



**DYREKTOR IZBY
ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W GDAŃSKU**

2201-IWW-1.0921.63.2017



WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku
ul. Długa 75/76, 80-831 Gdańsk



Krajowa Administracja
Skarbowa

• **Dane identyfikacyjne kontroli**

Temat kontroli	Stosowanie instrumentów przewidzianych przepisami prawa dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych lub podatkowych
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Starogardzie Gdańskim ul. Lubichowska 4 83-200 Starogard Gdański
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pani Małgorzata Resmerowska Naczelnik Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) pełniący funkcję Naczelnika od dnia 30.08.2017 r. Pani Danuta Drowska Naczelnik Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) pełniący funkcję Naczelnika od dnia 01.10.2002 r. do 29.08.2017 r.
Kontrolerzy:	Wioleta Kaczmarek, starszy ekspert skarbowy – koordynator kontroli Anna Kopeć, starszy ekspert skarbowy Dorota Wielgosz, starszy ekspert skarbowy działające na podstawie upoważnienia nr 2201-IWW-1.0921.63.2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 12.06.2017 r.
Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych	Rozpoczęcie czynności kontrolnych 23.06.2017 r. Zakończenie czynności kontrolnych 14.07.2017 r.
Podstawa prawna prowadzenia kontroli	art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15.07.2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092)
Wpisano do ewidencji kontroli	Poz. 1/2017
Okres objęty kontrolą	Postępowanie organu podatkowego w 2016 i 2017 roku (do dnia kontroli).
Zakres przedmiotowy kontroli	Zakres badania obejmuje następujące zagadnienia kontroli: • Rozwiązania organizacyjne w zakresie: - stosowania instrumentów dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych lub podatkowych, - stosowania instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych. • Postępowania w sprawie zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych. • Postępowania w sprawie zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań podatkowych. • Stosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych.

• **Ocena kontrolowanej działalności**

Ocena ogólna	Działania kierowanego przez Naczelnika - Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim w badanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami .
Uzasadnienie oceny ogólnej	W okresie objętym kontrolą Urząd prawidłowo realizował zadania w zakresie kontrolowanych zagadnień. W Urzędzie stosowano instrumenty przewidziane przepisami prawa dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych, jak i podatkowych. Korzystano również z instytucji nadawania decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności. Szczegółowe uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi i oceny cząstkowe dotyczące kontrolowanych zagadnień.

• **Opis ustalonego stanu faktycznego**

1. Organizacja pracy w zakresie monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia	
Stan prawny	✓ Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim stanowiący Załącznik do Zarządzenia nr 137/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 02.09.2015 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Starogardzie Gdańskim ✓ Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim stanowiący Załącznik do Zarządzenia nr 36/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 07.04.2016 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Starogardzie Gdańskim ✓ Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim stanowiący załącznik do zarządzenia nr 21/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 9.03.2017 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Starogardzie Gdańskim
Opis stanu faktycznego	Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Urzędu Skarbowego w Starogardzie Gdańskim (poprzednio nadanym zarządzeniem nr 137/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 02.09.2015 r., oraz zarządzeniem nr 36/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 07.04.2016 r., obecnie zarządzeniem nr 21/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 9 marca 2017 r.) wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych należy do zadań: ✓ Referatu Kontroli Podatkowej (SKP) zwanego poprzednio Samodzielnym Referatem Kontroli Podatkowej (KP) ✓ Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV), zwanego poprzednio Działem Postępowań Podatkowych (PP). Prowadzenie spraw w zakresie: - orzekania o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych oraz wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych zarządzeń zabezpieczenia, - nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności należy do zadań Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW), zwanego poprzednio Samodzielnym Referatem Spraw Wierzycielskich (SW). Do zadań Działu Egzekucji Administracyjnej (SEE, poprzednio EA) w kontrolowanym temacie należy zabezpieczanie należności pieniężnej oraz poszukiwanie majątku zobowiązanych w ramach prowadzonych postępowań zabezpieczających. Bezpośredni nadzór nad pracą komórek odpowiedzialnych za ww. proces, w okresie kontrolowanym sprawowali kierownicy: ✓ Referatu Kontroli Podatkowej - Pan Grzegorz Badaszek, ✓ Działu Postępowań Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych - Pani Karina Badźmierowska, ✓ Referatu Spraw Wierzycielskich - Pan Bogdan Kropidłowski, ✓ Działu Egzekucji Administracyjnej - Pan Andrzej Siwiec. Bezpośredni nadzór nad Referatem Spraw Wierzycielskich i Działem Egzekucji Administracyjnej sprawuje Naczelnik Urzędu. Natomiast bezpośredni nadzór nad Działem Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych a także Referatem Kontroli Podatkowej sprawuje Zastępca Naczelnika.

