



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

LLU.410.018.02.2022

**Pan  
insp. Krzysztof Guściora  
Naczelnik  
Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego  
w Białej Podlaskiej**

ul. Celników Polskich 21,  
21-500 Biała Podlaska

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

*Kontrola nr P/22/010 Prawdliwość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych  
i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej*

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

ul. Okopowa 7, 20-022 Lublin

T +48 81 461 31 20, F +48 81 461 31 11

llu@nik.gov.pl

Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-112, 20-001 Lublin 1

## I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej, ul. Celników Polskich 21, 21-500 Biała Podlaska (dalej: LUCS lub Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Krzysztof Guściora, Naczelnik LUCS od 29 września 2020 r. Poprzednio Naczelnikiem Urzędu byli: Andrzej Danieluk (od 24 marca 2020 r.) oraz Krzysztof Maciejewicz (od 2 lipca 2019 r.).
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych.</li><li>2. Postępowanie podatkowe.</li></ol>
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 <sup>1</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Katarzyna Durakiewicz, doradca techniczny, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/109/2022 z 27 lipca 2022 r.</li><li>2. Anna Zawadzka, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/108/2022 z 27 lipca 2022 r.</li><li>3. Joanna Jabłońska-Chyła, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/122/2022 z 6 września 2022 r.</li></ol> <p>(akta kontroli str. 1-6)</p>

## II. Ocena ogólna<sup>2</sup> kontrolowanej działalności

<b>OCENA OGÓLNA</b>	Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działania Naczelnika LUCS w zakresie prowadzenia kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych w przedmiocie 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 Skarbowej <sup>3</sup> . W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 640 kontroli, a łączna kwota ustaleń wyniosła 848 275,3 tys. zł. Rzetelnie i prawidłowo dokumentowano przebieg czynności kontrolnych, a opracowane wyniki kontroli były spójne ze zgromadzonymi dowodami. Termin zakończenia tych kontroli przedłużano ze względu na ich skomplikowany charakter, konieczność zasięgnięcia informacji od innych podmiotów oraz obszerny materiał dowodowy, o czym w każdym przypadku zawiadamiano kontrolowanego, podając przyczyny

<sup>1</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

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

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm. Dalej: ustawa o KAS.

przedłużenia i wskazując nowy termin jej zakończenia. Osiągnięto zaplanowane wartości 11 badanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie<sup>4</sup>, a miernik odnoszący się do realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r. nie został osiągnięty ze względu na obiektywne trudności w zakończeniu jednej kontroli skarbowej.

Postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>5</sup>. Rzetelnie uzasadniano konieczność przedłużenia terminu ich zakończenia, a opis dokonanych ustaleń faktycznych wynikał z materiału dowodowego. W Urzędzie wprowadzono także mechanizmy w celu zapobiegania przedawnieniom zobowiązań podatkowych.

Jakość decyzji wydawanych w pierwszej oraz drugiej instancji utrzymywała się na zbliżonym poziomie. W latach 2020-2021 organ drugiej instancji uchylił (lub częściowo uchylił) co 12-tą decyzję wydaną w pierwszej instancji po kontroli celno-skarbowej, a wojewódzki sąd administracyjny<sup>6</sup> co trzecią decyzję organu odwoławczego. Osiągnięto wartości dwóch mierników w zakresie jakości orzecznictwa, a niezrealizowany miernik, odnoszący się do decyzji uchylanych przez WSA, był na bieżąco monitorowany.

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.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>7</sup> kontrolowanej działalności**

#### **OBSZAR**

Opis stanu faktycznego

#### **1. Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych**

**1.1.** Dyrektor IAS, na podstawie zarządzeń Szefa Krajowej Administracji Skarbowej<sup>8</sup>, wyznaczył dla LUCS 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 zaplanowane wartości mierników, tj.:
  - 83,8% 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 13 kontroli podatkowych w zakresie cen transferowych (wartość planowana ≥13),
  - 80% skuteczności kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)<sup>9</sup> (wartość planowana >80%),

<sup>4</sup> Dalej: Dyrektor IAS.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm. Dalej: Ordynacja podatkowa.

<sup>6</sup> Dalej: WSA.

<sup>7</sup> Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa jest formułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Liczba kontroli pozytywnych (z ustaleniami ≥100 tys. zł) w zakresie CIT w ogólnej liczbie kontroli w zakresie CIT.

- 100% udziału kontroli, w których wykorzystano pliki JPK<sup>10</sup> na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania pliku JPK (wartość planowana >60%),
- 2) na koniec 2021 r. osiągnięto zaplanowane wartości mierników, tj.:
- przeprowadzono 10 kontroli w zakresie cen transferowych (wartość planowana ≥9),
  - 95% skuteczności kontroli dotyczących podatków<sup>11</sup> (wartość planowana >83%),
  - 83% skuteczności kontroli dotyczących podatków przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>12</sup> (wartość planowana >80%),
- 3) na 30 czerwca 2022 r. osiągnięto zaplanowane wartości mierników, tj.:
- 96% efektywności kontroli podatków<sup>13</sup> (wartość planowana ≥84%),
  - zrealizowano dwie kontrole wobec podatników znajdujących się na liście podatników, o której mowa w art. 27b ust. 1<sup>14</sup> ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>15</sup>,
  - przeprowadzono 236 kontroli dotyczących podatków<sup>16</sup> (wartość planowana ≥172),
  - przeprowadzono dziewięć kontroli w zakresie cen transferowych (wartość planowana ≥5).

