Sprawy znak: 358000-CKK1-5.500.2.2021, 358000-CKK1-5.500.3.2021 – postanowienia wydane przed 2020 r.

informację o stwierdzonych nieprawidłowościach, podpis naczelnika urzędu celno-skarbowego (lub osoby upoważnionej) z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a także pouczenia: o prawie złożenia korekty deklaracji w przypadku, gdy przepisy ustaw podatkowych przewidują obowiązek złożenia deklaracji, obowiązek zawiadomienia naczelnika urzędu celno-skarbowego przez kontrolowanego o zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli celno-skarbowej, jeżeli w toku kontroli celno-skarbowej ujawniono nieprawidłowości, oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

Nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli celno-skarbowych, które przekształciły się w postępowania podatkowe, polegały m.in. na:

- prowadzeniu działań, w wyniku których zaniżony został przez kontrolowanego dochód do opodatkowania,
- niewłaściwe wykazanie przez kontrolowanego kosztów uzyskania przychodu,
- uszczuplenie budżetu państwa z tytułu dokonywanych zdarzeń gospodarczych rodzących obowiązki podatkowe w podatku akcyzowym,
- nieprawidłowe zastosowanie zwolnienia z podatku,
- unikaniu opodatkowania dochodów uzyskanych w związku z posiadanymi udziałami w spółkach poprzez płacenie niższych podatków w kraju posiadającym korzystniejszy system podatkowy.

W związku z kontrolami prowadzonymi przez MUCS w okresie objętym kontrolą nie były wydawane przez właściwych naczelników US postanowienia o przedłużeniu terminu VAT.

(akta kontroli str. 69-95)

1.4. W MUCS obowiązywała opracowana przez Dyrektora IAS w Krakowie *Procedura postępowania w zakresie zabezpieczeń zobowiązań podatkowych w toku prowadzonych kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych w Izbie Administracji Skarbowej w Krakowie*³⁵. Naczelnik MUCS wyjaśnił, że zgodnie z art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej, przesłanką do wydania decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego jest uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Spełnienie tej przesłanki ma miejsce wówczas, gdy organ podatkowy wykaże, że majątek podatnika, w kontekście przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego, z uwzględnieniem ewentualnych odsetek za zwłokę, jest w takiej kondycji (lub w wyniku działań podatnika) może być w takiej kondycji, że brak zabezpieczenia może pozbawić wierzyciela publicznego zaspokojenia należnych od podatnika zobowiązań podatkowych. Wydając decyzję zabezpieczającą organ podatkowy ocenia istnienie ustawowych przesłanek poprzez odniesienie kwoty zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę do sytuacji finansowej podatnika, jego aktualnych dochodów oraz stanu majątkowego. Jak dodał Naczelnik, rozstrzygając o stosowaniu środka w postaci decyzji o zabezpieczeniu organ bada również okoliczności faktyczne dotyczące ewentualnych czynności polegających na zbywaniu przez podatnika majątku znacznej wartości, które może utrudnić lub udaremnić egzekucję.

(akta kontroli str. 56, 62-68)

Badanie sześciu decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku akcyzowym (w tym pięciu wydanych na etapie prowadzenia kontroli celno-skarbowej³⁶ oraz jednej w trakcie postępowania podatkowego³⁷) wykazało, że decyzje

³⁵ Wprowadzona Zarządzeniem nr 66 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie z dnia 24 września 2021 r., pismo znak: 1201-IWZ.021.103.2021.

³⁶ Sprawy znak: 358000-CKK3-4.500.8.2018, 358000-CKK3-2.500.3.2019, 358000-CKK3-4.500.7.2020, 358000-CKK1-3.500.7.2021, 35800-CKK3-4.500.23.2021.

