



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.021.02.2022

**Pan**

**Jarosław Czerniak**

**Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Celno-  
Skarbowego we Wrocławiu**

Dolnośląski Urząd Celno-Skarbowy we Wrocławiu

ul. Stacyjna 10

53-613 Wrocław

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

ul. Marszałka J. Piłsudskiego 15-17, 50-044 Wrocław

T +48 71 711 83 00, F +48 71 711 83 50

[lwr@nik.gov.pl](mailto:lwr@nik.gov.pl)

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Dolnośląski Urząd Celno-Skarbowy we Wrocławiu <sup>1</sup> , ul. Stacyjna 10, 53-613 Wrocław.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jarosław Czerniak, Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu <sup>2</sup> od dnia 5 marca 2019 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1) Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych. 2) Postępowanie 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	Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>3</sup> .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1) Ziemowit Florkowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LWR/149/2022 z dnia 5 sierpnia 2022 r. 2) Paweł Potemski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/168/2022 z dnia 13 września 2022 r. 3) Renata Połatajko, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/172/2022 z dnia 22 września 2022 r. 4) Karol Wilk, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/178/2022 z dnia 3 października 2022 r.

(akta kontroli: tom I str. 1-8)

---

<sup>1</sup> Dalej: Urząd lub DUCS.

<sup>2</sup> Dalej: Naczelnik DUCS.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623. Dalej: ustawa o NIK.

## II. Ocena ogólna<sup>4</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że DUCS osiągnął zaplanowane wielkości dla większości, tj. dla ośmiu z 12, wyznaczonych dla niego na lata 2020-2021 i I półrocze 2022 r. mierników prowadzenia kontroli prawidłowości rozliczenia podatków. W przypadku pozostałych czterech mierników, dla których nie osiągnięto zaplanowanych wielkości, Urząd podejmował sukcesywne działania monitorujące, ukierunkowane na ustalenie przyczyn rozbieżności między stanem oczekiwanym i faktycznym. W DUCS rzetelnie prowadzono kontrole celno-skarbowe, przestrzegając zasad określonych w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>5</sup>.

W okresie objętym kontrolą osiągnięto planowane wartości dwóch z trzech mierników w zakresie jakości orzecznictwa postępowań podatkowych, tj. dotyczące liczby decyzji Naczelnika DUCS uchylonych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu<sup>6</sup> w 2020 r. w stosunku do wszystkich prawomocnych wyroków, a także liczby decyzji Naczelnika DUCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez Naczelnika DUCS w danym roku. Natomiast niezrealizowany miernik, dotyczący czasu rozpatrywania odwołań od decyzji podatkowych, był przez Urząd na bieżąco monitorowany.

Postępowania podatkowe w przedmiocie określenia i ustalenia zobowiązań podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa prowadzone były zgodnie z przepisami działu IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>7</sup>. Rzetelnie uzasadniano konieczność przedłużenia terminu ich zakończenia, a opis dokonanych ustaleń faktycznych wynikał z materiału dowodowego.

Przyjęty w badanym okresie sposób organizacji pracy w DUCS nie zapewniał jednak bezzwłocznego procedowania spraw w zakresie prowadzenia postępowań odwoławczych. Na jednego pracownika komórki odwoławczej przypadало w tym czasie nawet po kilkanaście spraw jednocześnie, czego wynikiem było przedłużanie postępowań odwoławczych. Spośród objętych badaniem kontrolnym najkrótsze z nich trwały 166 dni, a najdłuższe 468 dni. Ponadto w jednej z badanych spraw nierzetelnie realizowano działania związane zarówno z zabezpieczeniem zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, jak i podejmowane pod kątem nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji. Skutkowało to m.in. brakiem zabezpieczenia na majątku podatnika przyszłego zobowiązania podatkowego na kwotę 150 492 tys. zł, wynikającą z nieostatecznej decyzji podatkowej.

## III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej<sup>8</sup> kontrolowanej działalności

### OBSZAR

#### Opis stanu faktycznego

### 1. Kontrole prawidłowości rozliczeń podatkowych

1.1. Dla Naczelnika DUCS, podobnie jak dla pozostałych kierowników jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej na terenie województwa dolnośląskiego, podstawą oceny pracy i były mierniki do wykonania określone<sup>9</sup> przez Dyrektora IAS. Ocena ta na poziomie DUCS miała być dokonywana w okresach

<sup>4</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 813, ze zm. Dalej: ustawa o KAS.

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

<sup>7</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540. Dalej: ustawa Ordynacja podatkowa.

<sup>8</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>9</sup> W pismach z: 4 lutego 2020 r. na 2020 r., 2 lutego 2021 r. na 2021 r., 1 lutego 2022 r. na 2022 r.

kwartalnych, poprzez porównanie wartości osiągniętych w danym kwartale w relacji do wartości ustalonej przez Izbę Administracji Skarbowej we Wrocławiu<sup>10</sup>. Mierniki przewidziane do realizacji przez DUCS, a dotyczące kontroli prawidłowości rozliczania podatków, obejmowały: [1] kontrole pozytywne<sup>11</sup> w latach 2020-2022; [2] efektywność kontroli podatkowych w zakresie cen transferowych<sup>12</sup> w latach 2020-2022; [3] skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) w latach 2020-2021<sup>13</sup>; [4] wykorzystanie plików JPK<sup>14</sup> na żądanie w kontrolach celno-skarbowych w 2020 r.<sup>15</sup>; [5] sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych w 2021 r.<sup>16</sup>; [6] realizacja kontroli wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art. 27b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>17</sup>, w 2022 r.<sup>18</sup>; [7] realizacja kontroli dotyczących podatków<sup>19</sup> w 2022 r.

Dyrektor IAS określił wielkości tych mierników do osiągnięcia odpowiednio w wysokości: [1] powyżej 78% w 2020 r., powyżej 83% w 2021 r., co najmniej 84% w 2022 r. [2] co najmniej 18 kontroli w 2020 r. i 2021 r. oraz co najmniej dziewięć kontroli do 30 czerwca 2022 r.; [3] co najmniej 80% w 2020 r.; powyżej 80% w 2021 r. [4] powyżej 60%; [5] powyżej 90%; [6] co najmniej cztery kontrole zakończone do 30 czerwca 2022 r.; [7] co najmniej 134 zrealizowanych kontroli.

W przekazanych przez IAS sprawozdaniach pt. „Monitoring wykonania celów / zadań / mierników” za okresy od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. oraz od 1 stycznia do 30 czerwca 2022 r. poziomy mierników podane dla działań Urzędu miały odpowiednio następujące wysokości: [1] 85,2% za 2020 r., 95% w 2021 r., 93% na dzień 30 czerwca 2022 r. – miernik wykonany; [2] 30 kontroli zakończonych w 2020 r., 21 w 2021 r. i 15 do dnia 30 czerwca 2022 r. – miernik wykonany; [3] 85% w 2020 r., 80% w 2021 r. – miernik wykonany; [4] 58% – miernik niewykonany (różnica 2 punkty procentowe); [5] 14% – miernik niewykonany (różnica 76 punktów procentowych); [6] trzy kontrole zrealizowane – miernik niewykonany (mniej o jedną kontrolę); [7] 141 kontroli zakończonych – miernik wykonany.

(akta kontroli: tom I str. 112-452)

---

<sup>10</sup> Dalej: IAS.

<sup>11</sup> W 2020 r. miernik nr 24 pn. „Kontrole pozytywne” – udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków. W 2021 r. miernik nr 12 pn. „Skuteczność kontroli dotyczącej podatków”. W 2022 r. miernik nr 1.2.1 pn. „Efektywność kontroli podatków”, w którym za kontrole pozytywne uważano również takie, gdzie obniżono stratę podatkową co najmniej o kwotę 15 000 zł.

<sup>12</sup> W 2020 r. miernik nr 14 pn. „Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe i wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych”. W 2021 r. i 2022 r. miernik odpowiednio nr 29 i 4.7.2 pn. „Efektywność prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych”. Miernik, jako liczba zakończonych kontroli w ww. przedmiocie.

<sup>13</sup> W 2020 r. miernik nr 15 pn. „Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)”. W 2021 r. miernik nr 13 pn. „Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)”. Miernik w postaci ilorazu: liczby kontroli pozytywnych (z ustaleniami co najmniej 100 000 zł) w zakresie CIT oraz liczby kontroli zakończonych w zakresie CIT.

<sup>14</sup> Jednolitych Plików Kontrolnych.

<sup>15</sup> Miernik nr 25 pn. „Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych” – udział kontroli w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli celno-skarbowych, których zakres uprawniał do żądania przekazania plików JPK.