W LUCS na koniec 2021 r. miernik „sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych” wyniósł 80% przy planowanej wartości >90%. Miernik ten wskazywał na liczbę zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r., będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r. Naczelnik LUCS wyjaśnił, że niezrealizowanie miernika wynikało z niezakończenia jednego z czterech postępowań kontrolnych ze względu na wielowątkowy charakter sprawy. Postępowanie dotyczyło wielomilionowego wyłudzenia podatku od towarów i usług oraz wystawiania tzw. pustych faktur. Podatnik utrudniał postępowanie, a Urząd współpracował z kilkoma prokuratorami na terenie całego kraju. Sprawę zakończono w I kwartale 2022 r. Dodatkowo Naczelnik LUCS wskazał, że poziom realizacji ww. miernika był na bieżąco monitorowany.

(akta kontroli str. 14-21, 41-42)

<sup>10</sup> Jednolity Plik Kontrolny.

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> Lista dotyczyła podatkowych grup kapitałowych, podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro.

<sup>15</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm.

<sup>16</sup> 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.

1.2. W latach 2020-2022 (I półrocze) zakończono 640 kontroli celno-skarbowych prawidłowości rozliczeń podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa, w tym 49 kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (7,6%), 462 w podatku od towarów i usług (72,2%), z czego trzy kontrole dotyczące zwrotu podatku od towarów i usług. W 2021 r. zakończono 307 kontroli, co stanowiło 316,5% liczby kontroli zakończonych w 2020 r. (97) i 260,2% kontroli zakończonych w 2019 r. (118). W I półroczu 2022 r. zakończono 236 kontroli, tj. o 74 więcej (o 45,7%) niż w analogicznym okresie ubiegłego roku.

Naczelnik LUCS wyjaśnił, że wzrost ten wynikał ze skutecznego wytypowania do kontroli podmiotów, które deklarowały nierzetelne zakupy od spółek w branży paliwowej i budowlanej. W latach 2021-2022 uruchomiono znaczącą liczbę takich kontroli, a trafność zdiagnozowanego proceduru potwierdziła się, ponieważ część podatników dokonała korekt deklaracji VAT-7 oraz korekt w podatku dochodowym, co miało wpływ na liczbę zakończonych kontroli. Ponadto Naczelnik LUCS poinformował, że wpływ na wahania liczby kontroli w poszczególnych okresach miała pandemia COVID-19 i przeprowadzona w poprzednich latach reorganizacja. W związku z utworzeniem KAS zespoły kontrolne prowadziły sprawy zarówno w tzw. nowej, jak i w starej procedurze.

W latach 2020-2022 (I półrocze) w ramach kontroli celno-skarbowych dokonano ustaleń podatkowych na łączną kwotę 848 275,3 tys. zł, w tym 431 558,3 tys. zł w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (50,9%)<sup>17</sup>, 271 328 tys. zł w podatku od towarów i usług (32%)<sup>18</sup>, z czego kwota 9506,5 tys. zł dotyczyła ustaleń w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług. W 2020 r. (280 343,5 tys. zł) i w 2021 r. (279 690,1 tys. zł) kwota ustaleń podatkowych stanowiła 87% kwoty ustaleń z 2019 r. (323 332,4 tys. zł). W I półroczu 2022 r. wyniki kontroli celno-skarbowych (288 241,7 tys. zł) ukształtowały się na poziomie 103,1% ustaleń z roku poprzedniego oraz 180,7% z I półrocza 2021 r.

W ww. okresie zakończono także 18 kontroli skarbowych<sup>19</sup>, które dotyczyły podatku od towarów i usług. Wartość ustaleń podatkowych wyniosła 144 866 tys. zł<sup>20</sup>.

W latach 2020-2022 (I półrocze) Naczelnik LUCS, w związku z prowadzonymi kontrolami celno-skarbowymi, wydał 93 decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych<sup>21</sup>, a kwota zabezpieczonych zobowiązań wyniosła łącznie 109 774,3 tys. zł<sup>22</sup>. W latach 2020-2021 w stosunku do 2019 r. wzrosła zarówno liczba decyzji, jak i kwoty zabezpieczonych zobowiązań (pięć wydanych decyzji na kwotę 12501,1 tys. zł w 2019 r.). Takich decyzji nie wydawano w związku z prowadzonymi kontrolami skarbowymi, ponieważ w latach poprzednich podjęto działania w celu zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w sprawach, w których istniały przesłanki uzasadniające jego dokonanie, dokonywano także blokady rachunków bankowych.

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono trzy kontrole celno-skarbowe, w których właściwy urząd skarbowy wydał postanowienia o przedłużeniu zwrotu podatku od towarów i usług na łączną kwotę 9189,4 tys. zł<sup>23</sup>.

<sup>17</sup> W tym: 194 341,1 tys. zł w 2020 r., 18 446,9 tys. zł w 2021 r. oraz 218 770,3 tys. zł w I półroczu 2022 r.

<sup>18</sup> W tym: 43 960,3 tys. zł w 2020 r., 175 820,4 tys. zł w 2021 r., 51 547,3 tys. zł w I półroczu 2022 r.