³⁷ Sprawa znak: 358000-CKK4.1.4103.39.2021.

wydano w przypadkach, gdy istniała uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, zgodnie z art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej. W decyzjach orzeczono o dokonaniu zabezpieczenia na majątku podatnika oraz określono przybliżone kwoty zobowiązania podatkowego o łącznej wartości 93 276,6 tys. zł (w tym 93 004,4 tys. zł w decyzjach wydanych na etapie prowadzenia kontroli celno-skarbowej oraz 272,2 tys. zł w decyzji wydanej na etapie prowadzenia postępowania podatkowego). Przed wydaniem rozstrzygnięć analizowano istnienie przesłanek w zakresie ewentualnego dokonania zabezpieczenia, oceniano kondycję finansową podatników i analizowano ich stan majątkowy. W trakcie prowadzonych postępowań ustalono, że podatnicy m.in.:

- byli zaangażowani w proceder wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane,
- posiadali znaczne zaległości podatkowe,
- byli w wysokim stopniu zadłużeni, a ich zdolność do bieżącego wywiązywania się z zobowiązań finansowych była niska.

Ustalono, że organ rzetelnie zgromadził niezbędne informacje oraz prawidłowo ocenił możliwość lub zasadność dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika
(akta kontroli str. 79-82, 90-95, 126-128)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność MUCS w obszarze prowadzenia kontroli celno-skarbowych w zakresie prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa.

OBSZAR

2. Postępowanie podatkowe

Opis stanu
faktycznego

2.1. Analiza celów i wartości mierników, odnosząca się do jakości orzecznictwa lub długotrwałości postępowań podatkowych, wykazała, że w 2021 r. w MUCS osiągnięto zaplanowaną wartość miernika relacji liczby decyzji uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby wydanych decyzji³⁸, która na koniec 2021 r. wyniosła 0% (wartość planowana <18% decyzji).

Natomiast w 2020 r. nie osiągnięto zaplanowanej wartości miernika dotyczącego podniesienia jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych³⁹ ponieważ miernik zrealizowano na poziomie 33% przy zaplanowanej wartości <18% decyzji.

Z kolei w I połowie 2022 r. nie osiągnięto zaplanowanej wartości miernika dotyczącego czasu rozpatrywania odwołań⁴⁰, która według stanu na 30 czerwca 2022 r. wyniosła 249 dni (wartość planowana ≤140 dni).

(akta kontroli str. 11-19, 100-118)

Naczelnik wyjaśnił, że *miernik centralny dotyczący jakości orzecznictwa został nałożony na IAS i odnosił się do prawomocnych orzeczeń wydanych przez dyrektora izby jak i naczelnika ucs z terenu województwa. W takim kontekście, wskazany miernik został wykonany. Jeśli chodzi o cząstkowe dane, a takie stanowi uchylność*

³⁸ Miernik Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku.

³⁹ Miernik *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA* 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.

⁴⁰ Miernik *Czas rozpatrywania odwołań przez Dyrektora IAS oraz naczelnika UCS*. Celem pomiaru było zapewnienie terminowości załatwianych spraw. Miarą pozytywną (mediana) była liczba dni od daty wpływu odwołania do dnia wydania decyzji odwoławczej.

decyzji wydanych przez Naczelnika UCS w Krakowie, to powodem osiągnięcia wskaźnika uchylności na poziomie 33% była ... niewielka ilość prawomocnych orzeczeń ... były to trzy wydane prawomocne wyroki, z czego jeden uchylał decyzję Naczelnika.

Natomiast w sprawie miernika dotyczącego czasu rozpatrywania odwołań Naczelnik MUCS wskazał m.in. na skomplikowaną problematykę stanowiącą przedmiot ustaleń, przekładającą się na obszerność zgromadzonego materiałów dowodowego oraz wysokie kwoty określanych zobowiązań podatkowych. Należy zauważyć, że kwota sporu, stopień skomplikowania spraw oraz przeciwnicy procesowi implikują czas trwania postępowań odwoławczych. Ponadto sprawy odwoławcze w MUCS (...) częstokroć dotyczą spraw dotychczas nie rozstrzyganych w orzecznictwie. Ich załatwienie wymaga szczególnego przygotowania pracowników, ale także czasu na zapoznanie z aktami sprawy i przed wszystkim analizę tematu pod kątem prawnym. Naczelnik podał również, że w odpowiedzi na wzrost ilości spraw odwoławczych podjęto działania naprawcze. Na wstępie należy wyjaśnić, że pierwotnie w Urzędzie funkcjonowała jedna komórka odwoławcza, od połowy marca 2022 r. utworzono drugą komórkę oraz zwiększono zatrudnienie o 2 osoby. Jednocześnie podjęto dalsze kroki aby stopniowo doetatyzować utworzone 2 działy do pełnych składów osobowych. W tym celu w maju 2022 r. przeprowadzono nabór wewnątrz na obsadę 3 dodatkowych etatów. Nabór nie przyniósł oczekiwanego rezultatu. Należy podkreślić, że rekrutacja do komórek odwoławczych zakłada pozyskanie pracowników doświadczonych, o najwyższych kwalifikacjach, co nie jest sprawą łatwą. Aktualnie w związku z przyznanymi i nieobsadzonymi etatami w komórkach odwoławczych prowadzone są prace zmierzające do ogłoszenia i przeprowadzenia kolejnego naboru. Niezależnie od powyższego czasowo na okres sierpień - listopad 2022 r. przeniesiono do pracy w komórkach odwoławczych MUCS 4 osoby z komórek odwoławczych IAS.

