



Poznań, dnia 21 lutego 2019 r.

**IZBA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W POZNANIU**

3001-IWW1.0921.46.2018.4
UNP 3001-19-009025

Egzemplarz nr 1

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI	
Sporządzone na podstawie art. 52 ust. 4 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. nr 185, poz. 1092).	
Nazwa i adres kontrolowanego urzędu	
Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu ul. Krańcowa 28, 61-037 Poznań	
Naczelnik kontrolowanego urzędu	
Pan Jerzy Tomczak	
Imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli	
Upoważnienie nr 50/2018 z dnia 22 listopada 2018 r. i nr 53/2018 z dnia 31 grudnia 2018 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.	
Wpis do książki kontroli	
Kontrola w trybie uproszczonym wpisana pod pozycją nr 10/2018.	
Koordinator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe	
Tomasz Bartoszewski - starszy ekspert skarbowy.	
Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe	
1.	Tomasz Bartoszewski - starszy ekspert skarbowy,
2.	Maciej Wasilewski - starszy ekspert skarbowy.
Data rozpoczęcia czynności kontrolnych	26 listopada 2018 r.
Data zakończenia czynności kontrolnych	8 stycznia 2019 r.

Tryb kontroli	
Uproszczony.	
Zakres kontroli	
Przedmiot kontroli	Zasadność nakładanych kar pieniężnych wymierzanych na podstawie art. 21, 22, 22a, 24 ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów.
Okres objęty kontrolą	1 stycznia 2018 r. – 31 października 2018 r.
OPIS USTALONEGO STANU FAKTYCZNEGO ORAZ JEGO OCENA	

Spis zagadnień:

- I. Organizacja, obowiązujące procedury wewnętrzne, tryb postępowania, obieg informacji
 - Organizacja, obowiązujące procedury,
 - Stosowany tryb postępowania, obieg informacji i dokumentów,
 - Uchybienia i nieprawidłowości oraz ocena cząstkowa.
- II. Nakładanie kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy SENT (dalej ustawa SENT)¹ oraz odstępowanie od ich nałożenia
 - Decyzje nakładające kary pieniężne,
 - Decyzje, w których odstąpiono od nałożenia kar pieniężnych w trybie ustawy SENT,
 - Sprawy niezakończone lub zakończone w innej formie niż nałożenie kary pieniężnej lub odstąpienie od jej nałożenia w trybie ustawy SENT,
 - Uchybienia i nieprawidłowości oraz ocena cząstkowa.
- III. Sprawowanie nadzoru, w tym kontroli funkcjonalnej
 - Nadzór WUCS,
 - Kontrola funkcjonalna,
 - Nadzór II instancji,
 - Uchybienia i nieprawidłowości oraz ocena cząstkowa.

I. Organizacja, obowiązujące procedury wewnętrzne, tryb postępowania, obieg informacji

¹ Dz.U. z 2017 r. poz. 708 ze zm.

Organizacja, obowiązujące procedury:

Zgodnie z treścią Regulaminu organizacyjnego Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu (dalej: WUCS)^{2,3}, wykonywanie kontroli na podstawie ustawy SENT należało do obowiązków Działu Realizacji⁴. Dział Realizacji umiejscowiony był w Pionie Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej kierowanym przez I Zastępcę Naczelnika. Kontrolę przewozu towarów mogli również przeprowadzać przedstawiciele innych służb⁵. Poza tym ujawnienie naruszenia przepisów ustawy SENT mogło mieć miejsce w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej, prowadzonych wobec podmiotu kontrolowanego lub strony postępowania⁶.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej: Dyrektor IAS w Poznaniu) powołał koordynatora ds. SENT, którego zadaniem było wspieranie na poziomie regionalnym realizacji przez funkcjonariuszy WUCS zadań kontrolnych wynikających z ustawy⁷.

Zgodnie z treścią Regulaminu organizacyjnego wydawanie decyzji o nałożeniu kary pieniężnej na podstawie art. 26 ustawy SENT należało do zakresu zadań Działu Realizacji⁸. Takie umiejscowienie zadania nakładania kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT nie wynikało z treści statutu urzędu celno-skarbowego⁹, a nadto było odstępstwem od podziału kompetencji w kontrolowanej jednostce na odrębne piony. Z uzyskanych wyjaśnień wynikało, że zadanie to przypisane zostało Działowi Realizacji, by ta sama komórka, która stwierdza przypadek naruszenia przepisów redagowała też treść rozstrzygnięcia. Zabieg ten miał na celu poprawę jakości sporządzanych protokołów kontroli i kompletności zbieranych danych.