<sup>19</sup> W tym: 14 w 2020 r., trzy w 2021 r. oraz jedna w I półroczu 2022 r.

<sup>20</sup> W tym: 45 053, 6 tys. zł w 2020 r., 32 092,1 tys. zł w 2021 r., 67 720,3 tys. zł w I półroczu 2022 r.

<sup>21</sup> W tym: 21 w 2020 r., 41 w 2021 r. oraz 31 w I półroczu 2022 r.

<sup>22</sup> W tym: 47 581,1 tys. zł w 2020 r., 29 533,4 tys. zł w 2021 r. oraz 32 659,8 tys. zł w I półroczu 2022 r.

<sup>23</sup> W tym: jedna kontrola w 2021 r. (8223,8 tys. zł) oraz dwie w I półroczu 2022 r. (965,6 tys. zł).

Liczba kontroli celno-skarbowych w toku wzrosła z 128 na koniec 2019 r. do 191 na koniec 2020 r., 262 na koniec 2021 r. oraz 267 na koniec I półrocza 2022 r., w tym największą liczbę stanowiły kontrole dotyczące podatku od towarów i usług (odpowiednio: 80, 144, 212 oraz 200). Dodatkowo prowadzono kontrole skarbowe, w tym 18 według stanu na 31 grudnia 2019 r., cztery - na 31 grudnia 2020 r. oraz jedną – na 31 grudnia 2021 r.

(akta kontroli str. 22-28, 40-41, 50-53, 263-264)

Analiza trzech kontroli celno-skarbowych, w których dokonano największych kwotowo ustaleń, a podatnik wpłacił zaległą należność wykazała, że ujawnione nieprawidłowości polegały na:

- błędnym wypełnieniu plików JPK\_VAT za okres od stycznia do grudnia 2019 r. i sporządzeniu deklaracji VAT-7 z danymi zawyżającymi podatek naliczony (1522 tys. zł),
- zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów poprzez nieprawidłowe odpisanie wierzytelności i zaniżenie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. w kwocie 543,1 tys. zł,
- zaniżeniu o kwotę 53 139,1 tys. zł podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 r. od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych. Podatnik dokonał szeregu czynności na udziałach i akcjach z wykorzystaniem spółek w pełni przez niego kontrolowanych, przy czym wiele z tych czynności (transakcji) przeprowadzonych było z wykorzystaniem instytucji tzw. „wymiany udziałów” uregulowanej w art. 24 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>24</sup>.

(akta kontroli str. 187-190)

**1.3.** Badaniem objęto 17 kontroli celno-skarbowych w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego, w wyniku których dokonano ustaleń w łącznej kwocie 379 966,2 tys. zł, w tym:

- trzy, w wyniku których stwierdzono największe kwotowo nieprawidłowości, a podatnik wpłacił zaległą należność<sup>25</sup>,
- 12 o najwyższych kwotach dokonanych ustaleń, które przekształciły się w postępowania podatkowe<sup>26</sup>,
- dwie, w których urząd skarbowy wydał postanowienia o przedłużeniu zwrotu podatku od towarów i usług<sup>27</sup>.

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 fizycznych, w podatku dochodowym od osób prawnych oraz deklaracji w podatku od towarów i usług na łączną kwotę 55 204,2 tys. zł, a w pozostałych 14 sprawach kontrola celno-skarbowa przekształciła się w postępowanie podatkowe (łączna kwota ustaleń wyniosła 324 656,4 tys. zł).

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

- w dwóch przypadkach kontrolę zakończono w terminie do trzech miesięcy od dnia jej wszczęcia (32-38 dni),

<sup>24</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, ze zm.

<sup>25</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-6.500.11.2021, 308000-CKK-2.500.29.2021, 308000-CKK-5.500.24.2020.

<sup>26</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-4.500.11.2019, 308000-CKK-9.500.10.2017, 308000-CKK-7.500.1.2020, 308000-CKK-2.500.6.2019, 308000-CKK-6.500.8.2018, 308000-CKK-5.500.10.2019, 308000-CKK-3.500.26.2020, 308000-CKK-5.500.26.2020, 308000-CKK-4.500.18.2022, 308000-CKK-2.500.2.2018, 308000-CKK-6.500.10.2018, 308000-CKK-4.500.13.2022.

<sup>27</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-2.500.17.2018, 308000-CKK-7.500.42.2020.

- termin zakończenia 15 kontroli był przedłużany, a czynności kontrolne trwały od 200 do 1280 dni (tj. do 3,5 roku),
- w przypadku 15 spraw brak możliwości zakończenia kontroli w terminie wynikał z konieczności zgromadzenia wielu dowodów oraz pracochłonnej ich analizy,
- w przypadku niezakończenia 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 pozyskane od kontrahentów. W badanych sprawach zgromadzono obszerny materiał dowodowy (od kilku do kilkudziesięciu tomów akt). W pismach skierowanych do podatników, jako przyczyny przedłużenia kontroli celno-skarbowych, podawano m.in. nieodbieranie pism przez pełnomocników, prowadzenie przesłuchań świadków, konieczność pozyskania dokumentów od kontrahentów, sporządzanie szczegółowych zestawień danych dotyczących nabycia i dostawy towarów, wysyłanie zapytań do organów podatkowych innych państw, konieczność przeprowadzenia kompleksowej analizy zebranego materiału dowodowego oraz dokonania oceny wszystkich zgromadzonych dowodów w sprawie, niezbędny czas do zapoznania się podatnika z materiałem dowodowym - umożliwienie stronie skorzystania z prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału.