(akta kontroli str. 212-216)

2.2. Wpłaty dotyczące przypisów MUCS (wynikających z wydanych decyzji oraz korekt deklaracji dokonanych zarówno przed okresem objętym kontrolą NIK, jak i w tym okresie), uzyskane w latach 2020-2022 (I półrocze), wyniosły łącznie 843 289,6 tys. zł⁴¹, z tego: 610 828,4 tys. zł z tytułu należności głównych, 230 739,1 tys. zł dotyczyło odsetek a 1 774,5 tys. zł kosztów egzekucyjnych.

(akta kontroli str. 99)

2.3. W okresie objętym kontrolą Naczelnik MUCS wydał w pierwszej instancji 224 decyzje⁴² po kontrolach celno-skarbowych (dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa), dla których organem drugiej instancji był Naczelnik MUCS. Podatnicy złożyli łącznie 154 odwołania od ww. decyzji⁴³. Relacja liczby decyzji, na które wniesiono odwołania do liczby wydanych przez Naczelnika MUCS w pierwszej instancji decyzji zmniejszyła się z 83,6% w 2019 r. do 70,8% w 2020 r. i 64,4% w 2021 r. W I półroczu 2022 r. udział ten wyniósł 74,1% (był wyższy od udziału w I półroczu 2021 r. o 16,1 punktu procentowego).

Naczelnik MUCS, jako organ drugiej instancji, wydał łącznie 117 decyzji, w tym 31 uchylających w całości lub częściowo decyzje pierwszej instancji (26,5%), z czego dziewięć przekazał do ponownego rozpatrzenia na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej⁴⁴. Głównymi przyczynami uchylania tych decyzji były m.in.:

⁴¹ W tym: w 2020 r. – 249 833,3 tys. zł, w 2021 r. – 326 668,8 tys. zł, w I półroczu 2022 r. – 266 787,4 tys. zł.

⁴² W tym: 65 w 2020 r., 101 w 2021 r. i 58 w I półroczu 2022 r.

⁴³ W tym: 46 w 2020 r., 65 w 2021 r. i 43 w I półroczu 2022 r.

⁴⁴ W tym: w 2020 r. 16 decyzji uchylono (z czego cztery przekazano do ponownego rozpatrzenia), w 2021 r. osiem decyzji uchylono (z czego dwie przekazano do ponownego rozpatrzenia), w I półroczu 2022 r. siedem decyzji uchylono (z czego dwie przekazano do ponownego rozpatrzenia).

- odmienne podejście w postępowaniu odwoławczym do zagadnienia zasadności zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu opłat licencyjnych za używanie znaków towarowych (w rozstrzygnięciach pierwszej instancji zakwestionowano te wydatki w oparciu o art. 15 ust 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), spowodowane zmianą linii orzeczniczej w wyniku wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴⁵ w wyroku z 4 marca 2020 r.⁴⁶;
- uchybienia proceduralne, których nie można było konwalidować w postępowaniu odwoławczym;
- konieczność uzupełnienia materiału dowodowego.