Od lipca 2017 r. w WUCS obowiązywała wewnętrzna procedura: „Metodyka postępowania w zakresie nakładania kary pieniężnej w oparciu o przepisy ustawy SENT”¹⁰,

² Regulamin organizacyjny stanowi załącznik do zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 14/2017, 4/2018, 142/2018

³ § 15 ust. 1 pkt 14 lit. j Regulaminu organizacyjnego

⁴ w skład którego wchodziły cztery referaty zlokalizowane: w Poznaniu (CZR-1), w Pile (CZR-2), w Kaliszu (CZR-3), w Lesznie (CZR-4)

⁵ funkcjonariusze Policji, funkcjonariusze Straży Granicznej, inspektorzy Inspekcji Transportu Drogowego – art. 13 ust. 4 ustawy SENT

⁶ art. 30 ustawy SENT

⁷ Decyzja Dyrektora IAS w Poznaniu nr 48/2017

⁸ § 15 ust. 1 pkt 14 lit. k Regulaminu organizacyjnego

⁹ nie wymieniono takiego zadania dla komórek realizacji w urzędach celno-skarbowych - załącznik nr 9 § 2 ust. 7 pkt 3 zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 41 ze zm.)

¹⁰ Procedura opracowana przez powołany zespół, w skład którego wchodził: zastępcy Naczelnika WUCS ds. Zwalczania Przeszłości oraz ds. orzecznictwa, kierownik Działu Realizacji, 4 funkcjonariuszy, radca prawny; zatwierdzona przez Naczelnika WUCS.

w której określono m.in. szczegółową metodykę kontroli przewozu towarów, a w zakresie postępowania administracyjnego: rejestrację spraw dotyczących wymierzania kary pieniężnej, uwagi dotyczące analizy dokumentów w zakresie zasadności lub braku zasadności wszczęcia postępowania administracyjnego, prowadzenie postępowania administracyjnego, w tym wzory:

- adnotacji służbowej o braku zasadności wszczęcia postępowania,
- postanowienia o wszczęciu postępowania¹¹,
- zawiadomienia o niezakończeniu postępowania w terminie ustawowym i wyznaczeniu nowego terminu¹²,
- postanowienia o wyznaczeniu stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego¹³,
- decyzji o nałożeniu kary pieniężnej¹⁴,
- wniosku o orzeczenie przepadku towaru na rzecz Skarbu Państwa,
- wniosku o likwidację towaru.

Stosowany tryb postępowania, obieg informacji i dokumentów:

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w toku kontroli sporządzany był protokół kontroli¹⁵. Protokół rejestrowany był w referacie realizacji, który przeprowadzał kontrolę, w kategorii „5066 – kontrola w ruchu drogowym”. W przypadku kontroli pozytywnej, protokół wraz z aktami sprawy przekazywany był przez kierownika tego referatu do Działu Realizacji. Sprawie nadawano numer kategorii „5066” (na szczeblu Działu), a kierownik Działu przekazywał ją do prowadzenia wyznaczonej komórce realizacji. Kierownik wyznaczonej komórki dekretował sprawę wskazując funkcjonariusza do przeprowadzenia postępowania. Osoba otrzymująca sprawę dokonywała analizy zgromadzonego materiału dowodowego pod kątem zasadności wszczęcia postępowania administracyjnego. Wyniki analizy, uwagi i wnioski omawiane były z bezpośrednim przełożonym. W przypadku zasadności wszczęcia postępowania, wyznaczony funkcjonariusz postępował zgodnie z zasadami prawa materialnego i przepisami ustawy Ordynacja podatkowa prowadząc sprawę zgodnie z przepisami prawa procesowego; natomiast w przypadku braku podstaw do wszczęcia postępowania w sprawie

¹¹ art. 165 § 1, 2 Ordynacji podatkowej

¹² art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej

¹³ art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej

¹⁴ art. 26 ust. 1 ustawy SENT

¹⁵ zgodnie z art. 13 ust. 7 pkt 1 ustawy SENT i rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z 13.04.2017 r. w sprawie sposobu dokumentowania przeprowadzonej kontroli drogowego przewozu towarów oraz wzorów dokumentów (Dz.U z 2017 r. poz. 789)

nałożenia kary pieniężnej, funkcjonariusz sporządzał dokument zakończenia sprawy zgodnie z „Metodyką postępowania w zakresie nakładania kary pieniężnej”, który podlegał akceptacji Naczelnika WUCS lub osoby upoważnionej. Trafiając do podpisu Naczelnika WUCS projekt decyzji nakładającej karę pieniężną zawierał, na egzemplarzu pozostającym w aktach sprawy, podpisy kierownika referatu, kierownika działu i radcy prawnego.

Zakres umocowań poszczególnych funkcjonariuszy prowadzących sprawę wynikał z indywidualnie udzielonych upoważnień przez Naczelnika WUCS¹⁶.

Uchybienia i nieprawidłowości oraz ocena cząstkowa:

Zagadnienie podziału zadań między komórki organizacyjne w kontrolowanej jednostce wykaczało poza zakres niniejszej kontroli i nie podlegało ocenie.

Stosowany tryb postępowania i obieg informacji nie naruszały obowiązujących przepisów oraz były zgodne z Regulaminem organizacyjnym WUCS i wewnętrzną procedurą.

