



Krajowa Administracja
Skarbowa

**Izba Administracji Skarbowej
w Gdańsku**

2201-IWW[1].0921.24.2023

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli: Wydawanie decyzji pod koniec okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub po tym okresie.

Jednostka kontrolowana: Trzeci Urząd Skarbowy w Gdańsku ul. Chłopska 3 80-362 Gdańsk

Kierownik jednostki kontrolowanej:

Pan Dariusz Jankowiak - Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku powołany na stanowisko Naczelnika od 10.01.2021 r.

Kontrolerzy:

Wioleta Kaczmarek, główny ekspert skarbowy - koordynator

Agnieszka Maciejewska, starszy ekspert skarbowy

działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej Nr 2201-IWW[1].0921.24.2023 z 15.09.2023 r.

Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych: 19.09.2023 r. – 13.10.2023 r.

Podstawa prawna prowadzenia kontroli:

Art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej

Wpisano do ewidencji kontroli 1/2023

Okres objęty kontrolą 2022 rok, 2023 rok

Zakres przedmiotowy kontroli:

1. Rozwiązania organizacyjne, przepisy wewnętrzne obowiązujące w obszarze monitorowania zobowiązań podatkowych wynikających z wydawanych decyzji pod koniec okresu przedawnienia. Kontrola funkcjonalna.
2. Działania podejmowane w stosunku do zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem.
3. Podejmowane działania w celu zapobiegania przedawnieniom.

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna:

Działania kierowanego przez Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w badanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami.

Uzasadnienie oceny ogólnej:

Na podstawie regulaminu organizacyjnego a także regulacji wewnętrznych można ustalić zakres zadań osób odpowiedzialnych za kontrolowany proces. Organizacja pracy pozwala na prawidłową realizację zadań.

Przesłanki w zakresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, a także nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, co do zasady, badano i realizowano prawidłowo. Organ podejmował również skuteczne czynności w przedmiocie zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Ustalone nieprawidłowości i uchybienia w badanych postępowaniach nie miały istotnego wpływu na sposób wykonywania kontrolowanych zadań.

Szczegółowe uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi i oceny częściowe dotyczące kontrolowanych zagadnień.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

Stan prawny (w odniesieniu do trzech części wystąpienia pokontrolnego):

- ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.);
- ustawa z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity Dz. U. z 2021 roku poz. 735);
- ustawa z 17 czerwca 1960 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 479, 1301);
- ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2018 r. poz. 1958 tekst jednolity);
- „(...)”

Zagadnienie pierwsze z zakresu badania:

Rozwiązania organizacyjne, przepisy wewnętrzne obowiązujące w obszarze monitorowania zobowiązań podatkowych wynikających z wydawanych decyzji pod koniec okresu przedawnienia. Kontrola funkcjonalna.

Opis stanu faktycznego:

W oparciu o regulamin organizacyjny Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku ustalono, że realizacja zadań wchodzących w skład kontrolowanego procesu, którego elementami są:

- przyczyny i zasadność wydawania decyzji pod koniec okresu przedawnienia,
- zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa,
- stosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności, o której mowa w art. 239a i 239b ustawy Ordynacja podatkowa,
- stosowania instrumentów skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia

należała do następujących komórek organizacyjnych Urzędu:

- ✓ Działu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (SPV),
- ✓ Referatu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM),
- ✓ Działu Spraw Wierzycielskich (SEW).

Do zadań Referat Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM) należy w szczególności:

- prowadzenie postępowań podatkowych,
- wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych.

Do zadań Działu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (SPV) należy w szczególności:

1) w zakresie podatków dochodowych i podatku od towarów i usług:

- prowadzenie postępowań podatkowych,
- wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych,

2) w zakresie kontroli podatkowej:

- prowadzenie kontroli podatkowej,
- wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych.

Do zadań Dział Spraw Wierzycielskich (SEW) należy w szczególności:

- wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym podejmowanie działań informacyjnych i dyscyplinujących,
- wystawianie i doręczanie upomnień oraz wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych tytułów wykonawczych i wniosków egzekucyjnych,
- wykonywanie zadań wierzyciela w ramach postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego, w tym w egzekucji sądowej po zbiegu egzekucji,
- orzekanie o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych oraz wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych zarządzeń zabezpieczenia,
- nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności,
- koordynowanie oceny i analizy ryzyka dotyczących braku wykonania zobowiązań podatkowych w wyniku ich przedawnienia.