(akta kontroli str. 27, 218-220)

W 2019 r. jakość rozstrzygnięć, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do decyzji wydanych przez organ pierwszej instancji, wyniosła 7,2% i w okresie objętym kontrolą pogorszyła się do 26,3% w 2020 r., 10,1% w 2021 r. i 22,6% w I połowie 2022 r.⁴⁷

(akta kontroli str. 27)

Zastępca Naczelnika MUCS w złożonym wyjaśnieniu podał, że wskazane wielkości nie wiążą się z pogorszeniem jakości orzecznictwa, bowiem spośród 11 (z 16) uchylonych rozstrzygnięć w 2020 r. dotyczyło *spraw o jednorodnej tematyce i wiązało się z wytyczeniem przez NSA nowej linii orzeczniczej odmiennej od wcześniejszych wyroków WSA (...) rozstrzygnięcie NSA z dnia 4 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 1550/19, które wytyczyło nową linię orzecznictwa w sprawie opłat licencyjnych zupełnie pominięto ugruntowana dotychczas praktykę sądów o możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów racjonalnie poniesionych wydatków, mających ekonomiczne i gospodarcze uzasadnienie. Można zatem powiedzieć, że była to okoliczność niezależna od organu. Po zapadnięciu ww. wyroku NSA Naczelnik MUCS w Krakowie zmienił na poziomie I instancji podejście do oceny prawnej transakcji, których przedmiotem było ponoszenie opłat licencyjnych za znak towarowy, który de facto został przez te podmioty wytworzony.*

(akta kontroli str. 217-220)

W okresie objętym kontrolą Naczelnik MUCS wydał 112 decyzji w drugiej instancji, w tym w 74 przypadkach wniesiono skargi do WSA (66,1%). Dotychczas WSA wydał w tych sprawach dziewięć rozstrzygnięć (orzeczeń prawomocnych), w tym uchylił, w całości lub częściowo, trzy decyzje wydane w 2020 r. Jakość wydanych przez Naczelnika MUCS rozstrzygnięć, mierzona relacją liczby tych decyzji uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA w latach 2019-2021 wyniosła odpowiednio: 0%, 37,5% i 0%. Dla decyzji wydanych w I półroczu 2022 r., do dnia zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, nie było prawomocnych rozstrzygnięć WSA.

(akta kontroli str. 29)

Głównymi przyczynami uchylania decyzji wydanych przez Naczelnika MUCS w drugiej instancji było:

⁴⁵ Dalej: NSA.

⁴⁶ Wyrok z dnia 4 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 1550/19.

⁴⁷ Relacje obliczono ekstrapolując wynik uzyskany dla: 62,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego z 2019 r. (tj. na podstawie 35 rozstrzygnięć naczelnika wydanych do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie (dalej analogicznie) w II instancji spośród 56 zaskarżonych decyzji wydanych w I instancji); dla 93,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji z 2020 r. (tj. na podstawie 43 rozstrzygnięć spośród 46 zaskarżonych decyzji); 78,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji z 2021 r. (tj. na podstawie 51 rozstrzygnięć spośród 65 zaskarżonych decyzji); 53,5% rozstrzygnięć dotyczących decyzji z I półroczu 2022 r. (tj. na podstawie 23 rozstrzygnięć spośród 43 zaskarżonych decyzji).

- w dwóch sprawach – niezastosowanie przez organ art. 2a Ordynacji podatkowej mimo wątpliwości, co do prawidłowej wykładni art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴⁸ oraz poz. 88 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, który to odwoływał się do Prawa farmaceutycznego, w szczególności w zakresie definicji produktu leczniczego i surowca farmaceutycznego. Według sądu, dokumenty, które przedłożył podatnik były niejednoznaczne a organy podatkowe i farmaceutyczne same nie kwalifikowały dystrybuowanych przez podatnika wyrobów jednoznacznie – nie przyporządkowywał ich w sposób niedwuznaczny również przepis prawa farmaceutycznego do którego stosowania w definicji odsyła ustawa o VAT. Zgodnie z przepisem art. 2a ordynacji podatkowej (stanowiącym podstawę uchylecia decyzji przez WSA): niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika;
- w jednej sprawie – kwestia zasadności zaliczenia przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów nakładów na nieruchomości. WSA w Krakowie nie podzielił stanowiska organu, że ulepszenia związane z inwestycją na gruncie, związane bezpośrednio z tym gruntem nie powodują ulepszenia środka trwałego, o którym mowa w art. 22g ust. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁹. Sąd stwierdził, że wydatki ponoszone przez podatnika nie muszą być związane z nieruchomością a wystarczy by podnosiły wartość gruntu. Naczelnik MUCS wyjaśnił, że złożył skargę kasacyjną od niekorzystnego orzeczenia. Wyrokiem II FSK 1021/21 z 27 stycznia 2022 r. NSA uchylił wyrok WSA w Krakowie i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Następnie WSA w Krakowie, wyrokiem I SA/Kr 493/22 z 14 września 2022 r. oddalił skargę podatnika, przychylając się do stanowiska Naczelnika MUCS zawartego w zaskarżonej decyzji.