<sup>16</sup> Miernik nr 28, jako iloraz: liczby zakończonych do wszczętych (wg stanu na dzień 1 stycznia 2021 r.) postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r.

<sup>17</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm.

<sup>18</sup> Miernik nr 1.2.2.

<sup>19</sup> Miernik nr 1.2.3, zakładający wzrost działań kontrolnych urzędu celno-skarbowego i urzędów skarbowych w obszarze podatków o minimum 10%.

Określony dla DUCS przez Dyrektora IAS jako „powyżej 80%” poziom realizacji w 2021 r. miernika pn. „Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)”, wykonany został dokładnie w wysokości 80% w związku z uzyskaniem ustaleń w kwocie powyżej 100 000 zł w przypadku ośmiu z 10 przeprowadzonych w takim zakresie kontroli. W przekazanym DUCS dokumencie pt. „Monitoring wykonania celów / zadań / mierników w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r.” Dyrektor IAS uznał wykonanie tego miernika przez DUCS.

W związku z niniejszą kontrolą Dyrektor IAS poinformował, że nieprawidłowo określił stopień wykonania planu miernika na dzień 31 grudnia 2021 r., przez co w przywołanym powyżej dokumencie w miejsce stwierdzenia o wykonaniu planu miernika należało wskazać, że plan tego miernika nie został wykonany.

(akta kontroli: tom I str. 522-524)

Wyjaśniając przyczyny nieosiągnięcia planowanych wartości mierników Naczelnik DUCS wskazał, że:

[ad. 3 - dla 2021 r.<sup>20</sup>] (wykonanie 80%, przy planowanym mierniku powyżej 80%) ilość podejmowanych kontroli w konfrontacji z konstrukcją miernika powodowała, że zakończenie kontroli bez zakładanego poziomu stwierdzonych nieprawidłowości [z ustaleniami powyżej 100 tys. zł] miała znaczący wpływ na możliwość jego wykonania. Jednocześnie – według Naczelnika DUCS – reakcja na mianownik miernika (ilość kontroli zakończonych) cechowała się niską elastycznością z uwagi na naturę tych spraw (długotrwałe i skomplikowane). Mimo to osiągnięto skuteczność 80% [osiem na 10 kontroli zakończonych z ustaleniami powyżej 100 tys. zł, a w 2020 r. uzyskano 84,6% (11 z 13 kontroli)];

[ad. 4<sup>21</sup>] (wykonanie 58%, przy planowanym mierniku powyżej 60%) powodem było: [a] zwiększenie w strukturze kontroli celno-skarbowych spraw wobec niewielkich podatników („dam koszty”) oraz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, którzy nie mogli przekazać plików JPK; [b] niewystępowanie o pliki JPK na żądanie w związku ze złożeniem przez podatników korekt po wszczęciu kontroli; [c] nieotrzymywanie żądanych plików (brak kontaktu z podatnikiem) lub otrzymywano dane w innej formie; [d] epidemia koronawirusa, która spowodowała m.in.: składanie przez podatników wniosków o zawieszenie kontroli celno-skarbowych oraz wniosków o przedłużenie terminów na przedłożenie dokumentów oraz udzielanie wyjaśnień, a ponadto absencje pracowników Urzędu (chorobowe, opieka nad małoletnim dzieckiem, kwarantanna). Naczelnik DUCS dodał, że w dniu 25 lutego 2021 r. został powołany Zespół do spraw wykorzystania w kontrolach celno-skarbowych ksiąg podatkowych i dokumentów księgowych przekazywanych w postaci Jednolitych Plików Kontrolnych z zamiarem wsparcia merytorycznego zespołów kontrolnych w zakresie poboru, analizy i opracowania danych elektronicznych;

[ad. 5<sup>22</sup>] zrealizowano jedną z siedmiu wymaganych kontroli (wykonanie 14%, przy planowanej wartości powyżej 90%). Pozostałe sześć postępowań dotyczy podmiotów powiązanych oraz objętych śledztwem przez Prokuraturę Regionalną we Wrocławiu, gdzie: [a] złożono liczne dowody (ok. 70 tys. stron) w dwóch postępowaniach i Urząd wezwał do doprecyzowania wniosków dowodowych; [b] prowadzono kontrole w dużym podmiocie gospodarczym, którego kontrahenci byli objęci odrębnymi postępowaniami, a zmiany personalne wśród osób zaangażowanych w kontrole (m.in. kontrole przeprowadza czwarty zespół kontrolny), obszerny materiał dowodowy

<sup>20</sup> Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) w 2021 r.

<sup>21</sup> Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych w 2020 r.

<sup>22</sup> Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych w 2021 r.

oraz okres epidemii koronawirusa - spowolnił prowadzenie trzech kontroli; [c] w jednej kontroli m.in. doszło do sporu właścicielskiego w podmiocie gospodarczym, co doprowadziło do sprzecznych uchwał organów reprezentujących podmiot (od około kwietnia 2019 r.) do 18 października 2022 r. – nie rozstrzygnięte przez sąd;

[ad. 6<sup>23</sup>] (na 30 czerwca 2022 r. zakończono trzy z czterech planowanych kontroli) celem jest osiągnięcie miernika w ujęciu rocznym, a biorąc pod uwagę zaangażowanie, cel ten jest realny do osiągnięcia. Naczelnik DUCS poinformował, że w I półroczu 2022 r. prowadzono cztery tego typu kontrole (zakończone do końca III kwartału), a według stanu na dzień 10 października 2022 r. - siedem kontroli celno-skarbowych objętych tym miernikiem [w 2022 r. wymagano zrealizowanie łącznie siedem takich kontroli przez DUCS].

(akta kontroli: tom I str. 517-521; tom II str. 9-25, 30-38)

IAS od marca 2020 r. przekazywała DUCS comiesięczne raporty pt. „Monitoring wykonania celów/zadań/mierników w okresie od 1 stycznia do [końca okresu, za który sporządzano raport]”, w których prezentowano dane osiągnięte w danym okresie, wraz z odniesieniem do planowanych wartości mierników. Ponadto, m.in. w przypadku nieosiągnięcia planowanej wartości miernika, IAS zalecała<sup>24</sup> szczególnie nadzór, jak i zwracała się do Urzędu o informację zwrotną ze wskazaniem przyczyn niewykonania mierników, wraz ze strategią ich poprawy. W przypadku wystąpienia ryzyka niewykonania mierników, zlecano przeprowadzenie wewnętrznych kontroli funkcjonalnych ocenianej działalności.

(akta kontroli: tom I str. 112-452)

Liczba kontroli celno-skarbowych (o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS) prawidłowości rozliczania podatków stanowiących dochody budżetu państwa<sup>25</sup>, wynosiła 231 w 2019 r., 174 w 2020 r.<sup>26</sup> (spadek o 24,7% w porównaniu do 2019 r.), 262 w 2021 r. (wzrost o 50,6% w odniesieniu do 2020 r.), a 119 w I półroczu 2021 r. i 140 w I półroczu 2022 r. (wzrost o 17,6%). Wśród zakończonych kontroli przeważały kontrole w przedmiocie podatku od towarów i usług, tj. 54,0% w 2020 r. i 71,8% w 2021 r.

Naczelnik DUCS poinformował, że przyczynami obniżenia liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych w 2020 r. w porównaniu do 2019 r., była epidemia koronawirusa skutkująca między innymi składaniem wniosków o zawieszenie kontroli/przedłużenie terminów na przedłożenie dokumentów oraz udzielanie wyjaśnień - przez podatników, długotrwałymi absencjami pracowników Urzędu.

Kwota ustaleń podatkowych w wyniku zakończonych kontroli celno-skarbowych, wynosiła 143 623,5 tys. zł w 2019 r., 288 775,3 tys. zł w 2020 r.<sup>27</sup> (wzrost o 101,1%), 105 268,7 tys. zł w 2021 r. (spadek w porównaniu do 2020 r. o 63,5%, a w porównaniu do 2019 r. o 26,7%), natomiast 52 180,1 tys. zł w I półroczu 2021 r. i 57 858,2 tys. zł w I półroczu 2022 r. (wzrost o 10,9%).

<sup>23</sup> Realizacja kontroli wobec podatników znajdujących się na liście, o której mowa w art.27b ust.1 ustawy o CIT w 2022 r.

<sup>24</sup> W 2020 r. na pięć pism IAS przekazano jedną informację zwrotną (m.in. w zakresie spadku liczby kontroli); w 2021 r. na cztery pisma przekazano jedną informację zwrotną dotyczącą kontroli w zakresie CIT; do 30 czerwca 2022 r. wystosowano trzy pisma.