Zakres zadań i odpowiedzialności realizowanego procesu ustalono również na podstawie wewnętrznych procedur obowiązujących w Urzędzie:

„(...)”

Za prawidłowe funkcjonowanie i realizację zadań w okresie objętym kontrolą odpowiedzialni byli:

- ✓ Pani B.K. – kierownik Działu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej,
- ✓ Pani M.W. – kierownik Referatu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych,
- ✓ Pani A.Cz.-S. – kierownik Działu Spraw Wierzycielskich.

Zgodnie ze strukturą organizacyjną Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku bezpośredni nadzór nad Działem Spraw Wierzycielskich sprawuje Naczelnik, Pan Dariusz Jankowiak, natomiast nad komórką SPV i SPM od 7.02.2022 r. nadzór sprawowany jest przez Zastępcę Naczelnika, Panią Agnieszką Karolewską.

W zakresie sprawowania nadzoru w formie kontroli funkcjonalnej, według planów na 2022 r., a także 2023 r. zatwierdzonych przez Naczelnika Pana Dariusza Jankowiaka w zakresie badanego procesu zaplanowano kontrole w komórce SPV w temacie „Wnioskowanie o zabezpieczenie i rygor natychmiastowej wykonalności w postępowaniach podatkowych” oraz „Sporządzanie doniesień karno-skarbowych w kontrolach podatkowych i postępowaniach podatkowych”.

Zgodnie z ww. planem kontroli w Urzędzie przeprowadzono kontrole funkcjonalne, z których stwierdzono następujące nieprawidłowości:

- w toku pozostawały dwie kontrole, w których na dzień badania nie sporządzono jednego doniesienia karnego, które winno być sporządzone,
- w postępowaniach podatkowych zakończonych w badanym okresie do sporządzenia pozostało 1 doniesienie karne.

Kontrolę funkcjonalną prowadził 12.07.2023 r. kierownik Działu SPV Pani B.K. - zalecono przygotowanie doniesień karnych do 31.08.2023 r.

W pierwszym przypadku, w świetle składanych wyjaśnień, analiza sprawy po kontroli była w części wadliwa. Nowy kontrolujący po zapoznaniu się z aktami kontroli dokonał częściowo odmiennej oceny zebranego materiału. Zawiadomienie zostało sporządzone 12.10.2023 r.

W drugim przypadku na późniejsze przekazanie zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa decydujący wpływ miało natężenie pracy, a także fakt, iż materiał zebrany w sprawie jest obszerny. W związku z powyższym zawiadomienie sporządzono 26.09.2023 r.

W zakresie ustalenia, czy w Trzecim Urzędzie Skarbowym w Gdańsku przyjęto szczególny sposób postępowania w stosunku do zobowiązań wynikających z wydawania decyzji zagrożonych przedawnieniem, pismem z 8.09.2023 r. Naczelnik Urzędu Pan Dariusz Jankowiak wskazał, że sporządzane są tabele/zestawienia wynikające z konieczności raportowania do IAS, a także zestawienia własne monitorujące poszczególne etapy procesu.

Kontrolującym przedłożono tabele analizowane przy udziale: kierownika Działu SPV i SEW oraz Zastępcy Naczelnika Agnieszki Karolewskiej oraz Naczelnika Dariusza Jankowiaka.

Oceniono powyższe na podstawie poddanych kontroli podmiotów i ustalono, że podmioty te poddane zostały powyższej analizie, a czynności proponowane podczas analiz potwierdziły się z faktycznie wykonanymi.

Kontrolowany złożył wyjaśnienia:

Pan Dariusz Jankowiak – Naczelnik

[Dowód: akta kontroli SZD:

2201-IWW[1].0921.24.2023.2

2201-IWW[1].0921.24.2023.16]

Ustalenia:

Na podstawie regulaminu organizacyjnego a także regulacji wewnętrznych można ustalić zakres zadań osób odpowiedzialnych za kontrolowany proces.

Ponadto Naczelnik Urzędu przyjął w stosunku do zaległości objętych ryzykiem przedawnienia szczególne standardy działania. Stwierdzono natomiast uchybienia w zakresie nie wykonania w terminie zaleceń po kontroli funkcjonalnej.

Ocena częściowa:

Działalność Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

Zagadnienie drugie z zakresu badania:

Działania podejmowane w stosunku do zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem.