W skontrolowanym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości i uchybień.

(akta kontroli str. 14-160, 266-284)

II. Nakładanie kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy SENT oraz odstępowanie od ich nałożenia

W okresie kontrolowanym zarejestrowano 30 spraw z zakresu kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy SENT.¹⁷

Decyzje nakładające kary pieniężne:

W stosunku do spraw zarejestrowanych w kontrolowanym okresie, na dzień ustalenia próby do kontroli¹⁸, wydano 18 decyzji nakładających kary pieniężne na podstawie ustawy

¹⁶ Funkcjonariusze prowadzący sprawy z zakresu nakładania kar pieniężnych na podstawie ustawy SENT: 2 funkcjonariuszy w CZR-1 (Poznań), 1 funkcjonariusz w CZR-2 (Piła), 1 funkcjonariusz w CZR-3 (Kalisz), 2 funkcjonariuszy w CZR-4 (Leszno), kierownicy 4 referatów realizacji, kierownik Działu Realizacji.

¹⁷ Ustawa SENT nie jest ustawą podatkową, w związku z czym postępowanie w sprawie nałożenia kary pieniężnej (mimo stosowania przepisów proceduralnych Ordynacji podatkowej) nie jest postępowaniem podatkowym, ale postępowaniem administracyjnym, co potwierdził WSA w Gdańsku w wyroku z 25.05.2018 r. III SA/Gd 52/18.

¹⁸ 29 listopada 2018 r.

SENT¹⁹. Kontroli poddano 100% populacji - 18 spraw.

Poniżej tabela obrazująca zakres wydawanych decyzji i kwoty kar.

podstawa prawna - ustawa SENT	liczba decyzji	kwoty kar (łącznie)	zdarzenie podlegające karze
	18	160000	
art. 21 ust. 1	1 ²⁰	5000	Nieprzesłanie zgłoszenia do rejestru
art. 21 ust. 2	0	0	Stwierdzenie, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu odpowiednio przez podmiot wysyłający albo podmiot odbierający w zgłoszeniu
art. 21 ust. 2a	0	0	Nieprzekazanie przewoźnikowi treści wezwania wraz z numerem referencyjnym albo potwierdzeniem aktualizacji danych w rejestrze
art. 22 ust. 1	1 ²¹	20000	Niedokonanie zgłoszenia przez przewoźnika albo stwierdzenie, że towar nie odpowiada co do rodzaju, ilości, masy lub objętości towarowi wskazanemu przez przewoźnika w zgłoszeniu
art. 22 ust. 2	13 ²²	85000	Nieuzupełnienie przez przewoźnika zgłoszenia o dane, o których mowa w art. 5 ust. 4 i art. 6 ust. 3 ustawy SENT
art. 22a ust. 1	0	0	Niedostarczenie zgłoszonego towaru do miejsca dostarczenia towaru albo miejsca zakończenia przewozu na terytorium kraju
art. 24 ust. 1	3 ²³	50000	Brak aktualizacji danych w zgłoszeniu zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy SENT albo zgłoszenie danych niezgodnych ze stanem faktycznym, innych niż dotyczących towaru
art. 24 ust. 1a	0	0	Oczywisty błąd dotyczący zgłoszonych przez podmiot wysyłający, podmiot odbierający albo przewoźnika danych innych niż dotyczące towaru, z wyjątkiem numeru rejestracyjnego środka transportu, gdy towar przewożono ze składu podatkowego w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym i podatek akcyzowy oraz należny podatek od towarów i usług zostały wpłacone przez podmiot wysyłający

W stosunku do 18 decyzji wydawanych w sprawach zarejestrowanych w okresie objętym kontrolą stwierdzono, że:

- W 17 wydanych decyzjach stroną postępowania był przewoźnik, a w 1 podmiot odbierający. Nie stwierdzono przypadków wydania decyzji, w których stroną byłby podmiot wysyłający.
- Wszystkie wydane decyzje były rezultatem kontroli przewozu towarów przez funkcjonariuszy pełniących służbę w Dziale Realizacji WUCS. Nie odnotowano przypadków

¹⁹ sprawy: 398000-CZR.5066.6,15,17,38,39,46,47,48,49,51,53,54,55,64,65,68,69,70.2018

²⁰ sprawa: 398000-CZR.5066.15.2018

²¹ sprawa: 398000-CZR.5066.38.2018

²² sprawy: 398000-CZR.5066.6,17,46,47,51,53,54,55,64,65,68,69,70.2018

²³ sprawy: 398000-CZR.5066.39,48,49.2018

wydania decyzji po kontrolach przeprowadzonych przez inne służby²⁴ oraz po stwierdzonych naruszeniach ustawy SENT w trakcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej²⁵.