W Urzędzie Skarbowym w Starogardzie Gdańskim nie wprowadzono procedur wewnętrznych dotyczących kontrolowanego tematu.

W świetle składanych wyjaśnień:

- ✓ Na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych podjęcie decyzji o złożeniu wniosku do komórki wierzycielskiej o dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, wynikało z dokonanych ustaleń. Jeśli na etapie kontroli, kontrolujący byli w posiadaniu materiału dowodowego, z którego wynikały znaczne kwoty zaniżeń zobowiązań podatkowych lub zawyżeń kwot zwrotów podatku informowali o tym fakcie kierownika komórki kontroli podatkowej. Stosowano w Urzędzie kwotę powyżej 20.000 zł jako kwotę minimalną. Mając na względzie sytuację finansową kontrolowanego i jego potencjalnych możliwości uregulowania przyszłych zobowiązań, dokonywano analizy wysokości przychodów i dochodów zadeklarowanych w poprzednich latach podatkowych oraz na podstawie danych w Urzędzie weryfikowano posiadany majątek, obciążenia hipoteką, zaległości egzekwowane przez Urząd. W przypadku istnienia ryzyka trudności w uregulowaniu przyszłych zobowiązań podejmowano decyzję o skierowaniu wezwania do podatnika o złożenie oświadczenia na podstawie art. 39 ustawy Ordynacja Podatkowa, a następnie o złożeniu wniosku do komórki wierzycielskiej o wydanie decyzji o zabezpieczeniu. Nie sporządzano wydruków z aplikacji z których korzystano przy ocenie sytuacji finansowej kontrolowanego, nie dokumentowano analiz. Istotnym był także moment dokonania ustaleń na etapie kontroli. Jeśli zebranie odpowiedniego materiału dokonało się na końcowym etapie kontroli, brak było możliwości kierowania wniosku do komórki wierzycielskiej ze względów czasowych (wydanie i doręczenie decyzji musiałoby zakończyć się przed doręczeniem protokołu kontroli, co wiązałoby się z przedłużeniem kontroli i wydaniem postanowienia, które nie miałyby uzasadnienia).
- ✓ Na etapie prowadzonych postępowań podatkowych pracownicy stosowali się do ustnych uzgodnień wewnętrznych tj. w trakcie analizowania przydzielonej sprawy do załatwienia pracownik zwracał uwagę na wysokość kwestionowanej kwoty: jeżeli kwota ta przekracza 20.000 zł (dla osób prowadzących działalność) lub 10.000 zł (dla osób fizycznych nie prowadzących działalności) podejmuje się czynności pod kątem możliwości zabezpieczenia majątku podatnika (badane są przesłanki wynikające z Ordynacji podatkowej). W zależności od wyniku takiej analizy sporządzano wnioski do komórki SW/SEW lub odstępowano od wnioskowania - odpowiednio opisując sytuację. Natomiast w przypadkach, gdzie zarzuty skutkujące powstaniem zobowiązania kształtowały się dopiero w krótkim czasie przed zakończeniem postępowania – pracownik w uzgodnieniu z kierownikiem odstępował od analizy pod kątem zabezpieczenia bez sporządzania notatki, gdyż wydanie decyzji wymiarowej powoduje wygaśnięcie zabezpieczającej.

W Urzędzie Skarbowym przyjęto kwoty zaniżenia zobowiązania 20.000 zł i 10.000 zł, od których analizowano przesłanki wnioskowania o dokonanie zabezpieczenia. Zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej przyjęcie powyższego jako jedynego kryterium może spowodować brak działań organu podatkowego odnośnie zabezpieczeń w przypadkach zaległości o niższej wartości, natomiast bezwzględnie spełniających warunki dla dokonania takiego zabezpieczenia.