(akta kontroli str. 215-216)

2.4. Badaniu poddano 17 postępowań w sprawach określenia zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, po przeprowadzonych kontrolach celno-skarbowych, w tym:

- dziewięć postępowań o najwyższych kwotach ustaleń,
- trzy postępowania zakończone wydaniem przez organ odwoławczy decyzji w ostatnim półroczu przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia⁵⁰,
- trzy postępowania, w których ustalenia kontroli celno-skarbowej nie utrzymały się w pełni na etapie postępowania podatkowego⁵¹,
- jedno postępowanie, w trakcie którego wydano decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego⁵²,
- jedno postępowanie umorzone w części na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego (w pozostałym zakresie zakończone decyzją określającą)⁵³.

(akta kontroli str. 120-121, 126-179)

W wyniku tych postępowań stwierdzono uszczuplenia w łącznej kwocie 139 747,8 tys. zł oraz nieprawidłowości, które polegały m.in. na udziale w oszustwach podatkowych, np. poprzez wystawianie i wprowadzanie do obrotu prawnego faktur

⁴⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 931, ze zm., dalej: *ustawa o VAT*.

⁴⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, ze zm.).

⁵⁰ Nr 358000-CKK4-1.4100.3.2020, nr 358000-CKK3-3.4102.2.2020, nr 358000-CKK4-2.4103.7.2020.

⁵¹ Nr 358000-CKK1-1.4100.6.2020, nr 358000-CKK1-1.4100.7.2020, nr 358000-CKK4-1.4100.4.2021.

⁵² Nr 358000-CKK4.1.4103.39.2021.

⁵³ Nr 358000-CKK1-4.4103.13.2021.

VAT nie odzwierciedlających rzeczywistych transakcji; zawyżeniu podatku naliczonego VAT z tytułu ujęcia w ewidencjach nabyć na podstawie nierzetelnych faktur VAT; produkcji wyrobów akcyzowych poza składem akcyzowym, nieskładaniu deklaracji i niepłaceniu podatku akcyzowego; niewykazywaniu w zeznaniach podatkowych przychodów z innych źródeł; nieprawidłowym zastosowanie zwolnienia z podatku *u źródła* przewidzianego w art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zaniżeniu dochodów w wyniku transakcji z podmiotami powiązanymi.
(akta kontroli str. 126-176)

Analiza ww. 17 postępowań podatkowych wykazała, że:

- przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe nastąpiło w terminie do sześciu miesięcy po zakończeniu kontroli celno-skarbowej ujawniającej nieprawidłowości, zgodnie z art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej,
- postępowania w pierwszej instancji trwały od 57 do 609 dni (średnio 233 dni),
- postępowania były przedłużane przede wszystkim ze względu na konieczność przeprowadzenia analizy obszernego materiału dowodowego,
- w przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie zawiadamiano stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin zakończenia sprawy, zgodnie z art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej,
- sporządzano protokoły z czynności postępowania mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy (m.in. przesłuchania strony i świadka), zgodnie z art. 172 § 1 Ordynacji podatkowej, oraz protokoły badania ksiąg podatkowych, zgodnie z art. 193 § 6 tej ustawy,
- podejmowano działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, a opis dokonanych ustaleń faktycznych, wynikający ze zgromadzonego materiału dowodowego, przedstawiano w decyzjach,
- w jednej sprawie⁵⁴, w związku z ryzykiem niewykonania zobowiązania podatkowego, zastosowano zabezpieczenie na etapie postępowania podatkowego, z uwagi na sytuację finansowo-majątkową (strata) oraz zbywanie majątku przez podatnika,
- podatnikom zapewniono 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,
- w postępowaniach badano występowanie okoliczności uzasadniających nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 239b § 1 i 2 Ordynacji podatkowej), w wyniku czego w trzech sprawach skierowano wnioski do naczelników właściwych urzędów skarbowych o nadanie decyzjom wymiarowym tego rygoru, a naczelnicy wydali postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności.