- We wszystkich przypadkach, w których wydano decyzje, w związku ze stwierdzonymi w trakcie kontroli nieprawidłowościami, sporządzono właściwe co do formy protokoły²⁶.
- Wszystkie wydane decyzje dotyczyły przewozu towarów podlegających systemowi monitorowania²⁷.
- Wszystkie wydane decyzje dotyczyły towarów przewożonych środkami transportu innymi niż należące do instytucji i służb niepodlegających kontroli²⁸.
- We wszystkich sprawach postępowania prowadziły referaty, które wcześniej dokonały ujawnień naruszenia ustawy SENT i sporządziły protokoły kontroli. Były to odpowiednio: CZR-1 (Poznań) w 11 przypadkach, CZR-2 (Piła) w 1 przypadku, CZR-3 (Kalisz) w 1 przypadku, CZR-4 (Leszno) w 5 przypadkach.

Jednakże w 3 decyzjach redagowanych przez komórkę CZR-4 rozstrzygnięcie dotyczyło nałożenia kilku kar pieniężnych (odrębne zgłoszenia SENT), stąd łączna liczba nałożonych kar dla tej komórki wyniosła 11.

- W kontrolowanych sprawach wszczęcie postępowań następowało po upływie od 7 do 187 dni²⁹ od dnia sporządzenia protokołu kontroli, przy czym zwłoka wynikała z konieczności przeprowadzenia analizy zebranego materiału i dokonania oceny zasadności wszczęcia.
- W kontrolowanych sprawach wydanie decyzji następowało po upływie od 42 do 124 dni³⁰ od wszczęcia postępowania, przy czym we wszystkich przypadkach, gdy przekroczony

²⁴ art. 13 ust. 4, art. 29 ustawy SENT

²⁵ art. 30 ustawy SENT

²⁶ zgodnie z art. 13 ust. 7 pkt 1 ustawy SENT i rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z 13.04.2017 r. w sprawie sposobu dokumentowania przeprowadzonej kontroli drogowego przewozu towarów oraz wzorów dokumentów (Dz.U z 2017 r. poz. 789)

²⁷ Towary niepodlegające to towary wymienione w art. 3 ust. 4-7 ustawy SENT, tj. m.in. towary wyłączone z systemu z uwagi na wielkość opakowania, stosowaną procedurę wynikającą z przepisów prawa pocztowego, prawa celnego lub niektórych regulacji dotyczących towarów akcyzowych

²⁸ instytucje i służby wymienione w art. 3 ust. 10 ustawy SENT

²⁹ średnia: 76; 1^o kwartył: 34; mediana: 101; 3^o kwartył: 117

³⁰ średnia: 71; 1^o kwartył: 43; mediana: 62,5; 3^o kwartył: 89

został termin dwóch miesięcy, organ zawiadamiał stronę o niezakończeniu postępowania w terminie³¹, uzasadniał taki stan rzeczy i wyznaczał nowy termin do załatwienia sprawy³².

W każdym przypadku przed upływem wyznaczonego terminu wydawana była decyzja.

- We wszystkich kontrolowanych sprawach w aktach znajdowały się prawidłowo doręczone postanowienia o wszczęciu z urzędu postępowania administracyjnego³³.
- W aktach kontrolowanych spraw znajdowały się prawidłowo doręczone postanowienia o dopuszczeniu jako dowodu protokołu z kontroli, zgłoszenia przewozu towaru SENT oraz dokumentów transportowych³⁴.
- We wszystkich kontrolowanych sprawach w aktach znajdowały się prawidłowo doręczone pisma wyznaczające stronom siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego³⁵.
- Wszystkie wydane decyzje nakładały kary pieniężne w kwotach o właściwej wysokości³⁶.
- Z akt spraw oraz z uzasadnień decyzji wynikało, że prowadzone było postępowanie pod kątem odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej, o którym mowa w ustawie SENT.
- Wszystkie wydane decyzje zawierały prawidłowe co do treści: oznaczenie organu, datę wydania, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, podpis osoby upoważnionej z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego³⁷.

Jednakże w 3 przypadkach³⁸ powołany został niewłaściwy, bo nieaktualny publikator ustawy Ordynacja podatkowa³⁹. Uchybienie, w świetle istniejącego orzecznictwa, nie czyni wadliwymi wydanych decyzji⁴⁰.

³¹ art. 139 ustawy Ordynacja podatkowa

³² art. 140 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa

³³ art. 165 § 1, 2 ustawy Ordynacja podatkowa

³⁴ art. 180 § 1, art. 181, art. 187 § 1, 2, art. 122 ustawy Ordynacja podatkowa

³⁵ art. 200 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa

³⁶ określonych w art. 21 ust. 1, art. 22 ust. 1, 2, art. 24 ust. 1 ustawy SENT

³⁷ art. 210 § 1 pkt 1-4, 8 ustawy Ordynacja podatkowa

³⁸ sprawy: 398000-CZR.5066.6,15,17.2018

³⁹ decyzje wydane po 27.04.2018 r. - winno być: j.t. Dz.U.2018.800

⁴⁰ Wyrok WSA w Lublinie z 2.03.2016 r. I SA/Lu 1248/15 (i inne): Bezzasadny jest zarzut naruszenia art. 210 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, gdy w sentencji decyzji podane zostały proceduralne podstawy wydania

- Wszystkie wydane decyzje zawierały: rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne⁴¹.
- 5 wydanych decyzji zawierało nieprawidłowe co do treści pouczenie o trybie odwoławczym⁴². W decyzjach znalazło się pouczenie o przysługującym prawie odwołania do Dyrektora IAS w Poznaniu, podczas gdy stroną postępowania były podmioty mające, w dniu zakończenia postępowania, siedzibę we właściwości miejscowej dyrektorów innych izb administracji skarbowej.