Opis stanu faktycznego:

Do kontroli wytypowano podmioty na podstawie skryptu, który wyłonił decyzje wydane przez urząd skarbowy w 2022 i 2023 roku:

w podatku od towarów i usług o symbolu formularza ZOB-PO oraz VAT-PZ,

w podatkach dochodowych CIT, PIT, PPL, PPR, PPE o symbolach formularza ZOB-PO licząc według zasad ogólnych:

- po pięciu latach od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku,
- pod koniec okresu przedawnienia, czyli w piątym roku licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Ponadto do kontroli wytypowano podmioty na podstawie wykazu prowadzonego przez kontrowany Urząd.

Wytypowano łącznie decyzje wydane dla 20 podmiotów, w tym w podatkach dochodowych decyzje wydane dla 13 podmiotów, a w podatku od towarów i usług decyzje dla 7 podmiotów. Wszystkie postępowania podatkowe prowadzone były przez Dział Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (SPV).

W stosunku do wszystkich spraw badaniem objęto, w szczególności:

- czasookres prowadzonych spraw od zakończenia kontroli/czynności sprawdzających/analitycznych do przekazania akt; od zakończenia kontroli do wszczęcia postępowania oraz czas od przekazania akt do wydawanie postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego z uwzględnieniem terminu do upływu przedawnienia zobowiązania podatkowego (z pominięciem szczegółowego badania terminowości prowadzenia postępowań podatkowych),
- prowadzenie analiz zasadności, wnioskowanie, wydawanie decyzji w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych,
- prowadzenie analiz zasadności, wnioskowanie, stosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności, o której mowa w art. 239a i 239b ustawy Ordynacja podatkowa,
- przyczyny braku zabezpieczenia zobowiązania podatkowego lub zastosowania instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji.

Podatek dochodowy

Do kontroli wytypowano 13 spraw w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych: 11 spraw dotyczyło podatku PIT, 1 podatku PPR i 1 podatku PPL:

- 12 wydanych w 2022 roku kontrolowanych decyzji dotyczyło okresów rozliczeniowych, których zobowiązania zgodnie z zasadą ogólną wynikającą z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej przedawniały się 31.12.2022 r.,
- 1 decyzja wydana w 2023 roku zgodnie z zasadą ogólną wynikającą z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej przedawnia się 31.12.2023 r.

Wszczywanie postępowań podatkowych w podatkach dochodowych:

- ✓ w 1 przypadku było następstwem prowadzenia kontroli podatkowej,
- ✓ 1 postępowanie podatkowe prowadzone było po wznowieniu postępowania,
- ✓ 11 postępowań podatkowych było efektem przeprowadzonych czynności sprawdzających bądź analitycznych przez Dział SPV (6 spraw) lub komórki czynności analitycznych i sprawdzających (5 spraw).

W sprawie, w której prowadzono kontrolę podatkową, wszczęcie kontroli nastąpiło po 4 miesiącach od wpływu do komórki źródła kontroli, natomiast postępowanie podatkowe

wszczęto po 2 miesiącach od zakończenia kontroli. Kontrolujący zauważają, że w sytuacji, gdy kontroli podlegają zobowiązana zagrożone przedawnieniem, wszczęcie kontroli powinno następować niezwłocznie.

W 5 sprawach, w których wszczęcie postępowania podatkowego było następstwem otrzymania materiałów z komórek czynności analitycznych i sprawdzających, postępowania te wszczynano postanowieniami wydanymi po 16, 20 dniach oraz w okresie około 3 miesięcy od wpływu tych materiałów do SPV.

Wskazać jednak należy, że w sprawach tych późno przekazywano akta do SPV celem przeprowadzenia postępowań podatkowych - biorąc pod uwagę terminy z art. 70 Ordynacji Podatkowej - przekazanie akt następowało w czwartym przedawniającym się roku:

„(…)”

Z kolei w sprawach, w których postępowania podatkowe, jak i wcześniejsze czynności przed wszczęciem prowadził Dział Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (SPV) stwierdzono późne wszczęcie postępowań podatkowych pomimo posiadania już zebranych materiałów - wszczęcie następowało w czwartym przedawniającym się roku: „(…)”

W wyjaśnieniach złożonych 13.10.2023 r. Naczelnik Urzędu, Pan Dariusz Jankowiak wskazał, że „(…)”

Mając na uwadze świadomość problemów i wątpliwości związane z interpretacją przepisów oraz ustalenie stanów faktycznych w tym przedmiocie, kontrolujący przyjmują wyjaśnienia w zakresie problemów interpretacyjnych.