<sup>25</sup> Dochody z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa to dochody z tytułu podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od gier, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej.

<sup>26</sup> Ponadto zakończono pięć kontroli skarbowych, tj. kontroli przeprowadzonych w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.),

<sup>27</sup> Ponadto w 2020 r. ustalenia podatkowe po zakończonych kontrolach skarbowych wyniosły łącznie 3146,8 tys. zł.

Informując o przyczynach wzrostu stwierdzonych nieprawidłowości w 2020 r. w porównaniu do 2019 r. Naczelnik DUCS podał, że było to skutkiem zakończenia sześciu kontroli celno-skarbowych, w których stwierdzono nieprawidłowości na łączną kwotę 213 781,9 tys. zł.

Informując o przyczynach spadku stwierdzonych nieprawidłowości w 2021 r. w porównaniu do 2020 r., jak i do 2019 r., Naczelnik DUCS wskazał na epidemię koronawirusa, skutkującą obostrzeniami i okresami lockdown'u, co miało wpływ na zmniejszenie obrotów przez przedsiębiorców, a także na poprawę w zakresie stosowania prawa podatkowego przez przedsiębiorców.

Liczba kontroli celno-skarbowych<sup>28</sup>, w których została wydana decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych wyniosła 14 w 2019 r., 17 w 2020 r. (wzrost o 21,4%), 48 w 2021 r. (wzrost o 182,3% w odniesieniu do 2020 r.), 12 w I półroczu 2021 r. i 34 w I półroczu 2022 r. (wzrost o 183,3%)<sup>29</sup>.

Naczelnik DUCS poinformował, że przyczynami wzrostu liczby zabezpieczeń w 2021 r., jak i w I półroczu 2022 r., była pochodząca z 2021 r. uwaga ze strony Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów dotycząca zwiększenia nadzoru nad procesem zabezpieczeń zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, co skutkowało, początkowo ustnymi poleceniami na naradach prowadzonych w Urzędzie w tym zakresie, a w efekcie wprowadzeniem w dniu 30 czerwca 2021 r. przez Naczelnika DUCS procedury nr 12/2021 w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych<sup>30</sup>.

Liczba kontroli celno-skarbowych w toku wynosiła 150 według stanu na 31 grudnia 2019 r., 212 według stanu na 31 grudnia 2020 r. oraz 236 według stanu na 30 czerwca 2022 r.<sup>31</sup>.

(akta kontroli: tom II str. 1-7, 79-82)

Przykładowe efekty kontroli przeprowadzonych w badanym okresie:

Po ujawnieniu nieprawidłowości polegających na zaniżeniu przychodów z tytułu sprzedaży udziałów w spółkach, zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów z tytułu kupna udziałów w spółkach, jak i nieprawidłowym uznaniu za koszt uzyskania przychodów amortyzacji od wartości niematerialnych i prawnych, które nie były zaewidencjonowane przez podatnika, miast wykazanej w deklaracji z tytułu podatku CIT za 2017 r. straty w wysokości 42 827,5 tys. zł, ustalono podatnikowi dochód w wysokości 11 428,4 tys. zł. Podatnik dokonał ww. korekty deklaracji, odliczając od dochodu stratę z lat poprzednich.

Ze względu na stwierdzone nieuprawnione pomniejszenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w ramach działalności prowadzonej poza specjalną strefą ekonomiczną o zrealizowane ujemne różnice kursowe w wysokości 11 141,7 tys. zł, podatnik dokonał korekty deklaracji CIT za 2018 r. i wpłacił zaległą należność na kwotę 2116,9 tys. zł.

Kontrola wykazała, że nieprawidłowo uznano za dostawy poza terytorium kraju, dostawy na rzecz kontrahentów w polskim składzie celnym, a podatnik złożył korektę deklaracji VAT-7 za październik 2021 r. i wpłacił 615,6 tys. zł oraz zmniejszył podatek do zwrotu za październik 2021 r. o kwotę 541,7 tys. zł.

(akta kontroli: tom II str. 26-29, 39-62)

<sup>28</sup> Ponadto w trakcie prowadzonych kontroli skarbowych wydano dwie decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych w 2019 r., oraz po jednej decyzji w II półroczu 2021 r. i I półroczu 2022 r.

<sup>29</sup> Kwota zabezpieczonych zobowiązań to 20 874,5 tys. zł w 2019 r., 26 516,8 tys. zł w 2020 r., 91 291,6 tys. zł w 2021 r., oraz 19 147,7 tys. zł w I półroczu 2021 r. i 26 527,2 tys. zł w I półroczu 2022 r.

<sup>30</sup> Dalej: procedura nr 12/2021.

<sup>31</sup> Liczba kontroli skarbowych wynosiła odpowiednio siedem, dwie i dwie.

1.2. W wyniku badania 14 kontroli celno-skarbowych, w których dokonano ustaleń na łączną kwotę 37 822,4 tys. zł, stwierdzono, że:

- najkrótsza kontrola trwała 84 dni, a najdłuższa 557 dni, przy czym średni czas trwania tych kontroli wynosił 255 dni;
- terminy dwunastu z czternastu kontroli (85,7%) zostały przedłużone, a Naczelnik DUCS wydał w trakcie kontroli od jednego do sześciu przedłużeń. Każde z wydanych postanowień o przedłużeniu terminu, z uwagi na niezakończenie kontroli w wyznaczonym terminie, przekazywano kontrolowanemu terminowo;
- wskazywano przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej jak i nowy termin jej zakończenia<sup>32</sup>;
- głównymi przyczynami przedłużenia kontroli były: konieczność zebrania pełnego materiału dowodowego i jego analizy, oczekiwanie na informacje i dokumenty źródłowe od podmiotu kontrolowanego, jego kontrahentów, innego urzędu celno-skarbowego czy prokuratury, przesłuchania świadków, zapoznawanie się z zastrzeżeniami do protokołu czy innymi pismami podmiotu kontrolowanego;
- nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzenia kontroli;
- przybliżona wysokość zobowiązań objętych w sumie czterema decyzjami o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku kontrolowanego<sup>33</sup> wynosiła łącznie 8409,6 tys. zł. Decyzje te uzasadniano m.in.: obawą niewykonania zobowiązania<sup>34</sup>, istnieniem prawdopodobieństwa zaniżenia zobowiązania podatkowego, brakiem majątku wystarczającego na pokrycie w przyszłości zobowiązań podatkowych, możliwością wykorzystania działalności banków do celów mających związek z wyludzeniami skarbowymi, a także uzasadnionym prawdopodobieństwem braku prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej (brak uzyskiwania dochodów, brak wpływów na rachunki bankowe, brak stałego miejsca prowadzenia działalności). Dodatkowo dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku dwóch kontrolowanych podatników w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych, z uwagi na okoliczności, które zostały ujawnione po sporządzeniu wyniku kontroli<sup>35</sup>;
- w dziewięciu (64,3%) kontrolach zebrano i przeanalizowano informacje o stanie zaległości podatnika, prowadzonych wobec podatnika postępowaniach egzekucyjnych, dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu majątku, które mogły utrudnić lub udaremnić egzekucję oraz o sytuacji finansowo-majątkowej podatnika<sup>36</sup>;
- każdy z 14 wyników kontroli celno-skarbowej zawierał elementy określone w art. 82 ust. 2 ustawy o KAS<sup>37</sup>. Informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach były sformułowane w sposób niebudzący wątpliwości i znajdowały oparcie w ustaleniach kontroli. Opis ustaleń faktycznych dokonanych w wyniku kontroli był spójny z materiałem dowodowym;

---

<sup>32</sup> Artykuł 63 ust. 2 ustawy o KAS.

<sup>33</sup> Na podstawie art. 80 ustawy o KAS.

<sup>34</sup> W szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszczał wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym.

<sup>35</sup> Dla pozostałych ośmiu kontroli celno-skarbowych nie wystąpiły okoliczności uzasadniające dokonanie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku kontrolowanego.

<sup>36</sup> Dodatkowo w jednej sprawie uznano, że w przypadku jednostki samorządu terytorialnego nie zachodzi obawa, że ustalone zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane i odstąpiono od przeprowadzania przedmiotowej analizy. (co miało miejsce również w przypadku trzech kontroli w zakresie podatku CIT, dotyczących optymalizacji podatkowej). Dla jednego podatnika, dla którego nie przeprowadzono wspomnianej analizy, decyzję o zabezpieczeniu wydano na etapie prowadzonego postępowania podatkowego.

<sup>37</sup> W tym pouczenie o obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu celno-skarbowego przez kontrolowanego o każdej 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.