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.

W ramach badanych kontroli celno-skarbowych zgromadzono obszerny materiał dowodowy, a wyniki kontroli zawierały szczegółowy opis dokonanych ustaleń faktycznych. Wyniki zawierały elementy określone w art. 82 ust. 2 ustawy o KAS, w tym oznaczenie organu, wskazanie kontrolowanego, datę, zakres kontroli celno-skarbowej, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach, podpis naczelnika urzędu celno-skarbowego (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, 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 o skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

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

- unikaniu opodatkowania dochodów uzyskanych w związku z posiadanymi udziałami w spółkach poprzez płacenie niższych podatków w kraju posiadającym korzystniejszy system podatkowy,
- zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów poprzez nieuprawnione zaliczenie do nich części usług (logistycznych, pośrednictwa),
- nierzetelnym prowadzeniu ksiąg rachunkowych,

- nieuprawnionym obniżeniu podatku należnego o podatek naliczony z wykorzystaniem faktur dokumentujących dostawy na terenie kraju, które nie zostały faktycznie dokonane,
- nierzetelnym prowadzeniu rejestru VAT, wykazaniu w deklaracjach VAT-7 większej wartości podatku naliczonego niż w plikach JPK\_VAT.

(akta kontroli str. 185, 187-219)

W badanej próbie kontroli celno-skarbowych były dwie sprawy<sup>28</sup>, w których wydano postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na łączną kwotę 9189,3 tys. zł. Uzasadnienia postanowień, wydanych przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście oraz Naczelnika Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie, zawierały informacje o przyczynach sprawdzenia zasadności zwrotu podatku (przeprowadzenie weryfikacji dokumentów w celu zbadania prawidłowości wykazanych przez podatników transakcji) oraz o prowadzeniu kontroli celno-skarbowej.

(akta kontroli str. 34-38, 215-219)

**1.4.** W LUCS obowiązywała opracowana przez IAS *Procedura postępowania w zakresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w toku prowadzonych kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych*<sup>29</sup>. Naczelnik LUCS poinformował, że badanie wystąpienia przesłanek dokonania zabezpieczenia należności podatkowych dokonywane było już na etapie omawiania wniosku o przyjęcie podmiotu do kontroli. Na dalszych etapach postępowania (kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego) analizowano przesłanki w zakresie dokonania zabezpieczenia. Według Naczelnika LUCS, praktycznie nie występuje uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego w przypadku realizowania kontroli w zakresie cen transferowych w dużych podmiotach produkcyjno-handlowych, zatrudniających kilkadziesiąt osób. Natomiast w przypadku kontroli podmiotów zaangażowanych w obrót karuzelowy w charakterze „brokera” (podatnik nie ma świadomości o przestępczym charakterze czynności) przy stwierdzonych nieprawidłowościach w łańcuchu dostaw, często trudno jest zebrać dowody na świadomy udział podatnika w oszustwie podatkowym, a podjęcie działań w kierunku dokonania zabezpieczenia na etapie kontroli celno-skarbowej jest obarczone ryzykiem późniejszego roszczenia odszkodowawczego.

Badanie sześciu decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych (w tym pięciu wydanych na etapie prowadzenia kontroli celno-skarbowej<sup>30</sup> oraz jednej w trakcie postępowania podatkowego<sup>31</sup>) wykazało, że decyzje 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 74 171,6 tys. zł. Przed wydaniem rozstrzygnięć oceniano kondycję finansową podatników i analizowano ich stan majątkowy. W trakcie prowadzonych postępowań ustalono, że podatnicy m.in.:

<sup>28</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-2.500.17.2018, 308000-CKK-7.500.42.2020.

<sup>29</sup> Wprowadzona pismem nr 0601-ICK.4022.4.2021.113 z 12 lipca 2021 r. oraz dodatkowe rekomendacje z 15 grudnia 2021 r. (pismo nr 0601-ICK.4022.4.2021.213).

<sup>30</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-4.500.21.2020.81, 308000-CKK-4.500.13.2020.80, 308000-CKK.6.500.31.2020, 308000-CKK.6.500.32.2020, 308000-CKK-4-500.11.2019.94.

<sup>31</sup> Znak spraw: 308000-CKK-5.4103.5.2021.



- unikali wykonania obowiązku przez nieujawnienie zobowiązań podatkowych w prawidłowej wysokości oraz trwale nie uiszczali zobowiązań podatkowych, które były realizowane przymusowo w trybie egzekucyjnym,
- byli zaangażowani w proceder wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane,
- uchylali się od regulowania zobowiązań publiczno-prawnych przez przyjmowanie „pustych faktur” oraz wykorzystywanie ich w rozliczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych,
- dokonywali czynności polegających na zbywaniu majątku, prowadzili transfer aktywów za granicę, przekazywali otrzymane środki finansowe na rachunki w innym kraju,
- dokonywali obniżenia podatku należnego o podatek naliczony na podstawie nierzetelnych faktur, wykazywali stratę w prowadzonej działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 58-110, 114-127)

Badaniu poddano sprawy, w których na etapie kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego organ dokonał analizy istnienia przesłanek w zakresie ewentualnego dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika. W kontrolowanych sprawach zebrano i przeanalizowano, pod kątem wystąpienia przesłanek ustawowych, informacje o aktualnej sytuacji finansowej podatnika, posiadanych zobowiązaniach, bądź dokonywaniu czynności polegających na zbywaniu majątku. Ustalono, że organ rzetelnie zgromadził niezbędne informacje oraz prawidłowo ocenił możliwość lub zasadność dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika.