W badanej próbie było 11 przypadków postępowań prowadzonych w drugiej instancji, przy czym cztery postępowania zostały zakończone wydaniem decyzji po upływie od 89 do 383 dni od otrzymania odwołania, z tego w trzech przypadkach utrzymano w mocy decyzję organu pierwszej instancji, w jednym - uchylono decyzję i orzeczono co do istoty sprawy (określono zobowiązanie podatkowe w niższej wysokości)⁵⁵, Przyczyną uchylecia przez organ odwoławczy decyzji organu pierwszej instancji było nieprawidłowe wskazanie wyniku rynkowego dla transakcji z podmiotem powiązanym,

⁵⁴ Sprawa znak: 358000-CKK4.1.4103.39.2021.

⁵⁵ Określono zobowiązanie w wysokości 197 tys. zł, tj. o 457,3 tys. zł niższej niż w decyzji I instancji (654,4 tys. zł).

na podstawie dokumentacji cen transferowych kontrolowanego podmiotu w zakresie innych transakcji. Organ drugiej instancji wskazał, iż w świetle objaśnień podatkowych MF i Wytycznych OECD, dla potrzeb ustalenia wartości wyniku rynkowego należało posłużyć się medianą. Ponadto organ I instancji nieprawidłowo określił podstawę opodatkowania, przyjmując *wartość narzutu oszacowanego na kosztach transakcji z [podmiotem powiązany] (...) jako wynik podatkowy całej działalności Spółki*.

W pozostałych siedmiu sprawach postępowania odwoławcze nie zostały zakończone, mimo że od otrzymania odwołań do 31 października 2022 r. upłynęło od 116 do 577 dni. Kwestię terminowości postępowań odwoławczych szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 126-176)

Jedno postępowanie podatkowe⁵⁶ Naczelnik Urzędu częściowo umorzył w związku z przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Decyzją z 10 listopada 2021 r. umorzono postępowanie w zakresie podatku VAT za okres od kwietnia do listopada 2015 r., dotyczące stwierdzonych nieprawidłowości w wysokości 2 924,3 tys. zł⁵⁷ (tego samego dnia wymierzono również zobowiązania podatkowe za miesiące od grudnia 2015 r. do października 2016 r. w wysokości łącznej 1 220 tys. zł).

(akta kontroli str. 147-151)

Naczelnik MUCS wyjaśnił, że jeszcze w toku kontroli celno-skarbowej 3 lutego 2020 r. zawiadomiono stronę o zawieszeniu 3 grudnia 2018 r. biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za okres od kwietnia 2015 r. do października 2016 r. z uwagi na wszczęcie śledztwa w sprawie o przestępstwo karno-skarbowe. Zawiadomienie to zostało skierowane do strony w oparciu o błędne informacje powzięte w styczniu 2020 r. od jednego z małopolskich urzędów skarbowych, który otrzymał je z Centralnego Biura Antykorupcyjnego. Na podstawie kolejnych informacji otrzymanych z CBA w 2021 r., ustalono, iż wszczęte śledztwo dotyczyło faktycznie innego podmiotu i innego okresu; stwierdzono, że nie został skutecznie zawieszony bieg terminu przedawnienia ww. zobowiązań podatkowych.

(akta kontroli str. 122-125)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W przypadku sześciu⁵⁸ z siedmiu niezakończonych postępowań odwoławczych objętych badaniem wystąpiły okresy, w których organ drugiej instancji nie podejmował niemal żadnych udokumentowanych czynności, a zgromadzona dokumentacja, poza wstępnymi analizami (dotyczącymi terminowości odwołania, reprezentacji strony, właściwości organu) zawierała przede wszystkim postanowienia o przedłużeniu terminu załatwienia sprawy. Postępowania te nie zostały zakończone, mimo że od otrzymania odwołań do końca października 2022 r. upłynęło od 147 do 577 dni. Tymczasem art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej wskazuje, że załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno zasadniczo nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy.