- w trzech przypadkach podatnicy złożyli korekty deklaracji uwzględniające w całości ustalenia kontroli;
- w jedenastu przypadkach kontrola celno-skarbowa przekształciła się w postępowanie podatkowe (łącznie kwota ustaleń – 33 993,9 tys. zł).

(akta kontroli: tom II str. 26-29, 39-62)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

**OCENA CZĄSTKOWA**

Urząd osiągnął zakładane wartości dla większości wyznaczonych dla niego na lata 2020-2021 i I półrocze 2022 r. mierników dotyczących kontroli prawidłowości rozliczenia podatków. W odniesieniu do nieosiągniętych planowanych wartości czterech z 12 analizowanych mierników w DUCS podejmowano działania monitorujące w celu ustalenia przyczyn rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami. Urząd rzetelnie prowadził kontrole celno-skarbowe, przestrzegając zasad określonych w ustawie o KAS.

**OBSZAR**

## 2. Postępowania podatkowe

Opis stanu  
faktycznego

**2.1.** Przewidziane do wykonania przez DUCS mierniki dotyczące kontroli postępowań podatkowych, w tym jakości orzecznictwa<sup>38</sup> obejmowały: [1] decyzje Dyrektora IAS i Naczelnika DUCS uchylone przez WSA w 2020 r.<sup>39</sup>; [2] liczbę decyzji Dyrektora IAS i Naczelnika DUCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez Dyrektora IAS i Naczelnika DUCS w danym roku<sup>40</sup>; [3] czas rozpatrywania odwołań przez Dyrektora IAS i Naczelnika DUCS<sup>41</sup>.

Dyrektor IAS określił wielkość miernika do osiągnięcia odpowiednio [1] do 18%, [2] do 18% włącznie, [3] do 140 dni włącznie. W przekazanych przez IAS sprawozdaniach pt. „Monitoring wykonania celów/zadań/mierników” za okresy od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r., od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. oraz od 1 stycznia do 30 czerwca 2022 r., podano zbiorcze (dla działań IAS i Urzędu) poziomy ww. mierników, odpowiednio w wysokościach: [1] 28% - miernik nie zrealizowany; [2] 4,88% - miernik wykonany; [3] 79 dni - wskaźnik wykonany.

Dyrektor IAS poinformował, że „wskazane mierniki dotyczą realizacji zadań w obszarze funkcjonowania izby administracji skarbowej i służą ocenie pracy izby administracji skarbowej i podległego urzędu celno-skarbowego – jako drugiej instancji [dotyczą decyzji odwoławczych, które były ewidencjonowane wyłącznie przez pracowników urzędów skarbowych w systemie POLTAX+], które podawano jako jedną wartość dla izby administracji skarbowej”.

Według danych dotyczących jedynie DUCS, poziomy mierników wynosiły odpowiednio: [1] 0% - miernik zrealizowany; [2] 6,1% - miernik wykonany<sup>42</sup>; [3] 242 dni - wskaźnik niewykonany.

Wyjaśniając przyczyny nieosiągnięcia planowanej wartości miernika (czas rozpatrywania odwołań Naczelnika DUCS, planowana wartość na 30 czerwca 2022 r. to nie więcej niż 140 dni, uzyskano 242 dni) Naczelnik DUCS wskazał m.in. na skomplikowany charakter spraw, o złożonej i wieloaspektowej specyfice, skomplikowanych stanach faktycznych i trudnych pod względem interpretacyjnym, jak

<sup>38</sup> Rozumianej jako utrzymanie w mocy wydanych orzeczeń w toku kontroli instancyjnej oraz kontroli sądowo administracyjnej.

<sup>39</sup> Miernik nr 13, jako procent ilorazu: liczby prawomocnych wyroków WSA, uchylających decyzję Dyrektora IAS, Naczelnika DUCS; do liczby wyroków WSA.

<sup>40</sup> Miernik nr 20.

<sup>41</sup> Miernik nr 2.1.4, jako miara pozycyjna (mediana) liczby dni od daty wpływu odwołania do NUS/ NUCS do dnia wydania decyzji odwoławczej.

<sup>42</sup> W 2021 r. WSA wydał dwa prawomocne wyroki w sprawach decyzji Naczelnika DUCS, który w 2021 r. wydał 33 decyzje.

też na złożoną sytuację w komórce prowadzącej postępowania odwoławcze, której pracownicy wykonują również wiele czynności tzw. materialno-technicznych, związanych z prowadzonymi sprawami, a także tych, których termin wykonania jest terminem zawitym np. odpowiedzi na skargi.

(akta kontroli: tom I str. 112-452; tom II str. 83)

**2.2.** W latach 2020-2022 (I półrocze) Naczelnik DUCS wydał w I instancji łącznie 198 decyzji po przeprowadzonych postępowaniach podatkowych, wszczętych po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, dla których był też organem II instancji. W odniesieniu do 2019 r., liczba wydanych decyzji w 2020 r. zmniejszyła się z 76 do 48, po czym wzrosła do 71 w 2021 r.<sup>43</sup> oraz do 79 w I półroczu 2022 r. Podatnicy złożyli odwołania od 116, tj. od 58,6% decyzji wydanych w okresie objętym kontrolą. W odniesieniu do 2019 r. udział odwołań w wydanych w 2020 r. decyzjach wzrósł z 40,8% (31 odwołań) do 66,7% w 2020 r. (32 odwołania), po czym zmniejszył się do 57,8% w 2021 r. (41 odwołań). W I półroczu 2022 r. wynosił 54,4% (43 odwołania).

Według stanu na dzień 30 czerwca 2022 r., w odniesieniu do 116 odwołań, Naczelnik DUCS jako organ II instancji wydał 49 rozstrzygnięć<sup>44</sup> (42,2%), w tym w 27 przypadkach uchylił decyzję organu I instancji (13 z 2020 r., 13 z 2021 r. i jedną z I półrocza 2022 r.). W 19<sup>45</sup> z 27 przypadków uchylenia decyzji, sprawa została przekazana do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji.

Jakość wydanych decyzji, mierzona relacją decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika DUCS w I instancji, pogorszyła się w 2020 r. (27,9%) w porównaniu do 2019 r. (19,7%). Rozstrzygnięcia wydane w II instancji w 2021 r. dotyczyły 17 z 41 zaskarżonych decyzji wydanych w I instancji, co stanowiło 41,5%. Natomiast jakość wydanych decyzji, mierzona relacją decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika DUCS w II instancji poprawiła się w 2020 r. (41,9%) w porównaniu do 2019 r. (48,4%) oraz pogorszyła się w 2021 r. (76,5%).

Naczelnik DUCS wskazał, że przyczyny uchylenia decyzji I instancji, w tym mankamenty uniemożliwiające ich utrzymanie, były każdorazowo omówione w rozstrzygnięciach wydanych w II instancji. Informacje w tym zakresie były przekazywane przez Referat Postępowania Podatkowego<sup>46</sup> na bieżąco na spotkaniach naczelników, a także na naradzie kadry kierowniczej w kwietniu 2019 r. i w czerwcu 2022 r.

Przyczyną uchylenia decyzji wydanych przez Naczelnika DUCS w I instancji były uchybienia proceduralne. Organ I instancji nie podjął wszelkich niezbędnych działań w celu ustalenia stanu faktycznego. Wydanie rozstrzygnięcia wymagało uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego.

W 2020 r. decyzje były uchylane, a postępowanie umarzone ze względu na konieczność wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji z uwagi na ich bezprzedmiotowość (brak uzasadnionych podstaw i możliwości do zakwestionowania rozliczenia podatników). Od końca marca 2021 r. organ odwoławczy dopuścił wydawanie decyzji kasacyjnych w oparciu o art. 233 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. przekazujących sprawy do ponownego rozpatrzenia, co miało wpływ na wzrost wskaźnika decyzji uchylanych. Przyczyną uchylenia rozstrzygnięć I instancji w tym trybie była konieczność uzupełnienia materiału dowodowego

<sup>43</sup> W I półroczu 2021 r. wydano 32 decyzje.

<sup>44</sup> 31 w odniesieniu do odwołań wniesionych do decyzji wydanych w 2020 r. (96,87%), 17 w odniesieniu do odwołań wniesionych do decyzji wydanych w 2021 r. (41,46%) i jedną w odniesieniu do odwołań wniesionych do decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. (2,32%).

<sup>45</sup> W 2020 r. – 7, w 2021 r. – 11, w I półroczu 2022 r. – 1.

<sup>46</sup> Dalej: COP.

w znacznej części i dokonania kompleksowej jego oceny, przy jednoczesnym zachowaniu zasady dwuinstancyjności.