Kontrolujący wskazują jednak na późne wszczęcie postępowania podatkowego wobec podatnika o nr „(…)” w zakresie podatku PIT za 2016 rok. Postępowanie podatkowe wszczęto dopiero postanowieniem z 22.09.2021 r. – podczas gdy 30.09.2020 r. Naczelnik wydał decyzję, w której stwierdził wygaśnięcie decyzji ustalającej wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej, a Dyrektor IAS 16.12.2020 r. utrzymał decyzję w mocy. Również w podatku VAT za 10,11/2017 r. postępowanie podatkowe wszczęto z opóźnieniem 24.09.2021 r.

W wyjaśnieniach Naczelnik powołał się na prowadzenie postępowania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2015 rok - podjęcie decyzji o wszczęciu najpierw jednego postępowania, a dopiero po jego zakończeniu wszczęcie pozostałych za kolejne okresy.

Wskazał również, w tym czasie z działu SPV odeszły 3 osoby z długim stażem pracy, sprawę powierzono z braku innych możliwości i dużego obciążenia pracownikowi o bardzo małym doświadczeniu.

Kontrolujący zauważają, że w przypadku postępowań podatkowych prowadzonych do zobowiązań podatkowych, w których występuje ryzyko przedawnienia, zasadnym jest sprawne, terminowe prowadzenie czynności analitycznych i wszczynanie postępowań

podatkowych bez zbędnej zwłoki.

W zakresie terminowości prowadzenia postępowań podatkowych kontrolujący stwierdzili również przypadek nie powiadomienia strony na podstawie art. 140 ustawy Ordynacja podatkowa o niedotrzymaniu terminu załatwienia sprawy „(...)”

- postępowanie podatkowe w zakresie podatku PIT za 2016 r. wszczęto postanowieniem z 24.01.2022 r., uznanym za doręczone 10.02.2022 r., podczas gdy zawiadomienie o wyznaczeniu nowego terminu wysłano 9.05.2022 r.

Jako przyczynę Naczelnik w piśmie z 13.10.2023 r. wskazał przeoczenie pracownika prowadzącego sprawę.

Zastosowanie instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego

W 13 badanych sprawach stwierdzono, że:

- ✓ w 1 sprawie na etapie kontroli podatkowej wydano decyzję o zabezpieczeniu, a następnie wydano zarządzenie zabezpieczenia, które skutkowało przekazaniem zawiadomienia o zabezpieczeniu wierzytelności z rachunku bankowego i wkładu oszczędnościowego. Bank poinformował, że zajęcie nie może być zrealizowane ze względu na brak środków, w związku z tym protokołem dokonano zajęcia ruchomości,
- ✓ 1 postępowanie podatkowe było następstwem wznowienia postępowania podatkowego, w wyniku którego wydano decyzję określającą zobowiązanie podatkowe w kwocie niższej niż określona pierwotnie,
- ✓ w pozostałych sprawach nie wydano decyzji o zabezpieczeniu (w sprawach tych nie prowadzono kontroli podatkowej).

W aktach, w których nie dokonano zabezpieczenia – brak było dowodów z badania przesłanek do dokonania zabezpieczenia.

W wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu wskazał, „(...)”

Natomiast w zakresie postępowania prowadzonego wobec podmiotu o nr „(...)” , Naczelnik wskazał, że wymiar podatku, który nie był poprzedzony kontrolą znany jest dopiero w momencie sporządzania decyzji. Ponieważ sprawy kończono w ostatnim roku okresu przedawnienia uznano, że bardziej racjonalne będzie niezwłoczne wydanie decyzji wymiarowej i następnie, w przypadku złożenia odwołania, nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Naczelnik stwierdził również, że obowiązująca w tym zakresie Instrukcja nie wymaga formy pisemnej dla analizy przesłanek zabezpieczenia.

Kontrolujący nie przyjmują wyjaśnień Naczelnika.

W procedurze nr P-020/1 obowiązującej od 3.10.2017 r. do 06.09.2023 r. – Postępowania podatkowe w zakresie rozliczania podatków wskazano, „(...)”

W ww. procedurze uregulowano również kwestie przekazywania po zakończeniu postępowania wniosków do innych komórek, i tak:

„(...)”

Zabezpieczenia dokonuje się również w toku postępowania podatkowego, nie tylko kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego.