Zgodnie z brzmieniem art. 221a § 2 Ordynacji podatkowej: „*W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż decyzja o której mowa w § 1* [⁴³], *odwołanie od tej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego*”. Stanowisko sądów wyrażone w wydanych wyrokach wskazuje, że przepis ten ma zastosowanie do decyzji wydawanych na podstawie ustawy SENT⁴⁴.

Powyższa nieprawidłowość dotyczyła decyzji o numerach:

- a) 398000-CZR.5066.6.2018 z 24 maja 2018 r.,
- b) 398000-CZR.5066.15.2018 z 11 czerwca 2018 r.,
- c) 398000-CZR.5066.17.2018 z 12 kwietnia 2018 r.,
- d) 398000-CZR.5066.64.2018 z 25 lipca 2018 r.,
- e) 398000-CZR.5066.65.2018 z 25 lipca 2018 r.⁴⁵

decyzji a organ nieprawidłowo podał oznaczenie Dziennika Ustaw, w którym opublikowano nieaktualny w dniu wydania decyzji tekst jednolity Ordynacji podatkowej. Omyłka nie miała żadnego wpływu na rozstrzygnięcie sprawy, skoro treść powołanych przez organ przepisów Ordynacji podatkowej nie uległa w tym czasie jakiegokolwiek zmianie.

⁴¹ art. 210 § 1 pkt 5, 6 ustawy Ordynacja podatkowa

⁴² art. 210 § 1 pkt 7, art. 221a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa

⁴³ decyzja wydana w I instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej

⁴⁴ WSA w Gdańsku w wyrokach z 25.05.2018 r. III SA/Gd52/18, z 5.07.2018 r. III SA/Gd359/18, z 20.09.2018 r. III SA/Gd394/18; WSA w Olsztynie w wyrokach z 19.09.2018 r. I SA/Ol316/18, z 4.11.2018 r. I SA/Ol462/18; WSA w Lublinie w wyroku z 22.11.2018 r. III Lu/500/18; WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 4.10.2018 r. II SA/Go567/18 i II SA/568/18

Jednocześnie z dotychczasowej linii orzeczniczej sądów wynika, że wadliwe pouczenie o prawie wniesienia odwołania do innego organu jest uchybieniem nie wpływającym negatywnie na ograniczenie uprawnień skarżącego w podejmowaniu czynności procesowych w sytuacji, gdy organ I instancji prawidłowo przekazał odwołanie dyrektorowi właściwej izby administracji skarbowej i poinformował o tym skarżącego, a także, iż decyzja wydana przez organ II instancji z naruszeniem przepisów o właściwości obarczona jest wadą nieważności.

⁴⁵ Decyzje 398000-CZR.5066.6,17.2018 - właściwość Dyrektora IAS w Warszawie, 398000-CZR.5066.15.2018 - właściwość Dyrektora IAS w Krakowie, 398000-CZR.5066.64,65.2018 - właściwość Dyrektora IAS w Łodzi.

Ponadto, w przypadku 2 decyzji, wniesione zostało odwołanie, które wadliwie przekazano do rozpatrzenia Dyrektorowi IAS w Poznaniu⁴⁶.

Stwierdzono, że we wszystkich 5 sprawach organ stosował wcześniejszą interpretację Departamentu Zwalczenia Przeszczepczosci Ekonomicznej Ministerstwa Finansów⁴⁷, w której wyrażone zostało stanowisko, iż organem odwoławczym jest dyrektor izby administracji skarbowej nadrzędny instancyjnie nad naczelnikiem urzędu celno-skarbowego pozostającym w jego zasięgu terytorialnym.

Jednocześnie w przypadku innej sprawy⁴⁸, zarejestrowanej w okresie nieobjętym kontrolą, stwierdzono następujące postępowanie: Wniesione w terminie odwołanie od decyzji Naczelnika WUCS przekazane zostało Dyrektorowi IAS w Łodzi jako organowi II instancji w dniu 23 lipca 2018 r. Jednostkowo odmienny tryb wynikał z faktu świadomego zastosowania interpretacji sądu zawartej w wyroku⁴⁹. O odstąpieniu od stosowania art. 221a § 2 Ordynacji podatkowej w przypadku kolejnych spraw dotyczących kar pieniężnych zdecydowało przekazanie przez Dyrektora IAS w Łodzi tegoż odwołania do Dyrektora IAS w Poznaniu⁵⁰ z załączonym stanowiskiem Departamentu Zwalczenia Przeszczepczosci Ekonomicznej zawierającym interpretację odmienną.

W świetle powyższych okoliczności nie ustalano osób winnych nieprawidłowości.

- Wszystkie wydane decyzje zawierały pouczenie o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony mające na celu udaremnienie zabezpieczenia lub egzekucji obowiązku wynikającego z decyzji⁵¹.

W przypadku innej decyzji 398000-CZR.5066.28.2018 wydanej w stosunku do firmy mającej siedzibę na Litwie zastosowanie ma § 3 artykułu 221a Ordynacji podatkowej, a więc organ II instancji – Dyrektor IAS w Poznaniu został wskazany prawidłowo.

⁴⁶ 398000-CZR.5066.64,65.2018

⁴⁷ zawarte w pismach DZP10.K077.37.2017 z 8.01.2018 r. (przekazane 11.01.2018 r. za pośrednictwem Działu Postępowania Celnego IAS w Poznaniu) i z 21.09.2018 r. (przekazane bezpośrednio z Departamentu)

⁴⁸ sprawa: 398000-CZR.5066.51.2017

⁴⁹ WSA w Gdańsku III SA/Gd 52/18 z 25.05.2018 r.

⁵⁰ w trybie art. 170 § 1 Ordynacji podatkowej

⁵¹ art. 210 § 2a ustawy Ordynacja podatkowa

- Wszystkie wydane decyzje zostały doręczone stronie na piśmie (lub były na etapie doręczenia)⁵².
- Wszystkie decyzje zostały wydane z zachowaniem właściwości miejscowej⁵³.
- W 1 przypadku organ, w drodze postanowienia, nałożył na stronę postępowania karę porządkową w związku z niewykonaniem wezwań⁵⁴.
- Akta spraw ułożone zostały chronologicznie i zaopatrzone w metryki⁵⁵.
- Wszystkie decyzje zostały zaopatrzone w numer sprawy zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami⁵⁶.
- Wszystkie egzemplarze wydanych decyzji znajdujące się w aktach sprawy posiadały informację co do sposobu wysyłki oraz potwierdzenia wysyłki lub jej osobistego doręczenia⁵⁷.
- W 4 przypadkach wydanych decyzji strony złożyły odwołania, a organ II instancji utrzymał zaskarżone decyzje w mocy⁵⁸.

Decyzje, w których odstąpiono od nałożenia kar pieniężnych w trybie ustawy SENT:

W kontrolowanym okresie nie stwierdzono przypadków wydania decyzji o odstąpieniu od nałożenia kary pieniężnej w trybie ustawy SENT⁵⁹.

Sprawy niezakończone lub zakończone w innej formie niż nałożenie kary pieniężnej lub odstąpienie od jej nałożenia w trybie ustawy SENT:

Ustalono, że na dzień określenia próby do kontroli, 12 spraw zarejestrowanych w kontrolowanym okresie nie było zakończonych decyzją nakładającą karę pieniężną

⁵² art. 26 ust. 1, 5 ustawy SENT i art. 211 ustawy Ordynacja podatkowa

⁵³ art. 26 ust. 2 ustawy SENT

⁵⁴ sprawa: 398000-CZR.5066.15.2018

⁵⁵ art. 171a § 1-3 ustawy Ordynacja podatkowa

⁵⁶ § 26 Instrukcji kancelaryjnej stanowiącej załącznik nr 1 do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 28.02.2017 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji kancelaryjnej izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych [...] (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 43)

⁵⁷ § 38 pkt 7 Instrukcji kancelaryjnej

⁵⁸ sprawy: 398000-CZR.5066.51,53,54,55.2018

⁵⁹ art. 21 ust. 3, art. 22 ust. 3, art. 22a ust. 2, art. 24 ust. 3 ustawy SENT

lub odstąpieniem od jej nałożenia w trybie ustawy SENT, z czego:

- 5 spraw - postępowanie administracyjne w toku⁶⁰,
- 5 spraw - odstąpiono od wszczęcia postępowania z uwagi na niestwierdzenie naruszenia przepisów przez kontrolowanego - wytypowano do niniejszej kontroli⁶¹,
- 2 sprawy - zgodnie z uzyskanym wyjaśnieniem: „rozważana jest zasadność wszczęcia postępowania”⁶².