(akta kontroli: tom III str. 5-6, 21-92)

W latach 2020-2022 (I półrocze) Naczelnik DUCS wydał w I instancji łącznie 6094 decyzji po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego z tytułu obrotu towarowego z państwami trzecimi<sup>47</sup> dla których organem II instancji był Dyrektor IAS. W odniesieniu do 2019 r., liczba wydanych decyzji w 2020 r. zmniejszyła się z 3363 do 1985, po czym wzrosła do 2769 w 2021 r. W I półroczu 2022 r. wyniosła 1340 i była niższa od liczby 1635 decyzji wydanych w I półroczu 2021 r. Od 61 decyzji wydanych w I instancji (1,00%) zostało wniesione odwołanie (nie wniesiono odwołań od decyzji wydanych w 2020 r., wniesiono 29 odwołań od decyzji wydanych w 2021 r. i 32 odwołania od decyzji wydanych w I półroczu 2022 r.

Według stanu na dzień 30 czerwca 2022 r., w odniesieniu do 61 odwołań, Dyrektor IAS wydał w II instancji 39 rozstrzygnięć<sup>48</sup> (63,93%), w tym w jednym przypadku uchylił decyzję organu I instancji (wydaną w I półroczu 2022 r.) i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Przyczyną uchylenia decyzji wydanej przez Naczelnika DUCS w I instancji było niedokładnie ustalenie stanu faktycznego.

(akta kontroli: tom III str. 7-9)

W zakresie dotyczącym 81 decyzji wydanych w latach 2020-2022 (I półrocze)<sup>49</sup> w II instancji przez Naczelnika DUCS po kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, zaskarżone do WSA zostały 42 decyzje. Według stanu na dzień 30 czerwca 2022 r. WSA wydał 12 rozstrzygnięć, z czego dziewięć uchylających decyzje wydane w II instancji przez Naczelnika DUCS.

Relacja liczby decyzji Naczelnika DUCS uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć WSA dotyczących decyzji Naczelnika DUCS w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa pogorszyła się w 2020 r. (87,5%) w porównaniu do 2019 r. (50,0%) oraz poprawiła się w 2021 r. w porównaniu do wyniku z 2020 r. (50,0%).

Naczelnik DUCS wyjaśnił, że przyczyną pogorszenia się wskaźnika utrzymanych przez sądy administracyjne decyzji było przede wszystkim naruszenie zasady dwuinstancyjności, tj. kiedy na etapie odwoławczym uzupełniano niepełny materiał dowodowy, dokonywano nowej oceny. Zgodnie z zaleceniami WSA organ winien respektować tę zasadę, jako jedną z naczelnych zasad postępowania podatkowego. Powodem ww. działań naprawczych organu odwoławczego, był brak możliwości uchylenia decyzji wydanej w I instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia. Zastosowano się do zaleceń Ministerstwa Finansów z których wynikało, że naczelnik urzędu celno-skarbowego nie może stosować przepisu art. 233 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, ze względu niedewolutywność środka zaskarżenia jakim jest odwołanie. Z czasem orzecznictwo zaakceptowało stosowanie przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, działającego jako organ odwoławczy, art. 233 § 2 ustawy Ordynacja podatkowej (linia niejednolita). Ponieważ główną przyczyną uchylenia decyzji przez WSA było naruszenie m.in. zasady dwuinstancyjności, podjęto działania zaradcze mające na celu podniesienie jakości decyzji zaskarżanych do sądu, tj. dopuszczono wydawanie decyzji kasacyjnych przekazujących sprawę do

<sup>47</sup> Importu towarów.

<sup>48</sup> 29 w odniesieniu do odwołań wniesionych do decyzji wydanych w 2021 r., (100,00%); 10 w odniesieniu do odwołań wniesionych do decyzji wydanych w I półroczu 2022 r. (31,25%).

<sup>49</sup> W 2020 r. – 34, w 2021 r. – 33, w I półroczu 2022 r. – 14.

ponownego rozpatrzenia. Do chwili obecnej WSA wydał jeden wyrok dotyczący takiego rozstrzygnięcia, w pełni je akceptując i oddalając skargę podatnika.

(akta kontroli: tom III str. 10-12, 74-92, 239-247, 249-259)

**2.3.** Badanie postępowań podatkowych w zakresie obejmującym 17 spraw na łączną kwotę 226 973 tys. zł, dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa wykazało, że:

- we wszystkich 17 przypadkach, przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe nastąpiło nie później niż w terminie 6 miesięcy po zakończeniu kontroli celno-skarbowej ujawniającej nieprawidłowości;
- w przypadku 11 spraw zostało złożone odwołanie od decyzji organu I instancji (w zakresie dotyczącym dwóch spraw odwołanie wniesiono dwa razy od kolejnych decyzji<sup>50</sup>). Organ II instancji wydał decyzje w siedmiu sprawach<sup>51</sup> (w jednej sprawie dwa razy uchylił decyzję wydaną przez organ I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia). W czterech przypadkach postępowanie odwoławcze było w toku;
- najkrótsze postępowanie prowadzone przez Naczelnika DUCS w I instancji trwało 41 dni, a najdłuższe 610 dni, w II instancji odpowiednio 166 i 468 dni;
- nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań;
- o każdym przypadku niezakończenia sprawy w terminie, podatnika informowano o przyczynach niedotrzymania terminu i wyznaczeniu nowego. Terminy załatwienia sprawy były przedłużane w 15 sprawach (88,2%) na etapie postępowania w I instancji (od jednego do dziewięciu razy) oraz we wszystkich 11 sprawach na etapie postępowania w II instancji (od jednego do pięciu razy). Nowy termin zakończenia sprawy wyznaczano na bieżąco. Na etapie postępowania odwoławczego czas wydłużano jednorazowo o dwa, trzy, cztery, a także pięć miesięcy. Według wyjaśnień Naczelnika DUCS, uzasadnieniem było m.in. racjonalne zarządzanie czasem, z poszanowaniem zasady informowania strony o przypuszczalnie możliwym terminie załatwienia sprawy, jak też kierowanie się priorytetem w zakończeniu innych postępowań, których termin przedawnienia upływał w końcu danego roku;
- główną przyczyną przedłużenia postępowania podatkowego było:
  - ✓ w I instancji: gromadzenie materiału dowodowego, w tym m.in. sporządzenie protokołu z badania ksiąg podatkowych, przeprowadzenie czynności wnioskowanych przez stronę, przesłuchanie strony oraz świadków, oczekiwanie na przedłożenie dodatkowych dokumentów w związku z powstaniem nowych okoliczności w sprawie, wynikających z przesłuchania świadków, konieczność zachowania terminów proceduralnych, w szczególności umożliwienia stronie ustosunkowania się do ustaleń dokonanych w toku postępowania podatkowego;
  - ✓ w II instancji: złożony charakter sprawy i konieczność analizy obszernych akt kontroli, zapewnienie stronie czynnego udziału w postępowaniu odwoławczym;
- opis dokonanych ustaleń faktycznych w decyzji był spójny z dokumentacją (materiałem dowodowym);
- przyczyną uchylecia przez organ odwoławczy decyzji organu I instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia były uchybienia proceduralne: braki w zgromadzonym materiale dowodowym;

<sup>50</sup> Decyzje w I instancji były wydawane dwa razy w związku z kolejnymi odwołaniami i uchyleniem w całości przez organ II instancji decyzji wydanych w I instancji oraz przekazaniem sprawy do ponownego rozpatrzenia.