W uzupełnieniu wyjaśnień, Naczelnik przekazał analizę, z której wynika, że nie występowały okoliczności mogące utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Kontrolujący wskazują, że nie jest wymagane sporządzenie w każdym przypadku wydruku jako dowodu weryfikacji przesłanek, ale z uwagi na obowiązującą zasadę pisemności, wymagana jest pisemna informacja z czynności analizowania danych z konkretnego systemu w postaci adnotacji w aktach.

Stosowanie instytucji nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznym

Jedno postępowanie podatkowe było następstwem wznowienia postępowania podatkowego, w wyniku którego wydano decyzję określającą zobowiązanie podatkowe w kwocie niższej niż określona pierwotnie.

W 11 na 12 pozostałych spraw podatnicy złożyli odwołania od decyzji Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku.

Badając materiał stwierdzono, że w 11 sprawach :

- ✓ w 4 przypadkach wydano postanowienie o nadaniu decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności,
- ✓ w 2 przypadkach Dział SPV wnioskował do Działu SEW o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności lecz odstąpiono od wydania postanowienia: w 1 przypadku z uwagi na wydanie przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku decyzji ostatecznej a w 1 z uwagi na zapłatę zobowiązania przez podatnika,
- ✓ w 3 sprawach podatnicy dokonali wpłat zobowiązania, a w 2 sprawach w decyzji Naczelnik rozłożył zapłatę na raty.

Podatek od towarów i usług

Do kontroli wytypowano 7 spraw w zakresie podatku od towarów i usług.

Jedna decyzja w zakresie podatku VAT za lipiec 2014 r. została wydana 28.06.2023 r. po uchyleniu decyzji przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku (decyzja z 7.11.2022 r.). Przekazano sprawę do ponownego rozpatrzenia stwierdzając, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części i oceny w kontekście niewykonania zobowiązania oraz ewentualnego wystąpienia okoliczności instrumentalnego wszczęcia postępowania kks.

Z uwagi na fakt, że od decyzji Naczelnika z 28.06.2023 r. złożono odwołanie i obecnie toczy się postępowanie odwoławcze, odstąpiono od badania i oceny sprawy.

Natomiast w innej decyzji Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku umorzył postępowanie podatkowe w zakresie rozliczenia podatku VAT za 4, 5 i 6/2014 r. jako bezprzedmiotowe w związku z przedawnieniem zobowiązań podatkowych (27.02.2022 r.).

W sprawie Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku postanowieniem z 14.12.2017 r. wszczął postępowanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług za miesiące od kwietnia do czerwca 2014 roku. W toku prowadzonego postępowania podatkowego organ uzyskał informację o śmierci podatniczki w dniu 25.12.2017 r. W związku z powyższym, postanowieniem z 20.02.2018 r. zawiesił postępowanie podatkowe do czasu zgłoszenia się lub ustalenia spadkobierców albo ustanowienia przez sąd kuratora spadku. Jednocześnie Naczelnik wystąpił do Sądu Rejonowego Gdańsk-Południe w Gdańsku XII Wydział Cywilny z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku po zmarłej oraz o ustalenie jej spadkobierców. W toku postępowania sądowego wszczętego na wniosek Naczelnika, Sąd Rejonowy postanowił wezwać do udziału w sprawie w charakterze uczestników postępowania trójkę dzieci spadkodawczyni. W toku postępowania sądowego uczestnicy postępowania złożyli w Sądzie wnioski o zatwierdzenie uchylenia się od skutków prawnych niezłożenia w terminie oświadczeń o odrzuceniu spadku. W związku z powyższym Sąd, postanowieniem z 22.10.2019 r. zawiesił postępowanie z wniosku organu podatkowego o stwierdzenie nabycia spadku i ustalenie spadkobierców. Postępowania w sprawie ww. wniosków spadkobierców pozostawały w toku, a do dnia 27.02.2022 r. tj. do dnia wydania decyzji przez Naczelnika - Sąd Rejonowy Gdańsk-Południe nie wydał postanowienia o nabyciu spadku po zmarłej. W art. 99 ww. ustawy Ordynacja podatkowa wskazano, że bieg terminów przewidzianych w art. 70, art. 71, art. 77 § 1 oraz art. 80 § 1 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy. Zatem, mając na względzie powyższe, bieg terminu przedawnienia zobowiązania w podatku VAT za kwiecień, maj i czerwiec 2014 roku uległ zawieszeniu z dniem 25.12.2017 r. a od 25.12.2019 r. bieg terminu przedawnienia zobowiązania biegł dalej. W konsekwencji zobowiązania w podatku od towarów i usług za okresy od kwietnia do czerwca 2014 roku uległy przedawnieniu z dniem 31.12.2021 r.