- ✓ W zakresie wnioskowania o nadanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, po wydaniu decyzji, w przypadku złożenia odwołania badane były przesłanki wynikające z Ordynacji podatkowej i jeżeli występowały, składano odpowiedni wniosek do komórki SW/SEW. Nie przyjęto ogólnie obowiązującej zasady dokumentowania faktu odstępów od wnioskowania o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności. Sporadycznie pracownicy sporządzają krótkie notatki.

	W Urzędzie Skarbowym w Starogardzie Gdańskim w okresie objętym kontrolą na dzień 12.07.2017 r. wydano: • 16 decyzji zabezpieczających: - w 2016 roku - 10 decyzji, w tym 8 decyzji wydano w toku kontroli, a 2 w toku postępowań podatkowych, - w 2017 roku - 8 decyzji, w tym 3 decyzje wydano w toku kontroli, a 5 w toku postępowań podatkowych • 11 postanowień o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa, w tym 9 w 2016 roku, 2 w 2017 r. W kontrolowanym temacie nie zostały przeprowadzone kontrole funkcjonalne (poza bieżącą kontrolą sprawowaną przez bezpośrednich przełożonych). Kontrolowany złożył następujące oświadczenia: ✓ Pan Bogdan Kropidłowski – kierownik Referatu Spraw Wierzycielskich ✓ Pani Karina Badźmierowska – kierownik Działu Postępowań Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych ✓ Pan Grzegorz Badaszek - kierownik Referatu Kontroli Podatkowej Dowód: akta kontroli str. 184-193
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono stosowanie ograniczonego kryterium badania wnioskowania dla dokonania zabezpieczeń do kwoty zaniżenia zobowiązania 20.000 zł bądź 10.000 zł.
Ocena cząstkowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.</i>

2. Postępowania w sprawie zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych.

Stan prawny	✓ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zmian.) ✓ ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1257) ✓ ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1201)
Stan faktyczny	Badaniem prawidłowości prowadzonych spraw w zakresie zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych objęto łącznie 15 spraw (10 spraw, w których decyzja została wydana, 5 spraw, w których odstąpiono od wydania decyzji). W celu wyłonienia próby kontrolnej skorzystano z raportów z podsystemu Kontrola „Wykaz kontroli przeprowadzonych w wybranych podatkach”. Badano: ✓ czy wysyłano wezwania o oświadczenia na podstawie art. 39 ustawy Ordynacja podatkowa, ✓ czy analizowano możliwość i przesłanki wydania decyzji zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych, ✓ sposób dokumentowania analiz, akceptowanie analiz, wnioskowanie, ✓ czy na etapie kontroli podatkowej wydano decyzję o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa, ✓ jakie są przyczyny niewydania decyzji o zabezpieczeniu, ✓ czy dokonano zarządzenia zabezpieczenia, ✓ następstwa dokonania zabezpieczenia.

W badanych sprawach stwierdzono, iż:

- w 10 przypadkach Referat Kontroli Podatkowej (SKP) wnioskował do Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW) o wydanie decyzji zabezpieczającej, który w następstwie wniosku wydał decyzje o zabezpieczeniu
- w 1 sprawie Referat Kontroli Podatkowej (SKP) wnioskował do Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW) o wydanie decyzji zabezpieczającej, który to po dokonanej analizie dokumentów odnośnie majątku podatnika uznał, że na tym etapie zgromadzone dane nie uzasadniają dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Referat Spraw Wierzycielskich sporządził pismo, w którym uzasadnił powody odstąpienia od wydania decyzji w tym zakresie.