(akta kontroli str. 128-158)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności LUCS w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

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

OBSZAR

## 2. Postępowanie podatkowe

Opis stanu  
faktycznego

**2.1. Analiza celów i wartości mierników<sup>32</sup>, odnosząca się do jakości orzecznictwa lub długotrwałości postępowań podatkowych, wykazała, że osiągnięto zaplanowaną wartość miernika:**

- 1) relacja liczby decyzji uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby wydanych decyzji<sup>33</sup>, która na koniec 2021 r. wyniosła 7% (wartość planowana <18% decyzji),
- 2) czas rozpatrywania odwołań<sup>34</sup>, która według stanu na 30 czerwca 2022 r. wyniosła 119 dni (wartość planowana ≤140 dni).

W 2020 r. nie osiągnięto zaplanowanej wartości miernika dotyczącego podniesienia jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych<sup>35</sup>,

<sup>32</sup> Ustanowiona w latach 2020-2022 dla LUCS przez Dyrektora IAS.

<sup>33</sup> 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.

<sup>34</sup> Celem pomiaru było zapewnienie terminowości załatwianych spraw. Miarą pozytywną (medianą) była liczba dni od daty wpływu odwołania do dnia wydania decyzji odwoławczej.

<sup>35</sup> 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.

ponieważ miernik zrealizowano na poziomie 33% przy zaplanowanej wartości <18% decyzji.

Naczelnik wyjaśnił, że miernik nie został osiągnięty ze względu na małą liczbę orzeczeń, które spełniały warunki ujęcia w mierniku (trzy wyroki prawomocne). Pozostałe sprawy nie spełniały warunków ujęcia w mierniku (skargi kasacyjne lub orzeczenia nie były prawomocne). Naczelnik LUCS zobowiązał pracowników Działu Postępowania Podatkowego do dołożenia starań w celu zapewnienia realizacji miernika, w tym wskazał na konieczność uzupełniania materiału dowodowego zgromadzonego w pierwszej instancji w zakresie niezbędnym do ustalenia niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego oraz bieżącej analizy linii orzeczniczej sądów administracyjnych.

(akta kontroli str. 14-21, 50-53)

**2.2.** W okresie objętym kontrolą Naczelnik LUCS wydał w pierwszej instancji 244 decyzje<sup>36</sup> po kontrolach celno-skarbowych (dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa), dla których organem drugiej instancji był Naczelnik LUCS. Podatnicy złożyli łącznie 115 odwołań od ww. decyzji<sup>37</sup>. Relacja liczby decyzji, na które wniesiono odwołania do liczby wydanych przez Naczelnika LUCS w pierwszej instancji decyzji zmniejszyła się z 53,8% w 2019 r. do 50% w 2020 r. i 48,2% w 2021 r. W I półroczu 2022 r. udział ten wyniósł 42,7% (był niższy od udziału w I półroczu 2021 r. o 4,2 punkty procentowe).

Naczelnik LUCS, jako organ drugiej instancji, wydał łącznie 90 decyzji, w tym 15 uchylił w całości lub częściowo (16%), z czego cztery przekazał do ponownego rozpatrzenia na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej<sup>38</sup>. Głównymi przyczynami uchylania tych decyzji było: uznanie zasadności niektórych zarzutów odwołań (sprawy dotyczące nieujawnionych źródeł przychodów), drobne błędy w wyliczeniach lub sentencji decyzji, brak zgromadzonego materiału dowodowego, nieprawidłowe doręczenia.

W 2021 r. jakość rozstrzygnięć, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do decyzji wydanych przez organ pierwszej instancji<sup>39</sup>, wyniosła 10,4%. W latach 2019-2020 jakość rozstrzygnięć kształtowała się na zbliżonym poziomie i wynosiła odpowiednio 7,7% i 7%.

Relacja decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika LUCS w drugiej instancji w latach 2019-2020 kształtowała się na podobnym poziomie i wyniosła odpowiednio 14,3% i 14%. W 2021 r. miernik wzrósł do 21,6%. W I półroczu 2022 r. miernik jakości rozstrzygnięć wyniósł 10%, był niższy o 16,7 punktów procentowych od miernika w I półroczu 2021 r.

Naczelnik LUCS systematycznie monitorował jakość rozstrzygnięć w pierwszej instancji poprzez nadzór nad przekazywanymi sprawami przez Zastępców Naczelnika nadzorujących Piony Kontroli Celno-Skarbowych oraz przez radców prawnych, którzy sprawdzali decyzje pod względem formalno-prawnym. Ponadto rozstrzygnięcia niestandardowe były konsultowane zespołowo (zastępca Naczelnika, kierownik komórki, pracownicy upoważnieni do przeprowadzenia kontroli i postępowania podatkowego). Na bieżąco monitorowano jakość wydawanych decyzji oraz przekazywano uwagi kierownika działu postępowania

<sup>36</sup> W tym: 86 w 2020 r., 83 w 2021 r. oraz 75 w I półroczu 2022 r.