(akta kontroli str. 147-151, 154-156, 163-167, 170-176)

Naczelnik wyjaśnił, że przerwy podczas których nie podejmowano udokumentowanych czynności były spowodowane obszernością materiału

⁵⁶ Sprawa znak: 358000-CKK1-4.4103.13.2021.

⁵⁷ Kwota według wyliczeń zawartych w wyniku kontroli.

⁵⁸ Odwołania w sprawach: nr 358000-CKK3-2.4105.1.2021 otrzymane 2 kwietnia 2021 r.; nr 358000-CKK4.2.4103.14.2020 otrzymane 15 października 2021 r.; nr 358000-CKK1-4.4103.13.2021 otrzymane 7 grudnia 2021 r.; nr 358000-CKK3-3.4100.6.2021 otrzymane 2 maja 2022 r.; nr 358000-CKK3-2.4103.22.2021 otrzymane 4 maja 2022 r.; nr 358000-CKK3-4.4103.40.2021 otrzymane 6 czerwca 2022 r.

dowodowego, skomplikowaną materią merytoryczną spraw, których rzetelna analiza wymaga poświęcenia znacznej ilości czasu – co nie znajduje bezpośredniego formalnego odzwierciedlenia w aktach sprawy. Na powyższe ma też niebagatelny wpływ prowadzenie równoległe zbyt wielu postępowań przez pracowników merytorycznych (liczbę spraw odwoławczych oraz związanych z nimi postępowań sędow-administracyjnych). Naczelnik wskazał, że każdy pracownik komórki odwoławczej w okresie od stycznia do października 2022 r. rozparzył blisko średnio 5 spraw (44 sprawy / 9 osób), co oznacza, że statystycznie czas poświęcony na jedną sprawę mieści się w ustawowym terminie 2 miesięcy wynikającym z art. 139 § 2 ustawy ordynacja podatkowa (...). To, że konkretne sprawy prowadzone są dłużej jest bezpośrednią konsekwencją zbyt małej liczby pracowników w stosunku do potrzeb. Biorąc pod uwagę jedynie odwołania, które wpłynęły w tych miesiącach, to statystycznie na jednego pracownika przypada do rozpatrzenia blisko 8 spraw. W tym samym czasie pracownicy obsłużyli również 33 skargi do WSA, rozpatrywali sprawy w trybach nadzwyczajnych (wznowienia postępowania), wspomagali radców prawnych urzędu w opracowywaniu skarg do NSA.

Naczelnik zauważył, że trzykrotnie podejmowano działania zmierzające do zwiększenia zatrudnienia w komórce odwoławczej w drodze naboru wewnętrznego i zewnętrznego. Nabory zakończyły się niepowodzeniem, nie udało się zatrudnić pracowników spełniających założone kryteria naborów. W związku z zaistniałą sytuacją Izba Administracji Skarbowej w Krakowie z dniem 1 sierpnia 2022 r. oddelegowała na okres 4 miesięcy do pracy w komórkach odwoławczych MUCS w Krakowie 4 osoby z komórek odwoławczych IAS w Krakowie z możliwością przedłużenia tego okresu. Na obecnym etapie inwentaryzowane są sprawy, które wpłynęły do komórek odwoławczych COP1 i COP2 oraz sprawy które potencjalnie zakończą się w tym roku i może zostać wniesione odwołanie pod kątem oddelegowania kolejnej grupy pracowników IAS w Krakowie do pracy w komórkach odwoławczych MUCS w Krakowie. Z dniem 1 czerwca 2022 r. 3 radców prawnych Izby Administracji Skarbowej w Krakowie zostało przeniesionych do nowo utworzonego w MUCS w Krakowie Wieloosobowego Stanowiska Obsługi Prawnej CWP. Naczelnik MUCS podał, że po dokonaniu analizy sytuacji kadrowej i zadań do realizacji przez poszczególne komórki organizacyjne nie znalazł możliwości przeniesienia osób do komórek odwoławczych. W związku z powyższym Izba Administracji Skarbowej w Krakowie przyznała etaty do komórki odwoławczej COP2 w MUCS w Krakowie i na obecnym etapie prowadzone są prace zmierzające do ogłoszenia i przeprowadzenia naborów do ww. komórki.