W każdym przypadku po wpłynięciu wniosku o wydanie decyzji zabezpieczającej Referat Spraw Wierzycielskich analizował załączone do wniosku dokumenty związane z majątkiem podatnika, a w przypadku ich braku, sporządzał możliwe dostępne wydruki z baz danych jak np.: CZM, Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych, kierował zapytania do baz danych jak: CEPiK, występował do ZUS, Starostwa Powiatowego o udzielenie informacji nt. odpowiednio: posiadanych zaległości bądź majątku podatnika. Dodatkowo zwracał się do Działu Egzekucji Administracyjnej o udzielenie informacji o podatniku lub o wykonanie zapytań w systemach Ogniw i Cerber o posiadanych przez podatnika rachunkach bankowych.

Do spraw z wniosku o wydanie decyzji o zabezpieczenie dołączane były również wydruki danych pobieranych z aplikacji Urzędu (w tym m. in. wykazy spraw egzekucyjnych, tytułów wykonawczych, upomnień, nieterminowych wpłat, zaległości i inne.).

- w 4 sprawach Referat Kontroli Podatkowej (SKP) nie wnioskował do Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW) o wydanie decyzji zabezpieczającej.

Z materiału oraz składanych wyjaśnień wynika, iż powyższe związane było z momentem zebrania odpowiedniego materiału dowodowego dot. naruszeń prawa podatkowego – ustaleń bowiem dokonano na końcowym etapie kontroli. Brak było zatem możliwości kierowania wniosku do komórki wierzycielskiej ze względów czasowych - wydanie i doręczenie decyzji musiałoby zakończyć się przed doręczeniem protokołu kontroli.

W zakresie gromadzenia materiału przez Referat Kontroli Podatkowej, zauważyć należy, iż brak było w aktach na etapie kontroli podatkowej dowodów z badania przesłanek dla zabezpieczenia. W składanych w dniu 05.07.2017 r. przez kierownika Referatu Kontroli Podatkowej wyjaśnieniach: „Nie dokonywano sporządzania wydruków z aplikacji, z których korzystano przy ocenie sytuacji finansowej kontrolowanego”.

Wskazać tu należy - stwierdzając jednocześnie, że nie jest kwestionowane zastosowanie instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych oraz nie jest negowany fakt podejmowania przez pracowników czynności mających na celu zbadanie sytuacji majątkowej podatnika - iż pracownicy dokonujący tych czynności powinni sporządzać pisemne adnotacje/analizy dotyczące ich przeprowadzania oraz analizy pod kątem zasadności wnioskowania o zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego..

Odnosząc się natomiast do 10 przypadków, w których Urząd na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa wydał decyzje o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, w których określił przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, odsetki za zwłokę oraz zabezpieczył, na majątku podatników zobowiązanie podatkowe ustalono, co następuje:

W sprawach tych Naczelnik Urzędu wydał Zarządzenia Zabezpieczenia (na sformalizowanym druku

ZZ-1) i wnioskował o dokonanie zabezpieczenia na majątku podatników.

Zarządzenie zabezpieczenia w kontrolowanych sprawach skutkowało:

- ✓ w 8 przypadkach dokonaniem zajęć zabezpieczających na majątku podatników, dających możliwość egzekwowania z przedmiotowego majątku ewentualnych wymagalnych zobowiązań w przyszłości
 - w 4 z tych przypadków, gdy podatnicy złożyli korekty deklaracji, lecz nie dokonali wpłaty – wystawiono upomnienia a następnie na podstawie korekt deklaracji wystawiono tytuły wykonawcze - zaznaczając w tytule jako podstawa prawna obowiązku: dokument, o którym mowa w art. 3a § 1.
 - w 1 z tych przypadków, gdy podatnik złożył korektę, lecz niezgodną z ustaleniami kontroli (nie dokonał wpłaty zobowiązania), po złożeniu korekty deklaracji wystawiono upomnienie, a następnie tytuł wykonawczy - zaznaczając w tytule jako podstawa prawna obowiązku: dokument, o którym mowa w art. 3a § 1. Następnie wszczęto postępowanie podatkowe, w wyniku, którego wydano decyzję określającą zobowiązanie w prawidłowej wysokości. Na podstawie art. 33a ustawy O.P. z dniem doręczenia decyzji określającej zobowiązanie, decyzja o zabezpieczeniu wygasła.
- ✓ w 2 przypadkach na podstawie art. 157a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – uchyleniem zabezpieczenia dokonanego na podstawie zarządzeń zabezpieczenia z uwagi na złożenie korekt deklaracji uwzględniających w całości ustalenia kontroli oraz dokonanie zapłaty podatku wynikającego z korekt.
(Samodzielny Referat Spraw Wierzycielskich – w związku ze złożeniem korekt deklaracji uwzględniających w całości ustalenia kontroli oraz z dokonaniem zapłaty podatku wynikającego z korekt wnioskował do Działu Egzekucji Administracyjnej o uchylenie postępowania zabezpieczającego).