<sup>37</sup> W tym: 43 w 2020 r., 40 w 2021 r. i 32 w I półroczu 2022 r.

<sup>38</sup> W tym: w 2020 r. sześć decyzji uchylono (z czego jedną przekazano do ponownego rozpatrzenia), w 2021 r. osiem decyzji uchylono (z czego trzy przekazano do ponownego rozpatrzenia), w I półroczu 2022 r. jedną decyzję uchylono bez przekazania do ponownego rozpatrzenia.

<sup>39</sup> Relację obliczono przy założeniu, że w drugiej instancji rozstrzygnięcia obejmowały co najmniej 51% zaskarżonych decyzji organu pierwszej instancji. Wynik został ekstrapolowany na podstawie co najmniej 51% rozstrzygnięć.

podatkowego (druga instancja) pracownikom działów kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego (pierwsza instancja).

W latach 2020-2022 (I półrocze) Naczelnik wydał 7802 decyzje<sup>40</sup> dotyczące podatków od towarów i usług oraz podatku akcyzowego związanego z obrotem towarowym z państwami trzecimi, w tym w 123 przypadkach wniesiono odwołanie (1,6%). Dyrektor IAS, jako organ drugiej instancji, uchylił dziewięć decyzji, w tym osiem przekazał do ponownego rozpatrzenia. Głównymi przyczynami uchylania ww. decyzji było niedokładne ustalenie stanu faktycznego w związku z niekompletnym materiałem dowodowym oraz brak oceny posiadanego materiału dowodowego. Relacja liczby decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do decyzji wydanych przez organ pierwszej instancji<sup>41</sup> utrzymywała się na podobnym poziomie i wyniosła 0,1% w 2019 r. i w 2020 r. oraz 0,2% w 2021 r. oraz w I półroczu 2022 r. Jakość rozstrzygnięć, mierzona relacją decyzji uchylonych przez organ drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć w drugiej instancji, dla decyzji wydanych: w 2019 r. wyniosła 0,8%, w 2020 r. 10%, w 2021 r. 7,8% oraz w I półroczu 2022 r. 8,3%.

W okresie objętym kontrolą Naczelnik LUCS wydał 102 decyzje w drugiej instancji<sup>42</sup>, w tym w 71 przypadkach wniesiono skargi do WSA (69,6%). Liczba rozstrzygnięć WSA (orzeczeń prawomocnych) wyniosła 19, w tym uchylonych w całości lub częściowo - sześć decyzji (31,4%). Jakość wydanych przez Naczelnika LUCS rozstrzygnięć, mierzona relacją liczby tych decyzji uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA w latach 2019-2021 r. wyniosła odpowiednio: 50%, 33,3% i 28,6%. Dla decyzji wydanych w I półroczu 2022 r., do dnia zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie, nie było prawomocnych rozstrzygnięć WSA.

Głównymi przyczynami uchylania decyzji wydanych przez Naczelnika LUCS w drugiej instancji było: zmiana linii orzeczniczej WSA w Lublinie oraz NSA odnoszących się do opisywania i badania, czy w sprawie doszło do instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego (decyzje wydano zanim ukazało się uzasadnienie wyroku), zmiana linii orzeczniczej w sprawie sankcji wynikającej z wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 kwietnia 2021 r.<sup>43</sup>, zmiana sposobu oceny karuzeli podatkowej przez WSA w Lublinie (wyrok z 23 czerwca 2021 r.<sup>44</sup>), a także uznanie zarzutów skargi.

Według Naczelnika LUCS, w celu podniesienia jakości wydawanych decyzji w drugiej instancji podejmowano działania zaradcze polegające na wzmożonej analizie decyzji oraz uzgadnianiu projektu decyzji drugiej instancji przez radców prawnych. Ponadto, mając na względzie rekomendacje Ministerstwa Finansów i Dyrektora IAS, w celu poprawy jakości orzecznictwa organów KAS zapewniono m.in. dostęp do aktualnych wytycznych i zaleceń, bazy orzeczeń sądów administracyjnych oraz bazy interpretacji ogólnych. W Urzędzie stosowano *Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*, wydane przez Szefa KAS. Naczelnik LUCS poinformował, że dla potrzeb merytorycznej oceny wydawanych decyzji pracownicy Urzędu korzystali m.in. z materiałów zgromadzonych na stronie intranetowej IAS w Lublinie (pisma Ministerstwa Finansów z wytycznymi i zaleceniami do stosowania w sprawach merytorycznych, raporty dotyczące orzecznictwa w sprawach podatkowych),

<sup>40</sup> W tym: 3456 decyzji w 2020 r., 3258 w 2021 r. oraz 1088 w I półroczu 2022 r.

<sup>41</sup> Wynik został ekstrapolowany na podstawie co najmniej 51% rozstrzygnięć.

<sup>42</sup> W tym: 34 w 2020 r., 42 w 2021 r. i 26 w I półroczu 2022 r.