(akta kontroli str. 200-211)

2. W trzech sprawach (z 17 badanych postępowań) w kartach ustaleń w postępowaniu podatkowym⁵⁹ i w systemie Karta 2, wykazano kwoty niezgodne z wydanymi rozstrzygnięciami (zawyżone łącznie o 1 361 698 zł), co stanowiło działanie nierzetelne:
 - w sprawie nr 358000-CKK4-2.4103.7.2020 wykazano kwotę o 1 295 084 zł wyższą niż wynika to z decyzji (w karcie ustaleń wykazano kwotę do wpłaty 1 284 739 zł, art. 108: 1 284 739 zł, zmniejszenie przeniesienia: 15 630 zł , tj. łącznie kwotę 2 585 108 zł. Zgodnie z decyzją winno być: art. 108: 1 284 739 zł, zmniejszenie przeniesienia: 5 285 zł);

⁵⁹ Karty ustaleń kontroli podatkowej wprowadzone decyzjami Naczelnika MUCS (m.in. nr 18 z 30 października 2020 r., nr 7 z 30 kwietnia 2021 r.).

- w sprawie nr 358000-CKK3-4.4103 wykazano kwotę zawyżoną o 63 614 zł (w karcie ustaleń wykazano kwotę *art. 108*: 32 053 399 zł, tj. w wysokości zobowiązań w VAT określonych w decyzji podatkowej na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, bez pomniejszenia o zadeklarowaną przez Spółkę wysokość nadwyżki podatku należnego nad naliczonym do wpłaty za lipiec, sierpień, październik i listopad 2017 r. – łącznie 63 614 zł, która w decyzji została zmniejszona do 0 zł);
- w sprawie nr 358000-CKK4-2.4105.3.2020 wykazano kwotę podatku akcyzowego wyższą o 3 000 zł od kwot określonych w decyzji (w karcie ustaleń wskazano *kwotę do wpłaty* 2 742 407 zł, zaś w decyzji określono zobowiązania podatkowe za miesiące od kwietnia do listopada 2018 r. w łącznej kwocie 2 739 407 zł).

(akta kontroli str. 180-193)

Naczelnik MUCS wyjaśnił, że powyższe przypadki były wynikiem błędów pracowników przy sporządzaniu kart: pomyłkowego, dwukrotnego wprowadzenia tej samej kwoty do dwóch pozycji oraz wpisania nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia z innego miesiąca (pierwsza sprawa), przeoczenia (druga sprawa), oczywistego błędu rachunkowego (trzecia sprawa).

(akta kontroli str. 210-211)

We wszystkich trzech sprawach karty ustaleń oraz dane w systemie Karta 2 zostały skorygowane w trakcie niniejszej kontroli NIK.

(akta kontroli str. 186, 190, 193, 221-223)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych w pierwszej instancji. Jakość decyzji podatkowych wydawanych w pierwszej oraz drugiej instancji utrzymywała się na zbliżonym poziomie. Zastrzeżenia NIK budzi jednak długotrwałe prowadzenie postępowań odwoławczych, a stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły długich przerw między czynnościami podejmowanymi w sześciu skontrolowanych postępowaniach odwoławczych. Należy zauważyć też błędy w sprawozdawanych kwotach ustaleń w trzech badanych postępowaniach podatkowych.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następującą uwagę i wnioski:

- | | |
|---------|--|
| Uwaga | Długotrwałe prowadzenie postępowań odwoławczych, na co wpływ mają znaczne okresy bezczynności, może powodować utratę wpływów z tytułu odsetek od zaległości podatkowych. Stosownie do art. 54 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej nie nalicza się odsetek od zaległości podatkowych za okres opóźnienia w wydaniu decyzji w stosunku do terminu wynikającego z art. 139 § 3 cytowanej ustawy. |
| Wnioski | <ol style="list-style-type: none"> 1. Monitorowanie przebiegu postępowań odwoławczych pod kątem uniknięcia okresów bezczynności. 2. Podjęcie działań zmierzających do zapewnienia rzetelnego sprawozdawania kwot stwierdzonych nieprawidłowości w postępowaniach podatkowych. |

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 Krakowie. 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.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwagi 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.

Kraków, listopada 2022 r.

Kontrolerzy:

Bernard Różański
główny specjalista
kontroli państwowej

.....
podpis

Aleksander Podsiadło
specjalista
kontroli państwowej

.....
podpis