W tym miejscu należy zauważyć, iż w myśl art. 33d § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2.

Aktualnie po nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji z dnia 21.11.2013 r. do postępowań zabezpieczających stosujemy przepisy działu I ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w związku z czym postępowanie zabezpieczające w przypadku złożenia korekt deklaracji zgodnych z ustaleniami kontroli podlega umorzeniu na podstawie odpowiednio stosowanego przepisu art. 59. Za przesłankę należy uznać wniosek wierzyciela – gdyż on powinien poinformować organ egzekucyjny o wystawieniu TW po korektach deklaracji i/lub dokonanej przez zobowiązanego wpłacie i bezprzedmiotowości dalszego prowadzenia postępowania zabezpieczającego.

W sytuacji natomiast złożenia przez podatnika korekty deklaracji częściowo uznającej wyniki kontroli, kierując TW do organu egzekucyjnego wierzyciel obowiązany jest poinformować organ egzekucyjny o tym fakcie, oraz o stosunku kwoty zabezpieczonej (wynikającej z decyzji o zabezpieczeniu) do wysokości kwoty będącej różnicą pomiędzy zadeklarowaną w korekcie przez podatnika (objętą TW) a ustaloną w wyniku kontroli. Organ egzekucyjny wydaje wówczas postanowienie na podstawie art. 157a (niezależnie czy przed, czy po nowelizacji) o zmianie zakresu zabezpieczenia.

Ponadto w badanych sprawach stwierdzono, iż w stosunku do 1 podatnika, w ramach 2 zarządzeń zabezpieczenia z dnia 22.07.2016 r., zawiadomienia o zajęciu zabezpieczającym innej wierzytelności

	skierowano do dłużników 25.07.2016 r. Zawiadomienia o zajęciu innej wierzytelności wróciły nie odebrane przez dłużników, natomiast organ egzekucyjny nie dokonał w związku z tym żadnych dalszych prób doręczenia zawiadomień. W myśl złożonych 20.07.2017 r. przez kierownika Działu Egzekucji Administracyjnej wyjaśnień, zajęć wierzytelności wskazanych w zarządzeniu zabezpieczenia dokonano w ramach egzekucji administracyjnej w dniu 12.07.2017 r. Dłużnicy zajętej wierzytelności odebrali zajęcia odpowiednio w dniu 13.07.2017 r. i w dniu 12.07.2017 r. Z odpowiedzi udzielonych przez dłużników wynika: - 1 dłużnik – nie posiada żadnych zobowiązań w stosunku do zobowiązanej, która dokonuje czasami zakupów, ale każdorazowo są to transakcje gotówkowe, - 2 dłużnik - nie współpracuje już z zobowiązaną nie posiada żadnych zobowiązań w stosunku zobowiązanej, współpraca zakończyła się w 2016 roku. Odnosząc się do powyższego wskazać należy, iż czynności mające na celu dokonanie zabezpieczenia należy podejmować niezwłocznie mając na uwadze cel zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych służący gwarancji, że w przyszłości wyegzekwowanie nałożonego obowiązku będzie możliwe. Zauważyć jednocześnie należy, że w powyższej sprawie w ramach zabezpieczenia dokonano zajęć zabezpieczających wierzytelności z rachunku bankowego i wkładu oszczędnościowego, a także ustanowiono hipotekę. Kontrolowany złożył następujące oświadczenia: ✓ Pan Bogdan Kropidłowski – kierownik Referatu Spraw Wierzycielskich ✓ Pani Karina Badźmierowska – kierownik Działu Postępowań Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych ✓ Pan Grzegorz Badaszek - kierownik Referatu Kontroli Podatkowej ✓ Pan Andrzej Siwiec – kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej Dowód: akta kontroli str. 264, 267-276
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono uchybienia związane z formalnym zakończeniem postępowania zabezpieczającego oraz brak gromadzenia w aktach dowodów z wykonywanych analiz zasadności wnioskowania o zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