W pozostałych 5 sprawach decyzje zostały wydane:

- 4 w 2022 roku, których zobowiązania zgodnie z zasadą ogólną wynikającą z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej przedawniały się 31.12.2022 r. (poza 12/2017 r., który przedawnia się 31.12.2023 r.),
- 1 decyzja w 2023 roku zgodnie z zasadą ogólną wynikającą z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej przedawnia się 31.12.2023 r. (poza 12/2018 r., który przedawnia się 31.12.2024 r.).

Wszczynanie postępowań podatkowych:

- ✓ w 3 przypadkach było następstwem kontroli podatkowej prowadzonej przez pracowników Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku,
- ✓ w 1 przypadku materiał będący podstawą wszczęcia postępowania podatkowego wpłynął z innego organu podatkowego,
- ✓ 1 postępowanie podatkowe było efektem przeprowadzonych czynności przez Dział SPV.

W 3 sprawach, w których kontrolę podatkową prowadzili pracownicy Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, wszczęcie kontroli nastąpiło odpowiednio: w miesiącu wpływu do komórki źródła kontroli, miesiąc oraz 3 miesiące po wpływie źródła do komórki.

We wszystkich 3 sprawach postępowania podatkowe zostały wszczęte w terminie wskazanym w art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej, tj. do 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej. Wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego następowało odpowiednio około 3, 4 i 5 miesięcy od zakończenia kontroli.

Jednakże należy zauważyć, że w 1 z tych przypadków „(...)” postępowanie podatkowe zostało wszczęte stosunkowo późno tj.: kontrolę zakończono 18.09.2020 r., postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego wydano 23.02.2021 r., doręczono 10.03.2021 r. Oznacza to, że wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło 10.03.2021 r. a więc na granicy 6 miesięcy.

Kontrolujący zgadzają się z wyjaśnieniami, że postępowanie zostało wszczęte przed upływem 6 miesięcy od daty zakończenia kontroli (18.09.2020r.), a zatem zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Wskazują jednak, że termin do wszczęcia postępowania podatkowego wynikający z art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej, ma charakter przedawniający się, zatem postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego winno zostać wydane z odpowiednim wyprzedzeniem czasowym.

W 1 sprawie postępowanie podatkowe, jak i wcześniejsze czynności przed wszczęciem prowadził Dział Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Kontroli Podatkowej (SPV). W sprawie tej (jak w podatku dochodowym) późno wszczęto postępowanie podatkowe pomimo posiadania już zebranych materiałów - wszczęcie nastąpiło w czwartym przedawniającym się roku: „(...)”

W zakresie terminu prowadzenia postępowań podatkowych kontrolujący stwierdzili również przypadek nie powiadomienia strony na podstawie art. 140 ustawy Ordynacja podatkowa o niedotrzymaniu terminu załatwienia sprawy: „(...)” – postępowanie podatkowe wszczęto postanowieniem z 22.07.2021 r., uznanym za doręczone 10.08.2021 r. natomiast zawiadomienie o wyznaczeniu nowego terminu wystosowano 25.11.2021 r.

Jako przyczynę Naczelnik w piśmie z 13.10.2023 r. wskazał prawdopodobnie przeoczenie terminu załatwienia sprawy przez pracownika prowadzącego sprawę (obecnie pracownik ten przebywa na emeryturze).

Zastosowanie instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego

W badanych sprawach stwierdzono, że:

- ✓ w 3 sprawach na etapie kontroli podatkowej wydano decyzje o zabezpieczeniu, a następnie wydano zarządzenie zabezpieczenia,
- ✓ w 2 pozostałych sprawach nie wydano decyzji o zabezpieczeniu: w jednym przypadku sporządzono kartę oceny zasadności zabezpieczenia, a w jednym przypadku dokonano wpłaty (częściowa wpłata przed wszczęciem), brak było przesłanek.

Stosowanie instytucji nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznym

W 3 na 5 spraw podatnicy złożyli odwołania od decyzji Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku.

Badając materiał stwierdzono, że w sprawach tych:

- ✓ w 1 przypadku wydano postanowienie o nadaniu decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności,
- ✓ w 2 przypadkach Dział SPV wnioskował do Działu SEW o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności lecz odstąpiono od wydania postanowienia: w jednym przypadku z uwagi na zapłatę zobowiązania przez podatnika a w drugim przypadku z uwagi na brak przesłanek.