<sup>43</sup> Sprawa C-935/19. Zasada proporcjonalności a nałożenie sankcji zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej w wyniku błędnej kwalifikacji przez przedsiębiorstwo.

<sup>44</sup> I SA/Lu 060/20.

ogólnodostępnych baz orzeczeń sądów administracyjnych, rejestru wydanych Wiążących Informacji Stawkowych. Ponadto uwagi i spostrzeżenia, zebrane przez pracowników orzekających w drugiej instancji oraz radców prawnych, były na bieżąco przekazywane do komórek merytorycznych.

(akta kontroli str. 29-32, 50-53)

**2.3.** Badaniu poddano 20 postępowań w sprawach określenia lub ustalenia zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych, podatku od towarów i usług, w tym 16 postępowań podatkowych po przeprowadzonych kontrolach celno-skarbowych oraz cztery, które były prowadzone na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>45</sup>, w tym:

- sześć postępowań o najwyższych kwotach ustaleń<sup>46</sup>,
- trzy postępowania zakończone wydaniem przez organ odwoławczy decyzji w ostatnim półroczu przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia<sup>47</sup>,
- trzy postępowania, w których ustalenia kontroli celno-skarbowej nie utrzymały się w pełni na etapie postępowania podatkowego<sup>48</sup>,
- jedno postępowanie, w trakcie którego wydano decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego<sup>49</sup>,
- dwa postępowania, w których organ drugiej instancji uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji<sup>50</sup>,
- dwa postępowania, w których organ drugiej instancji wydał co najmniej drugi raz decyzję na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia<sup>51</sup>,
- trzy postępowania umorzone na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego<sup>52</sup>.

W wyniku tych postępowań stwierdzono uszczuplenia w łącznej kwocie 338 654,1 tys. zł oraz nieprawidłowości, które polegały m.in. na: nieuprawnionym wykorzystaniu zwolnienia w związku z zastosowaniem interpretacji indywidualnej, zaniżeniu przychodów do opodatkowania poprzez niezaewidencjonowanie faktur sprzedaży oraz zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów poprzez zaksięgowanie nierzetelnych faktur VAT, zaniżeniu należnego podatku od towarów i usług z tytułu niezaewidencjonowania faktur dokumentujących zrealizowane dostawy, zawyżeniu podatku naliczonego z tytułu ujęcia w ewidencjach nabyć nierzetelnych faktur VAT oraz nabyć towarów i usług, które nie służyły działalności opodatkowanej podatnika, udziale w oszustwach podatkowych polegających na niewykazywaniu w deklaracjach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i zaniżeniu kwoty podatku należnego, a także wystawieniu faktur VAT i wprowadzaniu ich do obrotu prawnego, pomimo że nie odzwierciedlały rzeczywistej sprzedaży towarów.

<sup>45</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm. Ustawa uchylona z dniem 1 marca 2017 r. Wynika to z art. 202 ust.1 pkt 1) ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.). Dalej: ustawa o kontroli skarbowej.

<sup>46</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-5.4100.5.2020 (dwie decyzje), 308000-CKK-2.4103.12.2021, 308000-CKK-6.4102.5.2020, 308000-CKK-8.4103.4.2020-2021, 308000-CKK-5.4103.6.2021, 308000-CKK-4.4103.23.2021.

<sup>47</sup> Znak sprawy: 308000-COP.4102.11.2020, 308000-COP.4103.13.2020, 308000-COP.4103.1.2020.

<sup>48</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-7.4100.1.2019, 308000-CKK-8.4100.1.2019, 308000-CKK-4.4103.5.2021.

<sup>49</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-5.4103.5.2021.

<sup>50</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-1.4105.1.2020, 308000-CKK-7-4103.2.2021.13.

<sup>51</sup> Znak sprawy: 308000-CKK-3.410.11.2017.325, 308000-CKK-2.410.65.2017. Postępowania prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

<sup>52</sup> W tym dwa postępowania prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej (znak sprawy: 308000-CKK-1.410.17.2017, 308000-CKK-1.410.9.2017) oraz postępowanie podatkowe wszczęte po kontroli celno-skarbowej (znak sprawy: 308000-COP-1.410.2.2017).

W przypadku 16 postępowań podatkowych (wszczętych po zakończeniu kontroli celno-skarbowych):

- 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 13 do 505 dni,
- postępowania były przedłużane przede wszystkim ze względu na konieczność przeprowadzenia analizy obszernego materiału dowodowego,
- w przypadku niezakończoności 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 każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy (m.in. przesłuchania strony i świadka, oględzin), 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,
- 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 badanej próbie było osiem przypadków postępowań prowadzonych w drugiej instancji, z tego w trzech przypadkach utrzymano w mocy decyzję organu pierwszej instancji, w czterech - uchylono decyzje w całości, w jednym – sprawa była w toku. Postępowania, w których Naczelnik LUCS był organem drugiej instancji<sup>53</sup>, były prowadzone od 109 do 232 dni. Przyczynami uchylecia przez organ odwoławczy decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia było: niezbranie i nieoceniecie w sposób prawidłowy materiału dowodowego, nieustalenie w sposób bezsporny stanu faktycznego sprawy oraz niepotwierdzenie w sposób dostateczny tezy wystarczającymi dowodami, konieczność uzupełnienia materiału dowodowego.