3. Postępowania w sprawie zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań podatkowych	
Stan prawny	✓ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zmian.) ✓ ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1257) ✓ ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1201)
Opis stanu faktycznego	Badaniem prawidłowości prowadzonych spraw w zakresie zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań podatkowych objęto łącznie 15 spraw (7 spraw, w których decyzja została wydana, 8 spraw, w których odstąpiono od wydania decyzji). W celu wyłonienia próby kontrolnej skorzystano z raportów z systemu Poltax - „Raport o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe” według kodów formularzy: ZOB-PO (decyzje określające), ZOB-PU (decyzje ustalające), VAT-PZ (decyzje określające kwotę do zwrotu).

Badano:

- ✓ czy wysyłano wezwania o oświadczenia na podstawie art. 39 ustawy Ordynacja podatkowa,
- ✓ czy analizowano możliwość i przesłanki wydania decyzji zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań podatkowych,
- ✓ sposób dokumentowania analiz, akceptowanie analiz, wnioskowanie,
- ✓ czy na etapie postępowań podatkowych wydawano decyzje o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowe na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa,
- ✓ jakie są przyczyny niewydania decyzji o zabezpieczeniu,
- ✓ czy dokonano zarządzeń zabezpieczenia,
- ✓ następstwa dokonania zabezpieczenia.

W badanych sprawach stwierdzono, iż na 15 spraw:

- w 4 sprawach Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV) nie wnioskował do Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW) o wydanie decyzji zabezpieczającej, co znalazło uzasadnienie w przyjętych zasadach postępowania Urzędu.

Odstąpienia od wnioskowania w tych sprawach dokonano:

- ✓ w 2 sprawach w związku, z krótkim upływem czasu od zgromadzenia materiału pozwalającego na określenie przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego do wydania decyzji określającej to zobowiązanie,
- ✓ w 2 sprawach zobowiązanie dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej wyniosło poniżej 10.000 zł (w sprawach tych na dzień kontroli brak zaległości),
- w 11 sprawach Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV) złożył wniosek do Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW) o wydanie decyzji zabezpieczającej.

Oceniając powyższe 11 spraw, w których złożony został wniosek o wydanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, wskazać należy, iż:

- ✓ w 4 sprawach Referat Spraw Wierzycielskich po dokonanej analizie dokumentów odnośnie majątku podatnika uznał, że na tym etapie zgromadzone dane nie uzasadniają dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego i odstąpił od wydania decyzji o zabezpieczeniu.
W przypadkach odstąpienia od realizacji wniosku o zabezpieczenie m.in. ze względu na brak przesłanek, bądź brak majątku – Referat Spraw Wierzycielskich sporządzał notatkę lub pismo, w którym uzasadniał powody odstąpienia od wydania decyzji w tym zakresie, pozostawiając je w aktach sprawy.
- ✓ w 7 przypadkach, po dokonaniu analizy, wydał decyzje o zabezpieczeniu.

Objęte kontrolą akta, jakkolwiek nie zawierały sformalizowanych analiz, to podlegały analizowaniu zgodnie z przyjętymi przez Urząd zasadami. W każdym przypadku po wpłynięciu wniosku o wydanie decyzji zabezpieczającej w toku postępowania podatkowego Referat Spraw Wierzycielskich analizował załączone do wniosku dokumenty związane z majątkiem podatnika, a w przypadku ich braku, sporządzał możliwe dostępne wydruki z baz danych jak np.: CZM, Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych, kierował zapytania do baz danych jak: CEPiK, występował do ZUS, Starostwa Powiatowego o udzielenie informacji nt. odpowiednio: posiadanych zaległości bądź majątku podatnika. Dodatkowo zwracał się do Działu Egzekucji Administracyjnej o udzielenie informacji o podatniku lub o wykonanie zapytań w systemach Ogniw i Cerber o posiadanych przez podatnika rachunkach bankowych.