Kontrolowany złożył wyjaśnienia:

Pan Dariusz Jankowiak – Naczelnik

[Dowód: akta kontroli SZD:

2201-IWW[1].0921.24.2023.16

2201-IWW[1].0921.24.2023.17]

Ustalenia:

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- zwlekanie z wszczęciem postępowania podatkowego (w podatku PIT jak i VAT) - według zasad ogólnych z art. 70 § 1 Ordynacji Podatkowej w czwartym przedawniającym się roku,
- brak w aktach adnotacji o badaniu przesłanek wydania decyzji zabezpieczającej,
- dwa przypadki powiadomienia strony o niedotrzymaniu terminu załatwienia sprawy na podstawie art. 140 ustawy Ordynacja podatkowa po terminie.

Ocena częściowa:

Działalność Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w zakresie podejmowanych działań w stosunku do zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem – na etapie prowadzonych postępowań podatkowych należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.

Zagadnienie trzecie z zakresu badania:

Podjęmowane działania w celu zapobiegania przedawnieniom.

Opis stanu faktycznego:

Kontroli poddano sprawy wyselekcjonowane w ramach badanego zagadnienia opisanego w pkt 2 wystąpienia pokontrolnego.

Weryfikowano, czy organ podatkowy podjął skuteczne i zasadne czynności w przedmiocie zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w tym w szczególności:

- czy i kiedy, w jakiej wysokości dokonano wpłaty zobowiązania,
- czy zastosowano instytucję zawieszenia terminu biegu przedawnienia poprzez skuteczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego,
- czy w każdym uzasadnionym przypadku sporządzono i przekazano do komórki ds. karnych skarbowych zawiadomienie o naruszeniu przepisów prawa podatkowego,
- przekazywanie zawiadomienia z art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa,
- czy zastosowano instytucję przerwania biegu terminu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony,
- wystąpienie innych przesłanek skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia wymienionych w ustawie Ordynacja podatkowa,
- czy podjęte działania wywołały skutek w postaci przerwania/zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Podatek dochodowy

W 13 badanych sprawach:

- ✓ w 9 badanych sprawach zobowiązania podatkowe wygasły w całości wskutek zapłaty zobowiązania w 2022 roku (w 2 przypadkach w następstwie rozłożenia zaległości podatkowej na raty, w 4 sprawach umorzono odsetki za zwłokę).
- ✓ w 1 sprawie bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Decyzję w sprawie zabezpieczenia, jak i zarządzenie zabezpieczenia wydano już w trakcie kontroli podatkowej.
W sprawie tej również wszczęto dochodzenie o przestępstwo skarbowe o czym podatnik został powiadomiony zgodnie z art. 70c Ordynacji podatkowej. Zawiadomienie o naruszeniu przepisów prawa podatkowego sporządzono 15.11.2021 r., tj. 9 dni po zakończeniu kontroli podatkowej, wszczęcie dochodzenie nastąpiło 21.02.2022 r.
- ✓ w 1 sprawie zawiadomienie przekazano 29.11.2021 r., a 11.01.2022 r. wszczęto dochodzenie. Na podstawie art. 70c Ordynacji podatkowej zawiadomiono podatnika

o zawieszeniu terminu przedawnienia (w sprawie kontroli nie prowadzono, decyzję określającą zobowiązanie podatkowe wydano 25.05.2022 r.)

Ponadto Naczelnik Urzędu wydał decyzję, w której rozłożył zaległość podatkową na raty, co również skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia.

Podatnik złożył skargę do WSA, co również wywiera skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

- ✓ w 1 sprawie zastosowano środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony (postanowienie z 28.10.2022 r. Naczelnika o nadaniu decyzji rygoru, wpływ potwierdzenia odbioru do Urzędu 25.11.2022 r., tytuł wykonawczy wystawiono 30.11.2022 r., zawiadomienia banków z 1.12.2022 r. o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego, zawiadomienie doręczone podatnikowi 22.12.2022 r.),
- ✓ 1 zobowiązanie podatkowe określone decyzją wydaną w 2023 r. według zasad ogólnych wynikających z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej przedawnia się 31.12.2023 r. Postępowanie podatkowe było następstwem wznowienia postępowania podatkowego, w wyniku którego wydano decyzję określającą zobowiązanie podatkowe w kwocie niższej niż określono pierwotnie. W sprawie tej w 2020 r. zastosowano środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony, co skutkowało faktem, że bieg terminu przedawnienia został przerwany.