<sup>51</sup> W jednym przypadku organ II instancji utrzymał w mocy decyzję organu I instancji, w sześciu przypadkach organ II instancji uchylił w całości decyzję organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

- nie stwierdzono przypadków, w których na długotrwałość postępowań wpłynęła jakość prawa (niestabilne prawo, nieprecyzyjne przepisy, zmiana linii orzeczniczej) lub długie oczekiwanie na rozstrzygnięcie innego organu;
- stwierdzono przypadki, w których długotrwałe postępowanie odwoławcze było wynikiem obciążenia pracą pracowników zatrudnionych w COP. W badanym okresie, prowadzeniem postępowań w II instancji w sprawach, w których Naczelnik DUCS jest organem odwoławczym zajmowało się sześć osób oraz kierownik COP. W zakresie badanych spraw wystąpiły przypadki, w których pracownik: [1] oprócz badanej sprawy, prowadził równocześnie 13 innych spraw, w tym cztery, w których ustawowy termin przedawnienia zobowiązań podatkowych upływa z końcem roku; [2] oprócz badanej sprawy prowadził równocześnie sześć innych spraw;
- w czterech z 17 badanych spraw, zabezpieczenia na majątku podatnika, o którym mowa w art. 33 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, Naczelnik DUCS dokonał na etapie kontroli celno-skarbowej;
- na etapie postępowania podatkowego wydane zostały dwie decyzje w sprawie zabezpieczenia na majątku podatnika. Jako przyczynę dokonania zabezpieczenia na majątku dopiero na etapie postępowania podatkowego Naczelnik DUCS wskazał nowe okoliczności, które miały miejsce już po zakończeniu kontroli celno-skarbowych;
- określona w decyzjach wydanych w sprawie zabezpieczenia na majątku podatnika, przybliżona kwota zobowiązań stanowiła łączną kwotę 362 tys. zł, a przesłanką dokonania zabezpieczenia była uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego o której mowa art. 33 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa:
  - ✓ w przypadku wydania decyzji z dnia 13 sierpnia 2021 r., spółka nie uzyskiwała żadnych bieżących dochodów, z których mogłaby zapłacić przyszłe zaległości podatkowe. Ostatnie pliki JPK przekazała do systemu Krajowej Administracji Skarbowej w lutym 2019 r. W dniu 31 lipca 2019 r. została wykreślona z rejestru podatników podatku od towarów i usług. Nie posiadała majątku o wartości dorównującej zaległościom podatkowym stwierdzonym w czasie kontroli celno-skarbowej. W dniu 23 lutego 2021 r. naczelnik urzędu skarbowego wydał postanowienie w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego w sprawie zaległości podatkowych;
  - ✓ w przypadku wydania decyzji dnia 18 czerwca 2021 r. wykazywana była przez ostatnie dziewięć lat strata z działalności gospodarczej, natomiast w dniu 26 lutego 2021 r. (na tydzień przed zakończeniem kontroli celno-skarbowej) miało miejsce zbycie majątku o wartości 1 mln zł. Od decyzji tej zostało wniesione odwołanie do Dyrektora IAS, który w dniu 10 września 2021 r. w całości uchylił przedmiotową decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. W dniu 29 grudnia 2021 r., przed wydaniem kolejnej decyzji w sprawie zabezpieczenia na majątku podatnika, została wydana decyzja określająca zobowiązanie podatkowe, a postępowanie w sprawie zabezpieczenia na majątku stało się bezprzedmiotowe;
- przyczyną braku zastosowania zabezpieczenia na majątku podatnika w pozostałych 11 sprawach był brak stwierdzenia uzasadnionej obawy, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Naczelnik DUCS wyjaśnił, że w związku z ogłoszonym od dnia 20 marca 2020 r. do dnia 15 maja 2022 r. stanem epidemii COVID-19, podejmowane działania w zakresie zabezpieczania środków pieniężnych, czy też majątku podatnika musiały być realizowane z dużą dozą ostrożności, aby nie doprowadzić do nieodwracalnych skutków uderzających nie tylko w samych przedsiębiorców, ale też zatrudnionych przez nich pracowników;

- rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej został nadany przez urząd skarbowy, na wniosek Naczelnika DUCS, w przypadku trzech z pięciu wnioskowanych spraw:
  - ✓ w zakresie zobowiązania na kwotę 836 tys. zł (PIT za 2015 r.), określonego w decyzji z dnia 21 października 2020 r. przesłankę stanowił m.in. brak majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy (które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia), wyraźny spadek za 2018 r. i 2019 r. przychodów i dochodów w porównaniu do badanego okresu;
  - ✓ w zakresie zobowiązania na kwotę 1003 tys. zł (PIT za 2015 r.), określonego w decyzji z dnia 22 listopada 2021 r. przesłankę stanowił m.in. brak majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, istnienie innych zaległości, prowadzone postępowanie egzekucyjne, uzyskiwanie dochodów w granicach lub poniżej kwoty minimalnego wynagrodzenia oraz fakt, że okres do upływu przedawnienia zobowiązania był krótszy niż trzy miesiące;
  - ✓ w zakresie zobowiązania na kwotę 4040 tys. zł (podatek od towarów i usług za okres styczeń 2016 r. - grudzień 2017 r.), określonego w decyzji z dnia 11 czerwca 2021 r., przesłankę stanowiły m.in. posiadanie innych nieuregulowanych zaległości, prowadzone postępowanie egzekucyjne, posiadany majątek o wartości niepozwalającej na pokrycie zaległości.
- W dwóch przypadkach, przyczyną braku nadania przez naczelnika urzędu skarbowego rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej było:
  - ✓ w zakresie dotyczącym decyzji z dnia 10 maja 2021 r. (podatek od towarów i usług za okres styczeń-grudzień 2019 r.), kwota 2246 tys. zł – decyzja stała się ostateczna przed nadaniem rygoru;
  - ✓ w zakresie dotyczącym decyzji z 31 maja 2022 r. (CIT za 2018 r.), kwota 150 492 tys. zł - otwarcie w dniu 26 sierpnia 2022 r. postępowania układowego;
- w badanych sprawach nie wystąpiły przypadki umorzenia postępowania podatkowego.

(akta kontroli: tom III str. 1-4, 13-314)

W latach 2020-2022 (I półrocze) zatrudnienie w COP wynosiło siedem etatów (w tym kierownik). W dniu 30 czerwca 2022 r. na etapie postępowania odwoławczego procedowanych (w toku) było 79 spraw w tym 32 w zakresie odwołań, które wpłynęły w 2021 r. Rozpatrywanie 18 z tych spraw<sup>52</sup> trwało od 260 do 539 dni. Średnio na jednego pracownika przypadało jednocześnie 13 spraw. Według zakresu obowiązków, do zadań pracowników zatrudnionych w COP, oprócz przygotowywania projektów decyzji, postanowień oraz innych pism w sprawach, w których Naczelnik DUCS jest organem II instancji, należało również m.in. prowadzenie postępowań w trybach nadzwyczajnych w zakresie postępowania podatkowego, przygotowywanie odpowiedzi na skargi do sądu administracyjnego oraz na pisma procesowe, opracowywanie wniosków o wniesienie skarg kasacyjnych, udział w postępowaniu sądowym przed sądami administracyjnymi.

Naczelnik DUCS wskazał, że analiza obciążenia pracą pracowników COP, także pod kątem terminowości (długości) prowadzonych postępowań odwoławczych, dokonywana jest na bieżąco przez kierownika COP. Sporządzane są m.in. miesięczne sprawozdania dotyczące spraw procedowanych (w toku) oraz spraw

<sup>52</sup> Co do których na dzień 30 czerwca 2022 r. nie wydano decyzji.

załatwionych. Według wyjaśnień Naczelnika DUCS, wzrost liczby odwołań zidentyfikowany został w 2020 r., a kolejny w I kwartale 2022 r. Naczelnik DUCS wskazał, że w przedmiotowej sprawie odbył w sierpniu 2022 r. rozmowę z Dyrektorem IAS. Z dniem 1 września 2022 r. do COP przeniesiono, na okres sześciu miesięcy, czterech mianowanych urzędników korpusu Służby Cywilnej z zasobów DUCS. Z dniem 1 października 2022 r., Dyrektor IAS przeniósł czasowo do COP, na okres trzech miesięcy, dwóch pracowników z komórek odwoławczych IAS. Dodatkowo dwóm pracownikom COP poszerzono zakres realizowanych zadań o nadzór merytoryczny nad prowadzonymi postępowaniami odwoławczymi. Naczelnik DUCS wskazał również na prowadzone prace legislacyjne nad zmianą przepisów w zakresie właściwości organów do rozpatrywania odwołań od decyzji wydawanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych oraz zapowiadane zmiany w zakresie włączenia II instancji do struktury organizacyjnej IAS.

(akta kontroli: tom III str. 74-93, 128-130, 204-238, 248, 266-277, 293-300)

Dyrektor IAS podał, że prawidłowość i sprawność rozpatrywania przez Naczelnika DUCS odwołań od decyzji wydanych w I instancji oraz przyczyny przedłużania tego procesu analizowana jest systematycznie, w ramach monitoringu rozstrzygnięć organów podatkowych II instancji woj. dolnośląskiego. W następstwie przeprowadzonych analiz dotyczących obciążenia w komórce COP dyrektor IAS z dniem 1 października 2022 r. przeniósł czasowo do COP dwóch pracowników korpusu służby cywilnej z komórek odwoławczych IAS.