Do spraw z wniosku o wydanie decyzji o zabezpieczenie dołączane były również wydruki danych pobieranych z aplikacji Urzędu (w tym m. in. wykazy spraw egzekucyjnych, tytułów wykonawczych, upomnień, nieterminowych wpłat, zaległości i inne.). W sytuacjach, gdy występowano o inne dane, w aktach znajdowały się informacje uzyskiwane z innych organów podatkowych, czy instytucji.

	Odnosząc się natomiast do 7 przypadków, w których po dokonaniu analizy, Urząd na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa wydał decyzje o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, w których określił przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, odsetki za zwłokę oraz zabezpieczył, na majątku podatników zobowiązanie podatkowe ustalono, co następuje: W 6 sprawach Naczelnik Urzędu wydał Zarządzenia Zabezpieczenia (na sformalizowanym druku ZZ-1) i wnioskował o dokonanie zabezpieczenia na majątku podatników. Wydanie zarządzeń zabezpieczenia skutkowało każdorazowo dokonaniem zajęć zabezpieczających na majątku podatników, co też skutkuje możliwością egzekwowania z przedmiotowego majątku ewentualnych wymagalnych zobowiązań w przyszłości. W 1 przypadku, nie wydano zarządzenia zabezpieczenia. Podatnik złożył bowiem odwołanie od decyzji o zabezpieczeniu, które zostało uwzględnione w całości i w konsekwencji Naczelnik Urzędu uchylił zakwestionowaną decyzję w całości. Dodatkowo ustalono, że w 1 na 6 ww. przypadków dokonane zajęcia zabezpieczające przekształciły się w zajęcia egzekucyjne wskutek wydania i doręczenia decyzji określającej nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym oraz zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług. Pozostałe sprawy pozostają w toku. Kontrolowany złożył następujące oświadczenia: ✓ Pan Bogdan Kropidłowski – kierownik Referatu Spraw Wierzycielskich ✓ Pani Karina Badźmierowska – kierownik Działu Postępowań Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych Dowód: akta kontroli str. 360-361
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.
Ocena częściowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie.</i>

4. Stosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych	
Stan prawny	✓ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.)
Opis stanu faktycznego	Badaniem prawidłowości stosowania instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych objęto łącznie 13 spraw (11 spraw, w których wydano postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, 2 sprawy, w których nie wydano postanowienia. W celu wyłonienia próby kontrolnej skorzystano z: ✓ raportów z systemu Poltax - „Raport o złożonych dokumentach wymiaru” według kodu formularza ZOB-Z2 – odwołania, ✓ rejestru spraw prowadzonych przez Referat Spraw Wierzycielskich w Bibliotece Akt oraz systemie SSP. Badano: ✓ czy i kiedy, w jakiej wysokości dokonano wpłaty zobowiązania, ✓ czy analizowano możliwość i przesłanki wydania postanowień o nadaniu decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, ewentualnie zabezpieczenia wykonania decyzji nieostatecznej w trybie przepisów art. 154 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ✓ czy powyższych czynności dokonano, ewentualnie jakie są przyczyny braku czynności, ✓ czy i kiedy wystawiono tytuł wykonawczy.

W badanych sprawach stwierdzono:

- 9 przypadków, gdy Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (PP/SPV) sporządził analizę przesłanek dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa i przekazał do Referatu Spraw Wierzycielskich (SW/SEW) wnioski, w konsekwencji czego wydano postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności,
- 2 przypadki, gdy postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wydano w konsekwencji prowadzonego przez komórkę wierzycielską postępowania w trybie art. 116 ustawy Ordynacja podatkowa,
- 2 przypadki, gdy w konsekwencji dokonanej analizy, nie wydano postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa z uwagi na:
 - wniesienie odwołania z uchybieniem terminu określonego w art. 223 § 2 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa (1 przypadek) - komórka PP/SPV sporządziła wniosek o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, strona wniosła odwołanie po terminie ustawowym do jego wniesienia. Niemniej jednak z akt sprawy wynika, że zobowiązanie wygasło na skutek zapłaty.
 - postawienie Stronie zarzutów przez Prokuraturę Okręgową w prowadzonym postępowaniu karnym, co spowodowało, że okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania był dłuższy niż 3 miesiące (1 przypadek).