W wyniku kontroli 5 spraw, w których organ odstąpił od wszczęcia postępowania administracyjnego z uwagi na niestwierdzenie naruszenia przepisów, ustalono, że:

- We wszystkich przypadkach kontroli przewozu towarów dokonywali funkcjonariusze pełniący służbę w Dziale Realizacji WUCS.
- We wszystkich przypadkach w aktach spraw znajdowały się adnotacje służbowe, sporządzone zgodnie z załącznikiem nr 2 „Metodyki postępowania w zakresie nakładania kary pieniężnej”, zawierające:
 - opis przedmiotu sprawy,
 - opis zgromadzonej dokumentacji,
 - uzasadnienie dotyczące braku zasadności do wszczęcia i prowadzenia postępowania,
 - datę i podpis funkcjonariusza prowadzącego sprawę,
 - datę i podpis przełożonego funkcjonariusza⁶³,
 - datę i podpis zastępcy Naczelnika WUCS.
- Zgodnie z treścią sporządzonych adnotacji służbowych przyczynami odstąpienia od wszczęcia postępowania administracyjnego były:
 - w 2 przypadkach⁶⁴ - przewóz towaru, który nie jest związany z wykonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług a tym samym monitorowaniu przewozu towarów - art. 3 ust. 7 ustawy SENT (pomimo braku dokumentu potwierdzającego przesunięcie międzymagazynowe spełniającego wymogi

⁶⁰ sprawy: 398000-CZR.5066.2,20,25,44,102.2018

⁶¹ sprawy: 398000-CZR.5066.24,36,37.2018 prowadzone przez komórkę CZR-1, 398000-CZR.5066.50.2018 przez CZR-3, 398000-CZR.5066.52.2018 przez CZR-2

⁶² sprawy: 398000-CZR.5066.88,89.2018

⁶³ w 1 przypadku: kierownika referatu, w 1 przypadku: kierownika Działu Realizacji, w 3 przypadkach: obu kierowników, tj. Referatu i Działu Realizacji,

⁶⁴ sprawy: 398000-CZR.5066.24,52.2018

ustawy SENT – wyjaśnienie radcy prawnego⁶⁵),

- w 1 przypadku⁶⁶ - przewóz towaru niepodlegającego obowiązkowi zgłoszenia przewozu zgodnie z przepisami ustawy SENT,

- w 2 przypadkach⁶⁷ - sprawdzenie w rejestrze⁶⁸ danych przewoźnika i ustalenie, że numer zezwolenia drogowego został podany prawidłowo w zgłoszeniu SENT (w wyniku kontroli pojazdu stwierdzono niezgodność między zezwoleniem drogowym a licencją dotyczącą międzynarodowego zarobkowego przewozu drogowego rzeczy).

- Akta kontrolowanych spraw ułożone były chronologicznie i zaopatrzone w numer zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami⁶⁹.

Uchybienia i nieprawidłowości oraz ocena cząstkowa:

- Nieprawidłowość:

W 5 decyzjach znalazło się pouczenie o przysługującym prawie odwołania do Dyrektora IAS w Poznaniu, podczas gdy kontrolowanym – stroną postępowania były podmioty mające siedzibę we właściwości miejscowej dyrektorów innych izb administracji skarbowej. Powyższe naruszało przepis zawarty w art. 221a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa i stanowiło nieprawidłowość.

Dokonując oceny kontrolowanego należało mieć na uwadze następujące okoliczności:

- 1) Stanowisko sądów, odnośnie do stosowania art. 221a § 2 Ordynacji podatkowej do decyzji wydawanych na podstawie ustawy SENT, znalazło się w wyrokach wydawanych od maja 2018 r.
- 2) Informacja o takiej linii orzeczniczej przesłana została do WUCS pismem z 3 grudnia 2018 r.⁷⁰
- 3) Kontrolowany stosował interpretację zgodną z wcześniejszym stanowiskiem Departamentu Zwalczenia Przystępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów

⁶⁵ wyjaśnienia: 30001.IWPc.025.25.2018 z 21.02.2018 r. i 30001.IWPc.025.58.2018 z 15.03.2018 r.

⁶⁶ sprawa: 398000-CZR.5066.50.2018

⁶⁷ sprawy: 398000-CZR.5066.36,37.2018

⁶⁸ Krajowy Rejestr Elektroniczny Przedsiębiorców Transportu Drogowego – strona Inspekcji Transp. Drogowego

⁶⁹ § 26 Instrukcji kancelaryjnej stanowiącej załącznik nr 1 do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 28.02.2017 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji kancelaryjnej izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych [...] (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 43)

⁷⁰ 3001-ICK1.5066.5.2018.2

ze stycznia 2018 r. i podtrzymanym we wrześniu 2018 r.⁷¹

4) Projekty decyzji zostały sprawdzone pod względem formalnoprawnym przez radców prawnych.

- Uchybienie:

W 3 decyzjach powołany został nieaktualny publikator ustawy Ordynacja podatkowa, co stanowiło uchybienie nie rzutujące jednak na wadliwość wydanych orzeczeń.

Działania kontrolowanego Urzędu w zakresie nakładania kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy SENT oraz odstępowania od ich nakładania należało ocenić pozytywnie. Wykazana nieprawidłowość nie mogła obarczać WUCS, a uchybienie miało charakter incydentalny i mało istotny.