(akta kontroli: tom III str. 441-451)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1) Przyjęty w DUCS w okresie objętym kontrolą sposób organizacji pracy nie zapewniał szybkiego procedowania spraw w zakresie dotyczącym prowadzonych postępowań odwoławczych. Skutkowało to przedłużaniem i przewlekłością prowadzonych postępowań. W latach 2020-2022 (I półrocze) w COP, oprócz kierownika, zatrudnionych było sześciu pracowników, którym w zakresie obowiązków przypisano m.in. przygotowywanie projektów decyzji, postanowień oraz innych pism w sprawach, w których Naczelnik DUCS jest organem II instancji. Według stanu na dzień 30 czerwca 2022 r. na etapie postępowania odwoławczego było w toku 79 spraw, w tym 32 w zakresie odwołań, które wpłynęły w 2021 r. Sprawy w toku<sup>53</sup> procedowane były nawet od 260 do 539 dni (w sumie 18 spraw). Na jednego pracownika przypadało nawet 13 spraw w toku.

Badanie postępowań odwoławczych w zakresie obejmującym 11 spraw (w tym siedmiu zakończonych wydaniem decyzji) wykazało, że najkrótsze postępowanie zakończone wydaniem decyzji trwało 166 dni, a najdłuższe 468 dni. Terminy załatwienia sprawy przedłużane były we wszystkich 11 sprawach, od jednego do pięciu razy. Jako główną przyczynę przedłużenia postępowania wskazywano na złożony charakter sprawy, konieczność analizy obszernych akt kontroli, oraz zapewnienie stronie czynnego udziału w postępowaniu odwoławczym. Ponadto, DUCS nie zrealizował według stanu na dzień 30 czerwca 2022 r., ustalonego przez Dyrektora IAS, miernika czasu rozpatrywania odwołań<sup>54</sup>, który wyniósł 242 dni przy planowanej wartości wynoszącej maksymalnie 140 dni.

Analiza terminowości prowadzenia postępowań odwoławczych, w przypadku których decyzja w II instancji została wydana w okresie od stycznia do końca czerwca 2022 r. (w sumie 14 decyzji) wykazała, że wydane decyzje dotyczyły w trzech przypadkach

<sup>53</sup> Co do których na dzień 30 czerwca 2022 r. nie wydano decyzji.

<sup>54</sup> Miernik liczony, jako miara pozycyjna (mediana) liczby dni od daty wpływu odwołania do dnia wydania decyzji odwoławczej.

odwołań wniesionych w 2020 r., w dziewięciu przypadkach odwołań wniesionych w 2021 r., pozostałych dwóch przypadkach odwołań wniesionych w 2022 r. Jeden pracownik COP sfinalizował w tym czasie od jednego do czterech postępowań odwoławczych.

Naczelnik DUCS wyjaśnił, że sprawy prowadzone w komórce odwoławczej z reguły posiadają charakter niezwykle skomplikowany, o złożonej i wieloaspektowej specyfice. Tym samym nie można do realizacji tych zadań skierować osób bez stosownego doświadczenia. Dodał, że dostrzegając problem, w celu wzmocnienia COP, od dnia 1 września 2022 r. przeniesiono czasowo do tej komórki z innych komórek organizacyjnych Urzędu czterech mianowanych pracowników, a dyrektor IAS z dniem 1 października 2022 r. przeniósł czasowo do COP dwóch pracowników korpusu służby cywilnej z komórek odwoławczych IAS.

(akta kontroli: tom III str. 74-93, 128-130, 204-238, 241-248, 266-277, 293-300)

2) W jednym postępowaniu podatkowym (CIT za 2018 r.), w którym przedmiotem postępowania była wartość zobowiązania podatkowego na kwotę 150 492 tys. zł, nierzetelnie prowadzono działania mające na celu zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika. Skutkiem powyższego nie dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji z dnia 31 maja 2022 r., określającej wysokość zobowiązania podatkowego w kwocie 161 763 tys. zł, tj. o 150 492 tys. zł wyższej od podatku wyliczonego przez podatnika (spółkę).

W dniu 28 września 2020 r. nastąpiło przekształcenie zakończonej kontroli celno-skarbowej<sup>55</sup> w postępowanie podatkowe, które trwało 610 dni licząc do czasu wydania (w dniu 31 maja 2022 r.) decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. W wyniku postępowania podatkowego Naczelnik DUCS stwierdził, że podatnik (spółka) zaniżył przychód podatkowy o wartość majątku spółki przejmowanej, ponieważ połączenie spółek nie zostało przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

Zgodnie z art. 33 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Według sprawozdań finansowych za lata 2018-2020 Spółka posiadała ujemny kapitał własny, co oznaczało, że jej zobowiązania były wyższe od wartości aktywów. W związku z występowaniem przesłanek określonych w art. 397 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>56</sup>, Zarząd Spółki zwoływał Nadzwyczajne Walne Zgromadzenia Akcjonariuszy, na których podejmowano kolejne uchwały o dalszym istnieniu Spółki. Zarząd Spółki deklarował zdolność Spółki do kontynuowania działalności w dającej się przewidzieć przyszłości, pomimo wykazywania w bilansie Spółki ujemnych kapitałów.

Porównanie rok do roku wskaźników finansowych Spółki za lata 2018-2020 nie wskazywało na poprawę jej sytuacji finansowej:

- wskaźnik bieżącej płynności wynosił: 1,18 w 2018 r., 1,2 w 2019 r. i 0,39 w 2020 r. (zalecany poziom: 1,5-2);
- wskaźnik poziomu zadłużenia wynosił: 1,2 w 2018 r., 1,6 w 2019 r. i 2,0 w 2020 r. (zalecany poziom: 0,57-0,67);
- wskaźnik wypłacalności wynosił: -1,6 w 2018 r., -0,5 w 2019 r. i -1,0 w 2020 r. (zalecany poziom: 0,65-0,75).

<sup>55</sup> Kontrola została zakończona wynikiem kontroli z dnia 18 sierpnia 2020 r. doręczonym stronie w tym samym dniu.

<sup>56</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 1467.



Wskaźnik rentowności sprzedaży (ROS) w przypadku Spółki wskazywał na brak opłacalności prowadzonych przez nią działań i wynosił: -570,6% w 2018 r., 5,4% w 2019 r. i -119,3% w 2020 r.

Zadłużenie Spółki z tytułu emisji obligacji oraz innych zobowiązań finansowych stanowiło, według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r., 170% sumy bilansowej. W 2020 r. Spółka poniosła stratę netto w wysokości 49 242 tys. zł, a zobowiązania krótkoterminowe przewyższały aktywa obrotowe o kwotę 420 404 tys. zł.

Zgodnie z § 2 procedury nr 12/2021, w każdym przypadku stwierdzenia uszczupień podatkowych pracownicy prowadzący kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe mieli obowiązek weryfikować konieczność oraz zasadność stosowania zabezpieczeń majątkowych w trybie art. 80 ustawy o KAS. Przesłankami uzasadniającymi obawę niewykonania zobowiązań podatkowych była m.in. niewspółmiernie mała wartość aktywów w stosunku do przyszłego zobowiązania podatkowego, z uwzględnieniem kwot innych zobowiązań oraz brak płynności finansowej podatnika, tj. regulowanie bieżących zobowiązań – nie tylko podatkowych – z opóźnieniem, wykazywanie strat z działalności gospodarczej lub niskie dochody w stosunku do przyszłego zobowiązania z odsetkami. Według § 3 pkt 4 w związku z § 3 pkt 7 procedury nr 12/2021, z oceny zgromadzonego materiału pod kątem wystąpienia przesłanek do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, bądź ich braku należało sporządzić każdorazowo adnotację. Wzór adnotacji stanowił załącznik nr 1 do procedury nr 12/2021.

W zakresie analizowanej sprawy udokumentowano dokonanie jednej analizy (wraz z oceną) pod kątem zbadania czy wystąpiły przesłanki do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Miało to miejsce w dniu 16 grudnia 2020 r., na 531 dni przed wydaniem decyzji z dnia 31 maja 2022 r., określającej zobowiązanie podatkowe. Oceny dokonano w szczególności na podstawie informacji uzyskanych z urzędu skarbowego, danych zawartych w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz sprawozdania finansowego za 2018 r. i za 2019 r. Ocena ta była nieaktualna na dzień sporządzenia decyzji z dnia 31 maja 2022 r. określającej zobowiązanie podatkowe, gdyż nie uwzględniała m.in. analizy sprawozdania finansowego za 2020 r. Dodatkowo należy zauważyć, że w analizie z dnia 16 grudnia 2020 r. odniesiono się do wartości aktywów Spółki według stanu na dzień 31 grudnia 2018 r. wskazując, że znacznie przekraczają one ustalone w wyniku kontroli zobowiązanie podatkowe (150 492 tys. zł). Na dzień 31 grudnia 2018 r. wartość aktywów wynosiła 1 401 950 tys. zł (w tym środki pieniężne stanowiły kwotę 816 609 tys. zł). W przedmiotowej analizie nie odniesiono się natomiast do wartości aktywów według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r., kiedy ich wartość była niższa i wynosiła 546 655 tys. zł (w tym środki pieniężne stanowiły kwotę 93 699 tys. zł).

Zastępca Naczelnika DUCS wyjaśnił, że od momentu sporządzenia adnotacji z dnia 16 grudnia 2020 r., monitorowanie czy w przedmiotowej sprawie zachodzi obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, odbywało się na bieżąco. Następną adnotacja zostałaby sporządzona, gdyby zaszła zmiana oceny stanu faktycznego i zaistniała obawa niewykonania zobowiązań podatkowych.

Zdaniem NIK, w adnotacji z dnia 16 grudnia 2020 r., sporządzonej na okoliczność oceny pod kątem zbadania czy wystąpiły przesłanki do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, pominięto istotne informacje. Nie odniesiono się do kondycji finansowej i majątkowej Spółki mierzonej za pomocą wskaźników finansowych. Przykładowo, nie odniesiono się do wskaźnika bieżącej płynności, wskaźnika poziomu zadłużenia, czy wskaźnika wypłacalności. Tymczasem wszystkie te wskaźniki nie mieściły się w zalecanych normach, co zostało potwierdzone przez Naczelnika DUCS w uzasadnieniu decyzji z dnia 31 maja 2022 r. Nie odniesiono się też do wartości kapitału własnego, która to wartość była ujemna, czyli świadczyła o wyższej wartości

zobowiązań od wartości aktywów Spółki. O nierzetelności świadczyło również nieopracowanie, przed wydaniem decyzji z dnia 31 maja 2022 r. określającej zobowiązanie podatkowe, aktualnej analizy i oceny Spółki pod kątem zbadania czy wystąpiły przesłanki do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Zabezpieczeń na majątku mogli dokonywać też inni wierzyciele. Przykładowo, z dniem 3 stycznia 2021 r. dług spółki z tytułu wyemitowanych obligacji (ok. 375 620 tys. zł) został przejęty przez nowy podmiot, a zabezpieczeniem spłaty tego długu stały się aktywa Spółki. Zabezpieczenie zostało dokonane przez tego wierzyciela w formie zastawów finansowych i rejestrowych oraz cesji praw z tytułu udzielonych pożyczek.

(akta kontroli: tom III str. 53-55, 94-102, 315-440, 454-512)

3) W związku z wydaniem w dniu 31 maja 2022 r. decyzji podatkowej<sup>57</sup>, w której określono wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, nierzetelnie prowadzono działania związane z nadaniem tej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.

W decyzji z dnia 31 maja 2022 r. określono zobowiązanie podatkowe w podatku CIT za rok podatkowy 2018 w kwocie 161 763 tys. zł, tj. o 150 492 tys. zł wyższej od podatku wyliczonego przez podatnika (spółkę).

Zgodnie z art. 239b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy: [1] organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych, lub [2] strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub [3] strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub [4] okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Według art. 239b § 2 przedmiotowej ustawy, przepis § 1 stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

Obawę niewykonania zobowiązania podatkowego uprawdopodobniało istnienie (według stanu na 31 grudnia 2019 r. oraz 31 grudnia 2020 r.) zobowiązań Spółki o wartości przewyższającej wartość aktywów. Spółka posiadała ujemny kapitał własny, którego wartość zwiększyła się z minus 304 064 tys. zł w 2019 r. do minus 354 555 tys. zł w 2020 r.

W przedmiotowym przypadku istniała przesłanka, o której mowa w art. 239b § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Spółka nie posiadała majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy. Spółka nie posiadała nieruchomości ani majątku ruchomego w postaci samochodu.

Z wnioskiem o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji z dnia 31 maja 2022 r., Naczelnik DUCS wystąpił do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Warszawie dopiero w dniu 6 września 2022 r., po uzyskaniu informacji o złożeniu przez Spółkę w dniu 29 czerwca 2022 r. wniosku restrukturyzacyjnego, a w dniu 29 lipca 2022 r. wniosku o ogłoszenie upadłości i otwarciu w dniu 26 sierpnia przez Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy postępowania układowego dłużnika i wyznaczeniu nadzorca sądowego. We wniosku wskazano na zaistnienie okoliczności, o której mowa w art. 239b § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa – brak posiadania majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy. Obawę niewykonania zobowiązania podatkowego odniesiono do procesu

---

<sup>57</sup> Doręczona pełnomocnikowi strony w dniu 14 czerwca 2022 r.

restrukturyzacji, którym Spółka została objęta, jak również do zdarzenia, które może nastąpić w przyszłości, tj. do upadłości Spółki.

Zastępca Naczelnika DUCS wyjaśnił, że ze względu na charakter prowadzonej działalności Spółka nigdy nie dysponowała majątkiem ruchomym i nieruchomym. W ocenie Zastępcy Naczelnika DUCS na dzień wydania decyzji z dnia 31 maja 2022 r. nie było przesłanek do nadania tej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.

NIK zauważa, że ujemny kapitał własny Spółki wykazany w sprawozdaniu finansowym za 2019 r. oraz za 2020 r. oznaczał, że zobowiązania były wyższe od wartości aktywów, a taka sytuacja mogła stanowić, zgodnie z art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 28 lutego 2000 r. Prawo upadłościowe<sup>58</sup>, podstawę do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki. Zgodnie z art. 11 ust. 2 ww. ustawy, dłużnik będący osobą prawną jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych oraz także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące. W analizowanym przypadku okres 24 miesięcy biegł od dnia 3 stycznia 2021 r.

(akta kontroli: tom III str. 53-55, 94-102, 315-440)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W objętych badaniem latach 2020-2021 i w I półroczu 2022 r. DUCS osiągnęła zakładane wartości dla dwóch z trzech wyznaczonych dla niej mierników w zakresie jakości orzecznictwa postępowań podatkowych. Niezrealizowany miernik, dotyczący czasu rozpatrywania odwołań od decyzji podatkowych, był przez Urząd bieżąco monitorowany.

Postępowania podatkowe w przedmiocie określenia i ustalenia zobowiązań podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa prowadzono zgodnie z przepisami działu IV ustawy Ordynacja podatkowa. Rzetelnie uzasadniano konieczność przedłużenia terminu ich zakończenia, a opis dokonanych ustaleń faktycznych wynikał z materiału dowodowego.

Przyjęty w badanym okresie sposób organizacji pracy w DUCS nie zapewniał bezwzględnego procedowania spraw w zakresie prowadzenia postępowań odwoławczych. Miernik czasu rozpatrywania odwołań nie został osiągnięty. Na jednego pracownika komórki odwoławczej przypadało nawet kilkanaście spraw jednocześnie, w wyniku czego postępowania odwoławcze były przedłużane. W jednej z badanych spraw nierzetelnie realizowano działania związane zarówno z zabezpieczeniem zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, jak i podejmowane pod kątem nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji. Skutkowało to m.in. brakiem zabezpieczenia na majątku podatnika przyszłego zobowiązania podatkowego na kwotę 150 492 tys. zł, wynikającą z nieprawomocnej decyzji podatkowej.

## IV. Uwagi i wnioski

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

Uwaga

NIK wskazuje na potrzebę rozważenia podjęcia działań wzmacniających w DUCS kontrolę zarządczą, a to w celu urzeczywistnienia, określonego w art. 68 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>59</sup>, wymogu zapewnienia realizacji celów i zadań kierowanej jednostki w sposób efektywny i terminowy.

<sup>58</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 1520.

<sup>59</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 1634, ze zm.

Wnioski

- 1) Podejmowanie działań ukierunkowanych na zorganizowanie pracy w taki sposób, by sukcesywnie skracać czas trwania postępowań odwoławczych, dążąc do ich załatwienia w podstawowym terminie przewidzianym przepisami prawa.
- 2) Każdorazowe dokumentowanie faktu przeprowadzenia oceny zgromadzonego materiału dowodowego pod kątem występowania przesłanek do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego.
- 3) Decydowanie o dokonaniu zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, jak również decydowanie o wystąpieniu z wnioskiem o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej na podstawie aktualnie dokonywanych oraz rzetelnie przeprowadzanych analiz i ocen.

## 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 we Wrocławiu. 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.

Wrocław, dnia 23 listopada 2022 r.

Kontroler:  
Renata Połatajko  
Główny specjalista kontroli  
państwowej

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura we Wrocławiu  
Dyrektor  
z up. p.o. Wicedyrektor  
Artur Urban

.....

*podpis*

.....

*podpis*