W zakresie zastosowanej/ istniejącej w dniu wydania postanowienia przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, ustalono, że:

- ✓ w 11 przypadkach Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (PP/SPV) sporządzając analizę przesłanek dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa wskazał na pkt. 4 i 2 art. 239b tej ustawy.

Jednocześnie Referat Spraw Wierzycielskich (SW/SEW) po sporządzeniu dodatkowej analizy przesłanek dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w wydanych postanowieniach:

- rozszerzył zakres przesłanek w 7 przypadkach,
- zmienił przesłankę w 1 przypadku,
- pozostawił bez zmian przesłankę w 1 przypadku,
- nie wydał postanowienia w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa w 2 przypadkach (1 gdzie odwołanie wniesione zostało po terminie, 1 gdzie postawiono Stronie zarzuty przez Prokuraturę Okręgową w prowadzonym postępowaniu karnym.)

Ponadto Referat Spraw Wierzycielskich (SW/SEW) dokonał własnej analizy w związku z wydaną decyzją w trybie art. 116 Ordynacji podatkowej w 2 przypadkach.

Objęte kontrolą akta podlegały analizowaniu i wnioskowaniu zgodnie ze zwyczajowo przyjętymi przez Urząd zasadami postępowania. Do analiz dołączane były wydruki danych pobieranych z aplikacji Urzędu (w tym m. in. wykazy spraw egzekucyjnych, tytułów wykonawczych oraz jeżeli występowało o inne dane - informacje uzyskiwane z innych organów podatkowy czy instytucji).

W toku kontroli ustalono ponadto, że w 6 przypadkach na 11 wydanych przez Urząd postanowień, wniesiono zażalenia, w tym w 4 przypadkach zostały utrzymane w mocy przez organ odwoławczy, a w 2 przypadkach pozostawione bez rozpatrzenia. W 3 przypadkach wniesiono skargi na postanowienia organu odwoławczego w przedmiotowym zakresie.

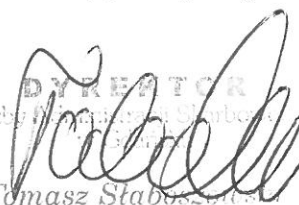
Natomiast w 5 przypadkach nie wniesiono zażalenia na postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

	W kontrolowanych sprawach w efekcie działań Urzędu: ✓ w 11 przypadkach zastosowano środki egzekucyjne, ✓ w 1 przypadku zobowiązanie wygasło zgodnie z art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ✓ w 1 przypadku zastosowano ulgę w spłacie zaległości podatkowej. Kontrolowany złożył następujące oświadczenia: ✓ Pan Bogdan Kropidłowski – kierownik Referatu Spraw Wierzycielskich ✓ Pani Karina Badźmierowska – kierownik Działu Postępowań Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych Dowód: akta kontroli str. 403-405, 409, 411- 414
Uzasadnienie	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.
Ocena częściowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie.</i>

Zalecenia/ Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku poleca: 1. Przy analizowaniu przesłanek wnioskowania o dokonanie zabezpieczenia, nie ograniczać kryteriów do kwoty zaniżenia zobowiązania lecz każdą sprawę oceniać indywidualnie. 2. Dokumentowanie pozyskiwanych informacji w zakresie badania występowania przesłanek do zabezpieczenia. 3. W postępowaniu zabezpieczającym wydawanie odpowiedniego postanowienia (w zależności od stanu faktycznego: na podstawie art. 59 bądź art. 157a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji), w przypadkach gdy podatnicy, którym wydano decyzje o zabezpieczeniu w efekcie kontroli podatkowej złożyli korekty deklaracji. W nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli proszę o przedłożenie w terminie 1 miesiąca od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.
---	--

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Gdańsk, dnia 2017-09-13


 DYREKTOR
 Izby Administracji Skarbowej
 w Gdańsku
 Tomasz Stabaszewski

.....
podpis kierownika jednostki kontrolującej