Podatek od towarów i usług

W 5 badanych sprawach:

- ✓ w 3 sprawach bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Decyzje w sprawie zabezpieczenia, jak i zarządzenie zabezpieczenia wydano już w trakcie kontroli podatkowej.

W 2 tych sprawach wszczęto dochodzenie o przestępstwo skarbowe (przez Prokuraturę oraz Naczelnika Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego), o czym podatnicy zostali powiadomieni przez Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku zgodnie z art. 70c Ordynacji podatkowej.

Natomiast w jednej sprawie zawiadomienie do Naczelnika Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego o naruszeniu przepisów prawa podatkowego sporządzono dopiero 26.09.2023 r. „(...)”

Złożono wyjaśnienia, w których Naczelnik stwierdził, że na późniejsze przekazanie zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa decydujący wpływ miało natężenie pracy, tj. pracownica prowadząca sprawę równolegle prowadziła inne postępowania podatkowe oraz uczestniczyła w akcjach mandatowych a także fakt, iż materiał zebrany w sprawie jest obszerny.

- ✓ w 2 sprawach wszczęto dochodzenia a także na podstawie art. 70c Ordynacji podatkowej zawiadomiono podatnika o zawieszeniu terminu przedawnienia. W jednej

sprawie dochodzenie wszczął Naczelnik Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego, a w drugiej po zawiadomieniu z 21.10.2021 r. przedstawienie zarzutów oraz zmiana zarzutów przez Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku nastąpiło odpowiednio 27.06.2022 r. oraz 18.08.2022 r. – kontroli podatkowej nie prowadzono, decyzję wydano 31.05.2022 r., doręczono 13.06.2022 r.

W sprawach tych zobowiązania podatkowe wygasły w całości wskutek zapłaty (w jednej sprawie w 2022 roku, a jednej w 2023 r.).

W 3 badanych sprawach podatnicy złożyli skargę do WSA, co również wywiera skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Analizując skuteczność podjętych środków zawieszających bieg terminu przedawnienia wskazać należy, że zabezpieczenia dokonywane były już na etapie kontroli podatkowej.

Zawiadomienia karne/ wnioski o ukaranie przekazywane były w terminie nie późniejszym niż 12 miesięcy przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Kontrolowany złożył wyjaśnienia:

Pan Dariusz Jankowiak – Naczelnik

[Dowód: akta kontroli SZD:

2201-IWW[1].0921.24.2023.16]

Ustalenia:

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono:

- przekazanie z opóźnieniem zawiadomienia karnego licząc od daty zakończenia kontroli, a także daty wydania decyzji kończącej postępowanie podatkowe.

Ocena częściowa:

Działalność Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w zakresie działań zapobiegających przedawnieniom należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

IV. Pozostałe informacje

Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku poleca:

1. W zakresie sprawowania nadzoru w formie kontroli funkcjonalnej egzekwować terminowe wykonanie zaleceń.
2. Podejmować działania bez zbędnej zwłoki w zakresie:
 - wszczynania kontroli podatkowej oraz postępowań podatkowych,
 - przekazywania informacji ujawniających naruszenie przepisów prawa wskazujących na podejrzenie popełnienia wykroczeń i przestępstw skarbowych.

3. Zgodnie z art. 140 ustawy Ordynacja podatkowa zawiadamiać stronę o każdym przypadku niezafatwienia sprawy we właściwym terminie.
4. Pisemne dokumentowanie analizowania danych w zakresie badania występowania przesłanek do zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z art. 48 ustawy o kontroli w administracji rządowej od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

Na podstawie art. 49 ustawy o kontroli w administracji rządowej, w nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli, proszę o przedłożenie w terminie miesiąca od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego informacji o sposobie wykorzystania zaleceń, wykorzystania wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. Informacje w powyższym zakresie powinny wskazywać konkretne działania i sposób ich realizacji.

Jednocześnie w związku z poleceniem Ministerstwa Finansów zobowiązuję do przekazania do kierownika komórki ds. kontroli tut. Izby Administracji Skarbowej informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń pokontrolnych w terminie 9 miesięcy licząc od daty sporządzenia przez jednostkę kontrolowaną informacji o zrealizowaniu zaleceń pokontrolnych.

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w formie elektronicznej, przesłane do kierownika jednostki kontrolowanej za pośrednictwem Systemu Zarządzania Dokumentami (SZD).

Gdańsk, dnia 15.11.2023 r.

Z wyrazami szacunku

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku
Barbara Bętkowska-Cela
(podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym)