



**DYREKTOR IZBY
ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W GDAŃSKU**

2201-IWW-1.0921.73.2017

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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



Urząd Skarbowy w Gdańsku
Skarbowa

IZBA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ w Gdańsku Przyjęto do wysyłki 2018 -02- 09 Podpis.....

• Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli	Stosowanie instrumentów przewidzianych przepisami prawa dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych lub podatkowych
Jednostka kontrolowana	Trzeci Urząd Skarbowy w Gdańsku ul. Żaglowa 2 80-560 Gdańsk
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pani Anna Jankowska Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) pełniący funkcję Naczelnika od dnia 17.10.2017 r. Pani Edyta Sławnikowska Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) pełniący obowiązki Naczelnika od dnia 31.08.2012 r., powołana na stanowisko Naczelnika od dnia 15.07.2014 r. do dnia 16.10.2017 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-1.0921.73.2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 29.09.2017 r.
Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych	Rozpoczęcie czynności kontrolnych 10.10.2017 r. Zakończenie czynności kontrolnych 31.10.2017 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 – Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w badanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami .
Uzasadnienie oceny ogólnej	W Urzędzie stosowano instrumenty przewidziane przepisami prawa dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych określone w art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych i podatkowych oraz korzystano z instytucji nadawania decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności. W przypadkach, w których nie wnioskowano do komórki wierzycielskiej o dokonanie zabezpieczenia, brak było w aktach analiz pod kątem zabezpieczenia i w konsekwencji odstąpienia od dokonania zabezpieczenia w toku postępowań kontrolnych czy podatkowych. Szczegółowe uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi i oceny cząstkowe dotyczące kontrolowanych zagadnień.

• Opis ustalonego stanu faktycznego

Rozwiązania organizacyjne	
Stan prawny	✓ Regulamin organizacyjny Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku stanowiący Załącznik do Zarządzenia nr 126/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 02.09.2015 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Trzeciemu Urzędowi Skarbowemu w Gdańsku ✓ Regulamin organizacyjny Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku stanowiący Załącznik do Zarządzenia nr 25/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 07.04.2016 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Trzeciemu Urzędowi Skarbowemu w Gdańsku ✓ Regulamin organizacyjny Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku stanowiący Załącznik do Zarządzenia nr 10/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 09.03.2017 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Trzeciemu Urzędowi Skarbowemu w Gdańsku
Opis stanu faktycznego	Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (poprzednio nadanym zarządzeniem nr 126/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 02.09.2015 r., oraz zarządzeniem nr 25/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 07.04.2016 r., obecnie zarządzeniem nr 10/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 9.03.2017 r.) wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych należy do zadań: ✓ Działu Kontroli Podatkowej (SKP), zwanego poprzednio KP, ✓ Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SPV) oraz Referatu Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM), zwanych poprzednio PP-1, PP-2. 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 Działu 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 od 01.01.2016 r. do 02.10.2017 r. sprawowali kierownicy:

- ✓ Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług – Pani Barbara Kulikiewicz
- ✓ Referatu Podatków Majątkowych i Sektorowych – Pani Małgorzata Wałdoch
- ✓ Działu Kontroli Podatkowej:
do 30.03.2016 r. – Pan Jacek Gorący
od 15.04.2016 r. do dnia dzisiejszego – Pani Magdalena Galińska-Sobaszek
- ✓ Działu Spraw Wierzycielskich:
do 31.05.2016 r. – Pan Piotr Simoniuk,
od 01.06.2016 r. do dnia dzisiejszego – Pani Agnieszka Cześnikowska-Sabak.

Nadzór nad Działem Spraw Wierzycielskich i Działem Egzekucji Administracyjnej sprawuje Naczelnik Urzędu. Natomiast nadzór nad Działem Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Referatem Podatków Majątkowych i Sektorowych, a także Działem Kontroli Podatkowej sprawuje Drugi Zastępca Naczelnika.

W okresie od dnia 01.04.2015 r. do 22.08.2017 r. w Trzecim Urzędzie Skarbowym w Gdańsku obowiązywała Procedura nr P-006/1 z dnia 01.04.2015 r. „Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych”. Aktualnie w Urzędzie obowiązuje Procedura nr P-006/2 z dnia 23.08.2017 r. „Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych”.

W Procedurze uregulowano m. in:

- ✓ czynności podejmowane przez komórki wnioskujące (SPV, SPM, SKP),
- ✓ postępowanie komórki wierzyielskiej w zakresie realizacji wniosku o zabezpieczenie przybliżonej kwoty zobowiązania /zwrotu podatku,
- ✓ postępowanie po doręczeniu zarządzenia zabezpieczenia lub wydaniu decyzji wymiarowej.

W świetle Procedury komórki wnioskujące (SPV, SPM, SKP) m. in.:

- ✓ analizują sprawy pod kątem prawdopodobieństwa braku wykonania zobowiązania zaległości podatkowej w kontekście przyczyn jego powstania oraz wysokości zaległości przez pracownika prowadzącego postępowanie (kontrolę),
- ✓ ustalają przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz należnych odsetek za zwłokę lub zwrotu podatku,
- ✓ rejestrują sprawy w BA i sporządzają wnioski o wydanie decyzji zabezpieczającej na formularzu stanowiącym załącznik do procedury.

W myśl składanych wyjaśnień, analiza pod kątem ewentualnego wnioskowania o wydanie decyzji zabezpieczającej dokonywana jest na bieżąco w toku postępowania podatkowego (lub też na wcześniejszym etapie – w toku kontroli) na podstawie danych zawartych w dostępnych bazach i systemach informatycznych urzędu, w tym danych dot. okresu istnienia podmiotu na rynku, dotychczasowego przebiegu rozliczeń podatkowych, poziomu zaległości podatkowych, skuteczności egzekucji oraz danych zawartych w aktach sprawy, w tym ewidencji środków trwałych, analizy przepływów na rachunkach bankowych, kontaktu z podatnikiem. Pracownik prowadzący sprawę na bieżąco informuje kierownika o dokonanych ustaleniach i przy omawianiu sprawy, w sytuacji, gdy istnieją przesłanki i konieczność wydania takiej decyzji, sporządzany jest wniosek o zabezpieczenie zobowiązania podatkowego. W przypadku uznania, że taka konieczność istnieje, analiza pod kątem zasadności wydania decyzji zabezpieczającej zostaje zawarta we wniosku o zabezpieczenie kierowanym do komórki wierzyielskiej. W ten sposób są realizowane, zdaniem kontrolowanego Urzędu, postanowienia procedury „Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych”. Procedura ta nie wymaga bowiem w każdym analizowanym przypadku sporządzenia pisemnej analizy, a jedynie wówczas, gdy zasadne jest sporządzenie wniosku.

Z powyższego wynika, iż analiza sprawy pod kątem prawdopodobieństwa braku wykonania zobowiązania wymagana jest jedynie w sytuacji, gdy komórki zdecydują się na wniosek o dokonanie zabezpieczenia. Natomiast brak jest obowiązku analizy w sytuacji, gdy nie wnioskowano o dokonanie zabezpieczenia.

Komórką organizacyjną odpowiedzialną za zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jako wierzyciela jest Dział Spraw Wierzycielskich (SEW), który wydaje decyzje w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych oraz na ich podstawie - zarządzenia zabezpieczenia i przekazuje je do realizacji właściwemu organowi egzekucyjnemu. Komórka ta ma za zadanie m. in.

- ✓ rejestrację sprawy w BA,
- ✓ ustalenie stanu majątkowego podatnika,
- ✓ analizę przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej na gruncie stanu faktycznego oraz art. 33 Ordynacji podatkowej,
- ✓ ustalenie źródeł zabezpieczenia w celu przekazania informacji do organu egzekucyjnego.

W Trzecim Urzędzie Skarbowym w Gdańsku nie wprowadzono procedur wewnętrznych dotyczących stosowania instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych.

W świetle składanych wyjaśnień, co do zasady, komórką inicjującą postępowania w tym zakresie są komórki wymiarowe wydające decyzje, które w toku postępowania oceniają, czy uzasadnione jest odstąpienie od zasady wykonalności decyzji ostatecznej. Kluczowe znaczenie ma w tych sprawach ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Komórka wierzycielska, pomimo braku procedury, podejmuje następujące czynności w zakresie wniosku o nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, w tym m. in:

- ✓ rejestracja sprawy w BA,
- ✓ potwierdzenie nieostateczności decyzji,
- ✓ ustalenie stanu majątkowego podatnika,
- ✓ analiza przesłanek do nadania decyzji rygoru,
- ✓ po potwierdzeniu doręczenia postanowienia – niezwłoczne wystawienie tytułu wykonawczego i przekazanie wraz z informacją o posiadanym przez podatnika majątku, do odpowiedniego organu egzekucyjnego, w celu wszczęcia postępowania egzekucyjnego.

W Trzecim Urzędzie Skarbowym w Gdańsku w okresie objętym kontrolą wydano:

- ✓ 6 decyzji zabezpieczających:
 - w 2016 roku - 4 decyzje, w tym 1 wydano w toku kontroli, a 3 w toku postępowań podatkowych
 - w 2017 roku - 2 decyzje, w tym 1 wydano w toku kontroli, a 1 w toku postępowań podatkowych
- ✓ 21 postanowień o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa, w tym 19 w 2016 r., 2 w 2017 r.

W Trzecim Urzędzie Skarbowym w Gdańsku w zakresie objętym kontrolą przeprowadzono kontrolę funkcjonalną, obejmując badaniem sprawdzenie prawidłowości ewidencjonowania oraz zamykania spraw w Bibliotece Akt. Kontrola ta obejmowała wszystkie sprawy prowadzone przez Dział Spraw Wierzycielskich, a zatem także sprawy z zakresu zabezpieczeń i rygorów. Kontrolę przeprowadziła w dniach 10.04.2017 r. i 08.07.2017 r. kierownik Działu Spraw Wierzycielskich Pani Agnieszka Cześnikowska-Sabak. W kontrolowanym temacie stwierdzono niezamykanie w Bibliotece Akt załatwionych spraw.

Kontrolowany złożył następujące oświadczenia:

- ✓ Pani Agnieszka Cześnikowska-Sabak – kierownik Działu Spraw Wierzycielskich
- ✓ Pani Anna Augustin – ekspert skarbowy

Dowód: akta kontroli

Ustalenia

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono, iż przyjęto w procedurze, że analiza sprawy pod kątem prawdopodobieństwa braku wykonania zobowiązania wymagana jest w sytuacji, gdy komórki wnioskuje o dokonanie zabezpieczenia. Natomiast brak jest obowiązku analizy w sytuacji, gdy nie wnioskowano o dokonanie zabezpieczenia

	i w konsekwencji odstąpiono od dokonania zabezpieczenia. Wziąwszy pod uwagę brak możliwości weryfikacji poprawności podjętych decyzji o odstąpieniu od wnioskowania o zabezpieczeniu z uwagi na nieudokumentowanie analiz (opisaną w części 2 i 3 Wystąpienia) winno się rozważyć możliwość wprowadzenia rozwiązań w tym zakresie.
Ocena cząstkowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie</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)
Opis stanu faktycznego	Badaniem prawidłowości prowadzonych spraw w zakresie zabezpieczeń wykonania zobowiązań na majątku podatnika na etapie prowadzonych postępowań kontrolnych objęto łącznie 15 spraw: - 3 sprawy, w których z wnioskiem o wydanie decyzji wystąpił Dział Kontroli Podatkowej, - 12 spraw, w których Dział Kontroli Podatkowej nie wystąpił z wnioskiem o wydanie decyzji zabezpieczającej. W celu wyłonienia próby kontrolnej skorzystano z raportów z: ✓ podsystemu Kontrola „Wykaz kontroli przeprowadzonych w wybranych podatkach”, ✓ rejestru spraw prowadzonych przez Dział Spraw Wierzycielskich w Bibliotece Akt. 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 3 przypadkach Dział Kontroli Podatkowej (SKP) wnioskował do Działu Spraw Wierzycielskich (SEW) o wydanie decyzji zabezpieczającej, ➤ w 12 sprawach Dział Kontroli Podatkowej (SKP) nie wnioskował do Działu Spraw Wierzycielskich (SEW) o wydanie decyzji zabezpieczającej. W 3 sprawach, w których Dział Kontroli Podatkowej wnioskował do Działu Spraw Wierzycielskich o wydanie decyzji zabezpieczającej: ✓ w 2 przypadkach w następstwie wniosku wydano decyzje o zabezpieczeniu na etapie kontroli podatkowej, ✓ w 1 przypadku decyzja została wydana na etapie postępowania podatkowego. W jednej sprawie, gdy wszczęcie kontroli nastąpiło 04.08.2015 r., jej zakończenie 30.09.2016 r., Dział Kontroli Podatkowej wnioskował o dokonanie zabezpieczenia 14.09.2016 r., czyli na 2 tygodnie przed zakończeniem trwającej ponad rok kontroli. 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 toku postępowania podatkowego wydano decyzję zabezpieczającą.

Ponadto, przedmiotowy wniosek o dokonanie zabezpieczenia został zarejestrowany w rejestrze „odręcznym” prowadzonym przez Dział Kontroli Podatkowej, nie rejestrując sprawy czy wniosku w Bibliotece Akt. Podczas, gdy w Procedurze „Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych” jako czynności podejmowane przez komórki wnioskujące wskazano m. in. rejestrację sprawy w BA i sporządzenie wniosku o wydanie decyzji zabezpieczającej na formularzu F- 148.

W 3 kontrolowanych sprawach Naczelnik Urzędu wydał Zarządzenia Zabezpieczenia (na sformalizowanym druku ZZ-1) i wnioskował o dokonanie zabezpieczenia na majątku podatników. Zarządzenie zabezpieczenia w kontrolowanych sprawach skutkowało dokonaniem zajęć zabezpieczających na majątku podatników, dających możliwość egzekwowania z przedmiotowego majątku ewentualnych wymagalnych zobowiązań w przyszłości.

W tym miejscu wskazać należy, iż w jednym przypadku klauzulę na zarządzeniu zabezpieczenia nadał pracownik (zatrudniony w Urzędzie do 31.08.2017 r.), który nie posiadał w tym zakresie pełnomocnictwa (został upoważniony jedynie do nadawania klauzuli o skierowaniu tytułu wykonawczego do egzekucji).

W 12 sprawach, w których Dział Kontroli Podatkowej nie wnioskował do Działu Spraw Wierzycielskich o wydanie decyzji zabezpieczającej stwierdzono:

- ✓ w 2 przypadkach podatnicy złożyli korekty zgodne z ustaleniami kontroli, a także dokonali zapłaty zobowiązania podatkowego (w sprawach tych w aktach znajdowały się analizy zaakceptowane przez kierownika oraz Zastępcę Naczelnika, z których wynikało, że złożone korekty deklaracji zgodne są z ustaleniami kontroli),
- ✓ w 2 tych sprawach Naczelnik Urzędu wydał postanowienie, w którym przedłużył termin zwrotu,
- ✓ w 1 przypadku powodem wszczęcia postępowania kontrolnego oraz podatkowego była konieczność sprawdzenia prawidłowości rozliczenia VAT w związku ze złożonymi przez podatników korektami deklaracji skutkującymi zwiększeniem zwrotów bezpośrednich VAT.

Natomiast w pozostałych 7 sprawach, w których Dział Kontroli Podatkowej nie wystąpił z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia, stwierdzono następujący stan faktyczny:

- ✓ w 3 sprawach z wnioskami o dokonanie zabezpieczenia wystąpił na etapie prowadzonego postępowania podatkowego Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług, w następstwie których wydano decyzje zabezpieczające na etapie postępowania podatkowego.

Z materiału oraz składanych wyjaśnień wynika, iż brak wniosków na etapie kontroli podatkowej związany był z momentem zebrania odpowiedniego materiału dowodowego dot. naruszeń prawa podatkowego. Bowiem w przypadku powyższych kontroli podatkowych, ustalenie przybliżonej kwoty zobowiązania możliwe było dopiero na końcowym etapie kontroli, a takie ustalenia są niezbędne do podjęcia ewentualnych kroków zabezpieczających przyszłe zobowiązania. Procedura związana z wydaniem decyzji zabezpieczającej mogłaby jedynie narazić prowadzone kontrole na ich wydłużenie.

- ✓ w 1 sprawie po złożeniu przez Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług wniosku o dokonanie zabezpieczenia – Dział Spraw Wierzycielskich odstąpił od wydania decyzji zabezpieczającej z uwagi na zbliżający się termin do wydania decyzji wymiarowej,
- ✓ w 2 sprawach z wnioskiem o wydanie decyzji zabezpieczającej nie wystąpił ani Dział

- ✓ Kontroli Podatkowej ani Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług, w 1 sprawie, w której podatnik wykazał w 2 okresach rozliczeniowych kwotę do zwrotu na rachunek bankowy - w zakresie 1 okresu rozliczeniowego Naczelnik Urzędu wydał postanowienie, w którym przedłużył termin zwrotu, natomiast w zakresie drugiego okresu nie wnioskowano o dokonanie zabezpieczenia.

W składanych wyjaśnieniach powołano się m. in. na poczynione ustalenia w bazie danych Urzędu w zakresie braku majątku spółki mogącego stanowić podstawę do zabezpieczenia.

W tym miejscu w zakresie gromadzenia materiału przez Dział Kontroli Podatkowej, zauważyć należy, iż brak było w ww. aktach na etapie kontroli podatkowej dowodów z badania przesłanek dla zabezpieczenia.

Złożono wyjaśnienia, które opisano szczegółowo w części I wystąpienia dot. rozwiązań organizacyjnych. W myśl składanych wyjaśnień, analiza pod kątem ewentualnego wnioskowania o wydanie decyzji zabezpieczającej dokonywana jest na bieżąco w toku postępowania podatkowego (lub też na wcześniejszym etapie – w toku kontroli). W przypadku uznania, że taka konieczność istnieje, analiza pod kątem zasadności wydania decyzji zabezpieczającej zostaje zawarta we wniosku o zabezpieczenie kierowanym do komórki wierzycielskiej. Procedura ta, zdaniem kontrolowanego Urzędu, nie wymaga w każdym analizowanym przypadku sporządzenia pisemnej analizy, a jedynie wówczas, gdy zasadne jest sporządzenie wniosku.

Wskazać tu należy, iż pracownicy dokonujący tych czynności powinni sporządzać pisemne adnotacje/analizy dotyczące ich przeprowadzania oraz analizy pod kątem zasadności wnioskowania/odstąpienia o zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego. Powyższe potwierdza również ranga stwierdzonych u podatników nieprawidłowości – bowiem prowadzone kontrole wykazywały m. in. zaniżenie zobowiązania podatkowego/zawyżenie kwoty zwrotu z uwagi na ewidencję „pustych faktur”, obniżanie podatku należnego w oparciu o nierzetelne faktury, dokumentowanie fakturami transakcji, które w rzeczywistości nie miały miejsca.

Złożono wyjaśnienia, z których wynika, iż przypadki, w których stwierdzono, że podatnik w prowadzonej działalności posługuje się „pustymi” fakturami, nie są traktowane w sposób szczególny. Podejmując decyzje co do wnioskowania o zabezpieczenie organ kieruje się wyłącznie przesłankami określonymi w przepisach art. 33, tj. dokonuje oceny, czy w świetle sposobu prowadzenia działalności przez dany podmiot, tj. czasu jego obecności na rynku, rozmiaru i rodzaju dokonywanych transakcji, jego zachowania w toku kontroli i posiadanego majątku, zachodzi obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane.

W myśl składanych wyjaśnień, w poszczególnych sprawach indywidualnie analizowane są optymalne rozwiązania, tj. skuteczność danego środka zabezpieczenia przed przedawnieniem zobowiązań i na tej podstawie formułowane są konkretne wnioski do komórki wierzycielskiej (SEW). Przyjęta jest zasada niezwłocznego kończenia postępowań podatkowych w celu wydania decyzji wymiarowych nadania tym decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności (i niezwłocznego podejmowania egzekucji). Jest to bowiem procedura bardziej efektywna i mniej pracochłonna niż procedura związana z zabezpieczeniem wykonania zobowiązania poprzez wydawanie decyzji o zabezpieczeniu. Jest to element niezwykle istotny w kontekście systematycznego zmniejszania zasobów kadrowych Urzędu i konieczności kierowania tych zasobów do realizacji innych, nowych zadań. W składanych wyjaśnieniach ponadto stwierdzono, że w sposób szczególny załatwiane są sprawy zagrożone przedawnieniem.

Odnosząc się do powyższego zaznaczyć należy, iż postępowanie związane z zabezpieczeniem zobowiązań podatkowych służy zagwarantowaniu ochrony interesów budżetu państwa poprzez zabezpieczenie środków finansowych na pokrycie należności podatkowych. Stosuje się je w momencie, gdy brak jest jeszcze podstaw do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. W orzecznictwie zwraca się uwagę na to, że publicznoprawny charakter zobowiązań podatkowych wymaga stworzenia odpowiedniej ochrony prawnej ich wykonywania, z tym zastrzeżeniem, że nie prowadzi do wykonania zobowiązania, a jedynie stwarza gwarancję, że w przyszłości dojdzie do jego wyegzekwowania. Termin przedawnienia zobowiązań podatkowych nie jest natomiast przesłanką

	warunkującą dokonanie zabezpieczenia. Natomiast katalog okoliczności, które uzasadniają obawę niewykonania zobowiązania jest katalogiem otwartym, na co wskazuje użyty w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej zwrot „w szczególności”. Zatem wystąpienie przesłanki uzasadniającej dokonanie zabezpieczenia można dowieść poprzez wskazanie na wystąpienie innych okoliczności niż te, które zostały wyraźnie wskazane w przepisie. W doktrynie oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych zaprezentowano wiele sytuacji, które mogłyby uzasadniać wydanie decyzji zabezpieczającej wobec dłużnika, w tym proceder pozyskiwania i wystawiania "pustych" faktur w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych. Ujawnienie w postępowaniu kontrolnym okoliczności stwarzających podstawę do przyjęcia, że rozliczając podatek od towarów i usług podatnik dokonał obniżenia podatku należnego na podstawie faktur VAT nieuprawniających do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku w fakturach tych naliczonego, stwarzać może przesłankę do wydania decyzji zabezpieczającej. Istotny jest bowiem charakter nieprawidłowości stwierdzonych w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej, polegających na odliczaniu podatku naliczonego z otrzymanych od kontrahenta faktur VAT, które nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Mając na uwadze składane wyjaśnienia, a także stan faktyczny dotyczący kontrolowanych podatników, wskazać należy, iż proces analizowania w każdym przypadku (nie tylko gdy kończy się on wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia), powinien być szczegółowy, odnoszący się do wszelkich argumentów popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami, uzasadniającymi stan obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Natomiast badanie powyższego powinno znajdować odzwierciedlenie w materiale. Końcowo zauważyć należy, iż nie we wszystkich kontrolowanych sprawach dokonywano wezwań do podatników na podstawie art. 39 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z tym przepisem w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wzywa stronę postępowania lub kontrolowanego do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej; rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego. Natomiast bierna postawa strony, iż nie złożyła na wezwanie organu podatkowego oświadczeń o stanie majątkowym stanowi również obawę niewykonania w sposób dobrowolny przyszłego zobowiązania. Kontrolowany złożył następujące oświadczenia: ✓ Pani Anna Augustin - ekspert skarbowy ✓ Pani Magdalena Galińska-Sobaszek - kierownik Działu Kontroli Podatkowej ✓ Pan Tadeusz Poniewski – kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej Dowód: akta kontroli
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono (w przypadkach, w których nie wnioskowano do komórki wierzycielskiej o dokonanie zabezpieczenia) brak dokumentowania analiz pod kątem zabezpieczenia i w konsekwencji odstąpienia od dokonania zabezpieczenia w toku postępowań kontrolnych - pozwalających ocenić całokształt przesłanek popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami, uzasadniającymi stan obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Ponadto stwierdzono jednostkowe uchybienia polegające na późnym wnioskowaniu o zabezpieczeniu, nie wprowadzeniu wniosku do systemu Biblioteka Akt oraz podpisaniu klauzuli przez pracownika nie posiadającego upoważnienia.
Ocena cząstkowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.</i>

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 14 spraw:

- 4 sprawy, w których wskutek złożenia wniosku decyzje o zabezpieczeniu zostały wydane,
- 2 sprawy, w których po złożeniu wniosku odstąpiono od wydania decyzji o zabezpieczeniu,
- 1 sprawę, w której złożony wniosek o wydanie decyzji o zabezpieczeniu został następnie wycofany,
- 7 spraw, w których nie wnioskowano o wydanie decyzji o zabezpieczeniu.

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 w odniesieniu do 4 przypadków, w których wskutek złożonych wniosków o zabezpieczenie na etapie prowadzonych postępowań podatkowych, 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, iż:

Naczelnik Urzędu wydał Zarządzenia Zabezpieczenia (na sformalizowanym druku ZZ-1) i wnioskował o dokonanie zabezpieczenia na majątku podatników. Wydanie zarządzeń zabezpieczenia w kontrolowanych sprawach skutkowało każdorazowo dokonaniem zajęć zabezpieczających na majątku podatników, co też skutkuje możliwością egzekwowania z przedmiotowego majątku ewentualnych wymagalnych zobowiązań w przyszłości.

W tym miejscu wskazać należy, iż w przypadku dwóch zarządzeń zabezpieczenia klauzulę o przyjęciu zarządzenia zabezpieczenia do wykonania podpisał pracownik (zatrudniony w organie do dnia 31.08.2017 r.), który nie posiadał w tym zakresie pełnomocnictwa (został upoważniony jedynie do nadawania klauzuli o skierowaniu tytułu wykonawczego do egzekucji).

Dodatkowo ustalono, że w 2 na 4 ww. przypadki dokonane zajęcia zabezpieczające przekształciły się w zajęcia egzekucyjne wskutek wydania i doręczenia decyzji wymiarowych. Pozostałe sprawy pozostają w toku.

W 2 sprawach po złożeniu w toku postępowania podatkowego wniosku o wydanie decyzji zabezpieczającej, Dział Spraw Wierzycielskich po dokonanej analizie wnioskowanych spraw odstąpił od zabezpieczenia przyszłego zobowiązania w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej (w 1 przypadku z uwagi na zbliżający się termin do wydania decyzji wymiarowej i w 1 przypadku z uwagi na brak

przesłanek zabezpieczenia).

W powyższych przypadkach odstąpienia od realizacji wniosku o zabezpieczenie – Dział Spraw Wierzycielskich sporządzał notatkę, w której uzasadniał powody odstąpienia od wydania decyzji w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej. Notatkę pozostawiając w aktach sprawy.

W 1 sprawie Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV) złożył, a następnie wycofał złożony do Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW) wniosek o wydanie decyzji zabezpieczającej. W tej sprawie Urząd złożył wyjaśnienia, z treści których wynika m. in., że wniosek o zabezpieczenie wycofano z uwagi na wątpliwości kwalifikacji obrotu nieruchomościami jako działalności gospodarczej, przy czym podatek wynikający z decyzji został uiszczony w całości wraz z odsetkami.

W tej sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyrokiem z dnia [REDAKOWANE] o sygn. akt [REDAKOWANE] uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 rok.

Natomiast w 7 sprawach, w których nie wnioskowano do Działu Spraw Wierzycielskich o wydanie decyzji zabezpieczającej, uzyskano wyjaśnienia oraz stwierdzono następujący stan faktyczny:

- ✓ w 3 sprawach kierowano się zasadą szybkości i sprawnego zakończenia postępowania na podstawie zebranego już materiału dowodowego. W tych przypadkach był to czas od 1 do 3 miesięcy, przy czym w sprawie dot. 3 miesięcy – podatek został uiszczony w całości,
- ✓ w 1 sprawie brak było podstaw do wnioskowania o zabezpieczenie. Z wydanej decyzji w zakresie podatku od towarów i usług wynikało, że kwota określonego zwrotu na rachunek bankowy spółki była wyższa od zobowiązania podatkowego określonego w tej samej decyzji.
- ✓ w 2 sprawach: z powodu bezskutecznej egzekucji, prowadzonej na podstawie wydanej wcześniej decyzji w innym tytule podatkowym oraz z powodu braku majątku mogącego stanowić podstawę do dokonania zabezpieczenia (w tych sprawach brak analiz pod kątem zabezpieczenia i w konsekwencji odstąpienie od dokonania zabezpieczenia w toku postępowań podatkowych należy uznać za działanie, które z dużym prawdopodobieństwem utrudniło późniejsze skuteczne egzekwowanie zaległości podatkowych).
- ✓ w 1 sprawie z powodu, iż zebrany materiał dowodowy został oceniony przez Urząd na ostatnim etapie postępowania i jak wyjaśniono: dopiero w tym momencie organ znał przybliżoną wartość zobowiązania podatkowego.

Ze złożonych w tym zakresie wyjaśnień urzędu, wynika ponadto, że: „Na tym etapie wnioskowanie o zabezpieczenie nie znajdowało uzasadnienia wobec możliwości wydania w tym samym czasie decyzji wymiarowej. Przed wydaniem decyzji badano przesłanki zabezpieczenia i stwierdzono, że: - podatnik nie posiada w urzędzie zaległości podatkowych, - nie dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku. Mimo wysokiej kwoty dokonanego wymiaru nie wnioskowano o zabezpieczenie, gdyż, jak wyjaśnialiśmy wcześniej, kwota przypisu znana była dopiero na końcowym etapie postępowania, gdy wydawanie decyzji o zabezpieczeniu było nieuzasadnione wobec przygotowania w tym samym czasie decyzji wymiarowej.” Z akt tej sprawy wynika, że prowadzony przez podatnika zakres działalności wykluczał go z wybranej formy opodatkowania.

Odnosząc się do wskazanych okoliczności i wyjaśnień należy stwierdzić, że w powyższym przypadku zaniechano podjęcia niezbędnych działań – w postaci zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w toku prowadzonego postępowania podatkowego – mających na celu zagwarantowanie możliwości dochodzenia należności podatkowych w drodze egzekucji administracyjnej w przyszłości. Nie sposób bowiem zgodzić się ze złożonymi wyjaśnieniami, że odstąpiono od zabezpieczenia z uwagi na fakt, iż zebrany materiał dowodowy został oceniony przez Urząd na ostatnim etapie postępowania, a zatem dopiero w tym momencie organ znał przybliżoną wartość zobowiązania podatkowego. Zauważyć należy, że w tej sprawie postępowanie podatkowe trwało 3 lata, a w jego toku, podobnie jak w toku kontroli podatkowej Podatnik nie podejmował współpracy z urzędem celem wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. W tych okolicznościach jakkolwiek urząd podejmował

działania, celem wykorzystania wszystkich możliwości wyjaśnienia stanu faktycznego w tym wniosku do UKS o przejęcie sprawy oraz kierował pisma do GIF, co jednak nie przyniosło oczekiwanych efektów, to działania podatnika wobec całokształtu gromadzonego materiału dowodowego nie zostały jednak przeanalizowane/ ocenione pod kątem obiektywnych przesłanek obawy niewykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości. W przypadku tego podmiotu zobowiązanie wynikające z decyzji organu nie zostało dobrowolnie wykonane. Decyzji nie nadano również rygoru natychmiastowej wykonalności oraz nie sporządzono zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego z Kks. Tym samym z uwagi na powyższe oraz znaczną kwotę zobowiązania wynikającego z decyzji organu może istnieć obawa o nieegzekwowanie zaległości podatkowej.

Zauważyć należy, że postępowanie związane z zabezpieczeniem zobowiązań podatkowych na majątku podatnika służy zagwarantowaniu ochrony interesów budżetu państwa poprzez zabezpieczenie środków finansowych na pokrycie należności podatkowych. Stosuje się je w momencie, gdy brak jest jeszcze podstaw do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Tym samym nie prowadzi do wykonania zobowiązania, a jedynie stwarza gwarancje, że w przyszłości dojdzie do jego wyegzekwowania.

Należy mieć również na uwadze, że rozstrzygnięcie w przedmiocie zabezpieczenia jest w każdym przypadku przedmiotem uznania organu podatkowego, obejmującym ocenę (w rozsądnym zakresie) istnienia ustawowych przesłanek oraz przede wszystkim, skorzystanie bądź nieskorzystanie z zabezpieczenia w razie ich stwierdzenia.

Z uzyskanych wyjaśnień wynika, że na podstawie danych zawartych w dostępnych bazach systemach informatycznych urzędu, w tym: okresu istnienia podmiotu na rynku, dotychczasowego przebiegu rozliczeń podatkowych, poziomu zaległości podatkowych, skuteczności egzekucji, a także danych zawartych w aktach sprawy, tj.: ewidencji środków trwałych, analizy przepływów na rachunkach bankowych, kontaktu z podatnikiem dokonywana jest analiza sprawy pod kątem dokonywania zabezpieczeń. W przypadku uznania, że taka konieczność istnieje, analiza pod kątem zasadności wydania decyzji zabezpieczającej zostaje zawarta we wniosku o zabezpieczenie kierowanym do komórki wierzycielskiej. Zdaniem kontrolowanego urzędu obowiązująca w tym zakresie procedura nie wymaga w każdym analizowanym przypadku sporządzenia pisemnej analizy, a jedynie wówczas, gdy zasadne jest sporządzenie wniosku.

Przedmiotowe wyjaśnienia odnośnie organizacji pracy w zakresie monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia zostały szczegółowo opisane w części 1 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

W odniesieniu do powyższego, mając jednocześnie na względzie, że w urzędzie podejmowane są w toku prowadzonych postępowań podatkowych przez pracowników czynności mające na celu zbadanie sytuacji majątkowej podatnika, wskazać jednakże należy, iż analizy/adnotacje pod kątem zasadności wnioskowania o zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego powinny być sporządzane w formie pisemnej.

Zasadność zastosowania formy pisemnej przesądza istotność stwierdzonych w toku prowadzonych postępowań u podatników nieprawidłowości, wynikających m. in. z faktu posługiwania się tzw. „pustymi” fakturami, nieprawidłowego księgowania faktur w zakresie zarówno uzyskiwanych przychodów, jak i ponoszonych kosztów działalności oraz wykluczenie z wybranej formy opodatkowania.

Katalog okoliczności (o czym wspomniano już w cz. 2 wystąpienia pokontrolnego), które uzasadniają obawę niewykonania zobowiązania, jest katalogiem otwartym, na co wskazuje użyty w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej zwrot „w szczególności”, tym samym wystąpienie przesłanki uzasadniającej dokonanie zabezpieczenia może być dowiedzione poprzez wskazanie inne okoliczności (niż wymienione w powyższym przepisie), które obawę niewykonania zobowiązania także uzasadniają. W licznie prezentowanym orzecznictwie sądowo-administracyjnym, wskazuje się, że jeśli chodzi o uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania podatkowego, to w omawianym przepisie ustawodawca podaje stosowne przykłady takich sytuacji ("w szczególności, gdy podatek trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję"). Oczywiście nie jest to katalog zamknięty, na co wskazuje użycie przez ustawodawcę zwrotu "w szczególności".

Reasumując, zważywszy na składane w toku kontroli wyjaśnienia oraz mając na uwadze stan

faktyczny wynikający z kontrolowanych spraw, w procesie analizowania, zarówno gdy dochodzi do złożenia wniosku o zabezpieczenie, jak i wskutek odstąpienia od jego złożenia, należy szczegółowo badać istnienie obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, odnosząc się do wszystkich argumentów popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami, uzasadniającymi stan faktyczny. Przy czym to „badanie” powinno znajdować odzwierciedlenie w materiale. Natomiast z punktu widzenia nadzoru, kierownictwu urzędu oceniającemu całokształt sprawy, zezwoli na weryfikację, czy w danej sprawie rozważono wszystkie okoliczności pozwalające wnioskować o dokonanie zabezpieczenia.

Końcowo, zauważyć należy, iż w badanej próbie nie stosowano wezwań na podstawie art. 39 ustawy Ordynacja podatkowa. Jakkolwiek z wyjaśnień urzędu wynika, że: *w zakresie stosowania wezwań do podatników o złożenie oświadczenia na podstawie art. 39 ustawy Ordynacja podatkowa, przyjmowana jest zasada, iż w pierwszej kolejności badane są przesłanki pod kątem zasadności wystosowania takiego wezwania, tj. gdy zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. W tym zakresie sprawdzane są dane w dostępnych bazach informatycznych i w aktach sprawy na temat posiadanego majątku i jedynie wówczas, gdy istnieją obawy, że urząd skarbowy nie dysponuje pełną wiedzą w tym zakresie, podejmowane są dodatkowe działania, mające na celu ustalenie stanu majątkowego podatnika (w tym wezwanie do złożenia przedmiotowego oświadczenia). Przy czym, gdy brak jest kontaktu z podatnikiem, działania takie w ogóle nie są podejmowane, jako z góry nieefektywne. Przy ocenie, czy złożenie takiego oświadczenia jest niezbędne bierze się również pod uwagę zachowanie podatnika w toku postępowania, jego stan zaległości oraz wywiązywanie się z innych obowiązków podatkowych, to na uwagę zasługuje fakt, że bierna postawa strony, nie złożenia wezwania organu podatkowego oświadczenia o stanie majątkowym stanowi również obawę niewykonania w sposób dobrowolny przyszłego zobowiązania.*

Odnosząc się do wynikającego z Procedury zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, obowiązku rejestracji spraw w Bibliotece Akt w przypadku wnioskowania o zabezpieczenie oraz obowiązku rejestracji sprawy w przypadku wpływu wniosku o zabezpieczenie, wskazać należy, że:

- w 1 przypadku SEW, nie zarejestrował w Bibliotece Akt sprawy/wniosku o zabezpieczenie. Rejestracji wniosku dokonano w toku kontroli w dniu [REDAKTOWANO] r., pod nr [REDAKTOWANO], [REDAKTOWANO]
- w 2 przypadkach SPV nie zarejestrował w Bibliotece Akt sprawy/wniosku o zabezpieczenie. W tym w 1 przypadku rejestracji wniosku dokonano w toku kontroli w dniu [REDAKTOWANO] r., pod nr [REDAKTOWANO], ostatecznie w tej sprawie odstąpiono od zabezpieczenia oraz w 1 przypadku zarejestrowano pisma uzupełniające do wniosku.

Kontrolowany złożył następujące oświadczenia:

- ✓ Pani Barbara Kulikiewicz – Kierownik Działu ds. Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług
- ✓ Pani Beata Jaskólska – Radca Skarbowy ds. Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług, w/z kierownika
- ✓ Pani Małgorzata Wałdoch – Kierownik Referatu do Spraw Podatków Dochodowych, Majątkowych i Sektorowych
- ✓ Pan Tadeusz Poniewski – kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej
- ✓ Pani Anna Augustin - ekspert skarbowy
- ✓ Pan Tomasz Chaiński - kontroler skarbowy

Dowód: akta kontroli

Ustalenia

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono, że w przypadkach niewnioskowania o dokonanie zabezpieczenia, brak jest dokumentowania analiz pod kątem wystąpienia okoliczności uzasadniających obawę niewykonania zobowiązania podatkowego.

Brak analiz pod kątem zabezpieczenia, a w konsekwencji odstępowanie od dokonania zabezpieczenia należy uznać za działanie, które z dużym prawdopodobieństwem utrudniło późniejsze skuteczne egzekwowanie zaległości podatkowych.

W 1 przypadku zaniechano podjęcia niezbędnych działań w postaci zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w toku prowadzonego postępowania podatkowego odstępując od

	wnioskowania o zabezpieczenie. Stwierdzono uchybienia polegające na, nie wprowadzeniu wniosku/sprawy do systemu Biblioteka Akt oraz podpisaniu klauzuli o przyjęciu zarządzenia zabezpieczenia do wykonania przez pracownika nie posiadającego upoważnienia.
Ocena częściowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.</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 15 spraw (11 spraw, w których wydano postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, 4 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. 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: ➤ 12 przypadków, gdy Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (PP/SPV) sporządził wnioski dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa i przekazał do Działu Spraw Wierzycielskich (SW/SEW) wnioski, w konsekwencji czego: ✓ wydano 10 postanowień o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, ✓ w 2 z ww. przypadków w konsekwencji sporządzonego wniosku, nie wydano postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa z uwagi na: - bezprzedmiotowość wniosku o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności w skutek wydania ostatecznego rozstrzygnięcia przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku (wniosek o wydanie rygoru natychmiastowej wykonalności sporządzono w maju 2016r., DIAS w Gdańsku wydał decyzję ostateczną 16-08-2016r.) - wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w trybie art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ➤ 1 przypadek, gdy postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wydano w konsekwencji prowadzonego przez komórkę wierzycielską postępowania w trybie art. 116 ustawy Ordynacja podatkowa, ➤ 2 przypadki, gdzie nie sporządzono wniosków i nie wydano postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej.

Odnosząc się do 2 przypadków, gdzie nie sporządzono wniosków i nie wydano postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku ustalono, iż:

- ✓ w 1 przypadku Naczelnik postanowieniami przedłużył ustawowy termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia,
- ✓ w 1 przypadku (z udzielonej informacji Pionu ZN II komórki SPV oraz wyjaśnień Pani Barbary Kulikiewicz – Kierownika Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług) wskazano, iż analizowano sprawę pod kątem nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i ustalono, iż Dział Egzekucyjny nie prowadzi postępowania egzekucyjnego, brak informacji o majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej (strona nie rozlicza się, brak majątku według CZM), strona nie dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku. Zobowiązanie podatkowe natomiast wymagalne jest do 31.12.2018 r. Ponadto w wyjaśnieniach wskazano, iż jakkolwiek w sprawie spełniona została przesłanka uzasadniająca nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, to z uwagi na obciążenie pracą w pierwszej kolejności sporządzane są wnioski do spraw przedawniających się z upływem bieżącego roku. Ponadto, mając na uwadze datę przekazania decyzji do IAS dnia 21.07.2017 r., uznano że brak jest uzasadnienia celem nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Odnosząc się do powyższego wskazać należy, iż obciążenie pracą jest to okoliczność, która jakkolwiek wpłynęła na realizację zadań, to nie może być przesłanką determinującą czy stanowiącą usprawiedliwienie – może być jedną z przyczyn stwierdzonych i opisanych faktów.