(akta kontroli str. 186, 220-261)

**2.4.** W okresie objętym kontrolą w dziewięciu sprawach umorzono postępowanie w związku z przedawnieniem zobowiązania podatkowego (3315 tys. zł). Szczegółowemu badaniu poddano trzy postępowania, w których wygasło zobowiązanie podatkowe wskutek przedawnienia:

- 1) decyzją z 15 lutego 2022 r.<sup>54</sup> określono zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do października 2015 r. oraz od grudnia 2015 r. do stycznia 2016 r. w łącznej kwocie 49 247,3 tys. zł oraz równocześnie umorzono postępowanie kontrolne w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku od towarów i usług za listopad 2015 r. (2553,5 tys. zł). Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe<sup>55</sup>. Postanowieniem z 18 listopada 2021 r. umorzono śledztwo w części dotyczącej

<sup>53</sup> W jednej sprawie organem drugiej instancji był Dyrektor IAS w Warszawie.

<sup>54</sup> Decyzja nr 308000-CKK-1.410.9.2017.

<sup>55</sup> W Prokuraturze Okręgowej w Lublinie 20 listopada 2020 r. zostało wszczęte śledztwo w sprawie o przestępstwo polegające na podaniu nieprawdziwych danych w deklaracjach VAT-7 i narażeniem Skarbu Państwa na uszczuplenie w podatku od towarów i usług.

- faktur od jednego z kontrahentów i wobec powyższego zobowiązanie podatkowe za listopad 2015 r. uległo przedawnieniu;
- 2) decyzją z 23 marca 2021 r.<sup>56</sup> umorzono postępowanie kontrolne w zakresie rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2012 r. (125,3 tys. zł). Podatnik, po terminie upływu przedawnienia, złożył 22 sierpnia 2019 r. odwołanie od decyzji określającej zobowiązanie podatkowe z 14 marca 2017 r. wraz z wnioskiem o przywrócenie uchybionego terminu. Dyrektor IAS w Warszawie jako organ drugiej instancji (postanowienie z 10 października 2019 r.) odmówił przywrócenia tego terminu. WSA w Warszawie uchylił ww. postanowienie, wskazując na brak dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy w zakresie adresu, na jaki powinna być skierowana decyzja. Prowadzenie postępowania stało się bezprzedmiotowe w związku ze stwierdzeniem braku skutecznego doręczenia decyzji oraz nieskutecznego doręczenia podatnikowi przez urząd skarbowy informacji o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania ze względu na wszczęte postępowanie karne skarbowe;
- 3) decyzją z 14 września 2021 r.<sup>57</sup> umorzono postępowanie podatkowe w zakresie rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2013 r. (37,2 tys. zł) z powodu nieskutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z nieprawidłowym doręczeniem przez urząd skarbowy (z pominięciem pełnomocnika do doręczeń) zawiadomienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego.

Naczelnik LUCS poinformował, że Dyrektor IAS wydał wytyczne w ramach nadzoru nad postępowaniami podatkowymi zagrożonymi przedawnieniem<sup>58</sup> i w związku z tym podejmowano działania zapobiegające przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Priorytetem przy wszczynaniu kontroli celno-skarbowej był okres objęty weryfikacją, który wynosił maksymalnie trzy lata wstecz. Za okresy wcześniejsze były wszczynane kontrole w szczególnych przypadkach, w tym np. z równoległym prowadzeniem postępowania przygotowawczego w sprawie karnej. W sprawach tych dokonuje się oszacowania ryzyka przedawnienia zobowiązań i oceny etapu prowadzonej kontroli pod kątem możliwości jej zakończenia, dokonuje się analizy pod kątem występowania przesłanek uzasadniających wydanie decyzji zabezpieczającej, a po weryfikacji i ocenie w zakresie uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa kieruje się informację do Wydziału Dochodzeniowo-Śledczego w Urzędzie. W pozostałych przypadkach kontrole celno-skarbowe oraz postępowania podatkowe pozostawały pod bezpośrednim nadzorem przełożonych. Naczelnik LUCS wskazał także, że jeżeli bieg terminu przedawnienia nie został przerwany bądź zawieszony i decyzja była wydawana w terminie krótszym niż trzy miesiące do upływu terminu przedawnienia, to kierowano wniosek do urzędu skarbowego o nadanie takiej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.

(akta kontroli str. 160-184)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

**OCENA CZĄSTKOWA**

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność Urzędu w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych.

<sup>56</sup> Decyzja nr 308000-CKK-1.500.8.2021.

<sup>57</sup> Decyzja nr 308000-CKK-1.4102.3.2021.

<sup>58</sup> Pisma nr: 0601-ION.027.145.2019.1, 0601-ION.027.196.2020.1.

## IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag i 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 Lublinie. 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.

Lublin, 26 października 2022 r.

Kontrolerzy:  
Katarzyna Durakiewicz  
Doradca techniczny

p.o. Dyrektor  
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli  
w Lublinie  
Edward Szempruch

.....  
*Podpis*

Joanna Jabłońska-Chyła  
Inspektor kontroli państwowej

.....  
*Podpis*

Anna Zawadzka  
Inspektor kontroli państwowej

.....  
*Podpis*