(akta kontroli str. 163 - 284)

III. Sprawowanie nadzoru, w tym kontroli funkcjonalnej

Nadzór WUCS:

Sprawowanie kontroli przez osoby kierujące wpisane zostało w proces prowadzenia postępowania, podpisywania pism oraz rozstrzygnięć. Proces został sformalizowany i określony w wewnętrznej procedurze postępowania opisanej wcześniej w punkcie I sprawozdania. Kwestie związane z wydaniem decyzji nakładającej karę pieniężną lub odstąpieniem od wszczęcia postępowania, zapadały wieloetapowo i były każdorazowo zatwierdzane przez kolejnych przełożonych, a w przypadku decyzji, także przez radcę prawnego.

Kontrola funkcjonalna:

Ustalono, że w okresie 10 miesięcy objętych kontrolą, kierownik Działu Realizacji przeprowadził 7 kontroli funkcjonalnych zakończonych sporządzeniem pisemnych informacji⁷², których tematem były: „terminowość i prawidłowość prowadzonych postępowań administracyjnych w związku z kontrolami SENT”.

⁷¹ pisma DZP10.K077.37.2017 z 8.01.2018 r. i 21.09.2018 r.

⁷² działania na podstawie zarządzenia nr 12/2014 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu w sprawie wprowadzenia „Systemu Kontroli Wewnętrznej” – raporty zarejestrowane pod numerami 398000-CZR.093.6.2018 – trzy kontrole przeprowadzone w marcu, 398000-CZR.093.7.2018 – kontrola za II kwartał, 398000-CZR.093.17,18.2018 – dwie kontrole za III kwartał, 398000-CZR.093.19.2018 - kontrola za IV kwartał

Kontroli podlegały:

- prawidłowość realizacji kierunku kontroli,
- prawidłowość czynności przeprowadzania i dokumentowania kontroli,
- szybkość postępowania, zwłaszcza koncentracja czynności kontrolnych,
- zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli,
- gromadzenie dowodów,
- projekty decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej.

Przeprowadzający kontrolę funkcjonalną kierownik Działu Realizacji, nie stwierdziwszy uchybień i nieprawidłowości, nie sformułował zaleceń pokontrolnych.

Nadzór II instancji:

W stosunku do decyzji WUCS nakładających kary pieniężne na podstawie ustawy SENT, w okresie od 18 kwietnia 2017 r. (wejście w życie ustawy SENT) do 31 października 2018 r., wydanych zostało 9 decyzji Dyrektora IAS w Poznaniu jako organu odwoławczego, z czego:

- 7 (78%) utrzymujących w mocy rozstrzygnięcie WUCS⁷³,
- 1 uchylająca decyzję WUCS i orzekająca co do istoty sprawy⁷⁴,
- 1 uchylająca decyzję WUCS i przekazująca sprawę do ponownego rozpatrzenia⁷⁵,

z tym, że obie decyzje uchylające dotyczyły spraw zarejestrowanych w 2017 r.⁷⁶, a więc spoza okresu objętego kontrolą.

Uchybienia i nieprawidłowości oraz ocena cząstkowa:

W skontrolowanym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości i uchybień.

Proces nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami, podpisywania pism i rozstrzygnięć oraz sprawowania kontroli funkcjonalnej eliminował ryzyko przypadkowości i nieprzewidywalności, a także zapewniał zachowanie zasady wielu par oczu.

(akta kontroli 25-74, 152-162, 266-284)


⁷³ w trybie art. 233 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa

⁷⁴ w trybie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a ustawy Ordynacja podatkowa

⁷⁵ w trybie art. 233 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa

⁷⁶ numery: 398000-CZR.5066.19,66.2017

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu ocenia działania Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu w skontrolowanym zakresie pozytywnie.

Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu
Wobec braku stwierdzenia istotnych uchybień oraz nieprawidłowości wynikających z działania kontrolowanego Urzędu, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu odstępuje od sformułowania zaleceń pokontrolnych.
Pouczenie
Stosownie do przepisu art. 52 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. nr 185, poz. 1092) i § 26 Zarządzenia nr 74/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 listopada 2016 r. w sprawie zasad i trybu przeprowadzania kontroli w urzędach skarbowych województwa wielkopolskiego, Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprawozdania z kontroli ma prawo przedstawić do niego stanowisko; nie wstrzymuje to jednak realizacji ustaleń kontroli.
Termin złożenia informacji
W przypadku stwierdzonych uchybień bądź nieprawidłowości w terminie 30 dni od dnia otrzymania sprawozdania z kontroli należy poinformować Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, uchybień.
PIECZĘĆ I PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
 Z up. Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu 22 lipca Dyrektora Dariusz Zujko 21-02-2019
..... Pieczeń i podpis Dyrektora Izby Administracji Skarbowej

Otrzymują:

1. Egzemplarz nr 1 – Naczelnik kontrolowanego urzędu,
2. Egzemplarz nr 2 – strona kontrolująca celem włączenia do akt kontroli.