Ponadto na dzień podpisania Projektu wystąpienia pokontrolnego nie została wydana decyzja ostateczna w przedmiotowej sprawie przez organ drugiej instancji.

W zakresie zastosowanej przesłanki Dział Spraw Wierzytelnych (SW/SEW) w dniu wydania postanowienia nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, ustalono, że:

- ✓ w 4 przypadkach sporządzając analizę przesłanek dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa wskazał na pkt. 2 i 4 art. 239b tej ustawy,
- ✓ w 4 przypadkach sporządzając analizę przesłanek dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa wskazał na pkt. 4 art. 239b tej ustawy,
- ✓ w 2 przypadkach sporządzając analizę przesłanek dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa wskazał na pkt. 1 art. 239b tej ustawy,
- ✓ w 1 przypadku sporządzając analizę przesłanek dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa wskazał na pkt. 2 art. 239b tej ustawy.

Objęte kontrolą akta podlegały analizowaniu i wnioskowaniu zgodnie ze zwyczajowo przyjętymi przez Urząd zasadami postępowania.

W toku kontroli ustalono ponadto, że w 9 przypadkach na 11 wydanych przez Urząd postanowień, wniesiono zażalenia, w tym w 7 przypadkach zostały utrzymane w mocy przez organ odwoławczy, a w 2 przypadkach na dzień rozpoczęcia kontroli nie wniesiono zażalenia. W 1 przypadku wniesiono skargę na postanowienie organu odwoławczego w przedmiotowym zakresie, którą Sąd oddalił.

W kontrolowanych 15 sprawach w efekcie działań Urzędu:

- ✓ w 10 przypadkach zastosowano środki egzekucyjne, zawieszające bądź przerywające bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- ✓ w 3 przypadkach wyegzekwowano zaległość w znacznej części,

	✓ w 1 przypadku zobowiązanie wygasło zgodnie z art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ✓ w 1 przypadku NUS rozważa podjęcie wydania postanowienia w trybie art. 239b Ordynacji podatkowej (przedawnienie zaległości 01-01-2019). Ponadto w toku kontroli ustalono, że w 15 kontrolowanych sprawach sporządzono 13 wniosków dot. nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych w trybie przepisów art. 239b ustawy Ordynacja podatkowa i wszystkie 13 zostały zarejestrowane w systemie „Biblioteka akt”. W 2 przypadkach nie zarejestrowano w systemie „Biblioteka akt”, z uwagi na nie wydanie przedmiotowych wniosków przez NUS. Kontrolowany złożył wyjaśnienia: ✓ Pani Barbara Kulikiewicz – Kierownik Działu ds. Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług ✓ Pani Beata Jaskólska – Radca Skarbowy ds. Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług, w/z kierownika ✓ Pani Małgorzata Wałdoch – Kierownik Referatu do Spraw Podatków Dochodowych, Majątkowych i Sektorowych ✓ Pani Anna Augustin - ekspert skarbowy ✓ Pan Tomasz Chaiński - kontroler skarbowy Dowód: akta kontroli
Uzasadnienie	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono, iż organ podatkowy stosował instytucję nadawania decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności. W jednostkowym przypadku, pomimo wystąpienia przesłanki uzasadniającej nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, odstąpiono od nadania rygoru.
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. Rozważenie stworzenia wewnętrznych pisemnych rozwiązań w zakresie obowiązku analizy w sytuacji, gdy nie wnioskuje się o dokonanie zabezpieczenia i w konsekwencji odstępuje od dokonania zabezpieczenia. 2. Analizowanie przesłanek wnioskowania o dokonanie zabezpieczenia i ocenianie całokształtu przesłanek popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami uzasadniającymi stan obaw, niewykonania zobowiązania podatkowego, odnosząc się do wszelkich argumentów popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami. Jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego stosować wezwania na podstawie art. 39 ustawy Ordynacja podatkowa. 3. Dokumentowanie pozyskiwanych informacji w zakresie badania występowania przesłanek do zabezpieczenia. 4. Podejmowanie czynności mających na celu dokonanie zabezpieczenia (w tym sporządzenie wniosku o dokonanie zabezpieczenia) niezwłocznie po stwierdzeniu wystąpienia przesłanek w przedmiotowym zakresie. 5. Podejmowanie działań zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku długotrwałych postępowań podatkowych, w celu zagwarantowania możliwości dochodzenia należności podatkowych w drodze egzekucji administracyjnej w przyszłości. 6. Przy analizowaniu przesłanek wnioskowania o nadanie decyzji nieostatecznej instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności, nie ograniczać kryteriów do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.
---	---

- | | |
|--|---|
| | <ol style="list-style-type: none">7. Wprowadzanie dokumentów do systemu Biblioteka Akt w myśl obowiązującej w Urzędzie Procedury „Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych” zgodnie, z którą jako czynności podejmowane przez komórki wnioskujące wskazano m. in. rejestrację sprawy w BA.8. Podpisywanie klauzuli o przyjęciu zarządzenia zabezpieczenia do wykonania przez pracowników posiadających stosowne upoważnienia. |
|--|---|

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 2019 12 03

wz. Dyrektora
Izby Administracji Skarbowej
w Gdańsku
B. Kowalska
Barbara Kowalska
ZASTĘPCA DYREKTORA

.....
podpis kierownika jednostki kontrolującej

Obszar oznaczony kolorem identyfikuje zakres wyłączenia jawności, o którym mowa w art. 8 ustawy o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1764 j.t.).

W zaczernionych fragmentach dokonano wyłączenia jawności w zakresie tajemnicy skarbowej na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1764 j.t.).

Wyłączenia jawności dokonały:

Izabela Malik – Starszy Inspektor ds. ochrony informacji niejawnych i tajemnicy skarbowej;

Mirosława Drąg – Starszy Specjalista ds. ochrony informacji niejawnych i tajemnicy skarbowej, Kierownik Kancelarii Tajnej.

