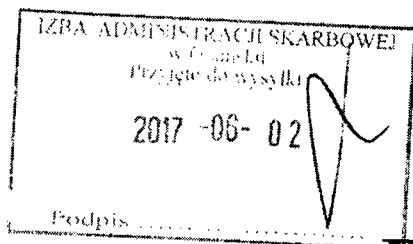




**DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI
SKARBOWEJ
W GDAŃSKU**

2201-IWW-1.0921.39.2017

UNP: 2201-17-056190



WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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



Skarbowa

• Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli	Wydawanie decyzji pod koniec okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub po tym okresie.
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdyni ul. Władysława IV 2/4 81-353 Gdynia
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pani Wioleta Gawlińska Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni (zwana dalej Naczelnikiem) pełniąca funkcję Naczelnika od dnia 25.09.2015 r.
Kontrolerzy:	Kinga Marianowska – starszy komisarz skarbowy– koordynator kontroli Wioleta Kaczmarek – starszy komisarz skarbowy Anna Gontarz – starszy inspektor działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku nr 2201-IWW-1.0921.39.2017
Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych	rozpoczęcie czynności kontrolnych 30.03.2017 r. zakończenie czynności kontrolnych 24.04.2017 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	Pozycja nr 3/2017
Okres objęty kontrolą	Postępowanie organu podatkowego w 2016 roku wobec zaległości podatkowych przedawniających się 31.12.2016 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Zakres badania obejmuje następujące zagadnienia kontroli: 1. Organizacja pracy w zakresie monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia. 2. Działania urzędu skarbowego skutkujące powstaniem zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem – na etapie kontroli podatkowej. 3. Działania urzędu skarbowego skutkujące powstaniem zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem – na etapie postępowań podatkowych.

• Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	<i>Działania kierowanego przez Naczelnika - Urzędu Skarbowego w badanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami.</i>
Uzasadnienie oceny ogólnej	W okresie objętym kontrolą, Urząd stosował instytucję zawieszenia terminu biegu przedawnienia poprzez wszczynanie postępowań o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe zawiadamiając podatnika zgodnie z art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stosowano również przerwanie biegu terminu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa). Szczegółowe uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi i oceny częściowe dotyczące kontrolowanych zagadnień.

• Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Organizacja pracy w zakresie monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia.	
Stan prawny	✓ Regulamin organizacyjny Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni, stanowiący załącznik do zarządzenia nr 161/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 26.11.2015 r. ✓ Regulamin organizacyjny Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni, stanowiący załącznik do zarządzenia nr 26/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 07.04.2016 r. ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 09/2015 w sprawie zasad sporządzania i kierowania do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych i zewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 6/2016 w sprawie zasad sporządzania i kierowania do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych i zewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 1/2015 w sprawie procedur kontroli podatkowych. ✓ Procedura postępowania Nr 4/2015 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni z dnia 01.04.2015r. w sprawie wprowadzenia w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdyni procedur wszczynania postępowań podatkowych w wyniku kontroli przeprowadzonych przez pracowników Urzędu oraz prowadzenia postępowań podatkowych wszczętych na wniosek strony. ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 2/2016 w sprawie stosowania formularza "Karta przebiegu postępowania."
Opis stanu faktycznego	W oparciu o regulamin organizacyjny Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni ustalono, że realizacja kontrolowanych zadań w zakresie monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia w okresie kontrolowanym należała w szczególności do następujących komórek: ✓ Pierwszego Działu Postępowań Podatkowych (PP-1) ✓ Drugiego Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych (PP-2) ✓ Działu Kontroli Podatkowej (KP) ✓ Działu Spraw Wierzycielskich (SW) ✓ Działu Egzekucji Administracyjnej (EA) ✓ Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych (KS) Do zadań powyższych komórek w zakresie kontrolowanego tematu należało w szczególności: <u>Dział (Referat) Postępowań Podatkowych:</u> - prowadzenie postępowań podatkowych, - wnioskowanie o zabezpieczenie wykonywania zobowiązań podatkowych. <u>Dział Kontroli Podatkowej:</u> - prowadzenie kontroli podatkowej, - wnioskowanie o zabezpieczenie wykonywania zobowiązań podatkowych. <u>Dział Spraw Wierzycielskich:</u> - wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych, - orzekanie o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych oraz zarządzeń zabezpieczenia, - nadawanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, - prowadzenie postępowań w sprawach odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, - dokonywanie wpisu zastawu skarbowego oraz prowadzenie Rejestru Zastawów Skarbowych, - koordynowanie oceny i analizy ryzyka dotyczących braku wykonania zobowiązań podatkowych w wyniku ich przedawnienia.

Dział Egzekucji Administracyjnej:

- badanie prawidłowości otrzymanych tytułów wykonawczych i dopuszczalności egzekucji administracyjnej,
- prowadzenie egzekucji administracyjnej,
- zabezpieczenie należności pieniężnej.

Wieloosobowe Stanowisko Spraw Karnych Skarbowych:

- prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Bezpośredni nadzór nad pracą komórek odpowiedzialnych za ww. proces, w okresie objętym kontrolą sprawowali:

- Pierwszy Dział Postępowań Podatkowych - Pani Ewa Mieczkowska,
- Drugi Samodzielny Referat Postępowań Podatkowych – Pani Anita Okrój-Klimas (w okresie od 01.01.2016r. do dnia 15.08.2016r.) Pani Iwona Kaszubowska (w okresie od 01.09.2016r. do 31.12.2016r.),
- Dział Kontroli Podatkowej - Pani Aleksandra Pietrzak,
- Dział Spraw Wierzycielskich – Pani Barbara Fornella (w okresie od 01.01.2016r. do 15.08.2016. Pani Anita Okrój-Klimas (w okresie 16.08.2016r. do 31.12.2016r.)
- Wieloosobowe Stanowisko Spraw Karnych Skarbowych - Pani Beata Lewosz
- Dział Egzekucji Administracyjnej – Pani Magdalena Marcinowska

W roku 2016 Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdyni nie posiadał jednej wewnętrznej procedury postępowania w sprawie analizy zaległości w kontekście ich przedawnienia, która normowałaby zasady postępowania i współpracę komórek organizacyjnych Urzędu odpowiedzialnych za realizację tego procesu. W Urzędzie funkcjonowały jednak inne regulacje wewnętrzne dotyczące m.in. prowadzenia kontroli podatkowej, postępowań podatkowych czy zasad sporządzania i kierowania do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych i zewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego zawierające unormowania pozwalające na zastosowanie instytucji zapobiegających przedawnieniu zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z wyjaśnieniami Urzędu - w odniesieniu do spraw dotyczących zaległości objętych ryzykiem przedawnienia prowadzony jest stały nadzór. Pracownicy sporządzają zestawienia spraw przedawniających się ze wskazaniem etapu ich realizacji. W okresie objętym kontrolą funkcjonował zespół, który zajmował się analizowaniem takich spraw. W skład zespołu wchodził Naczelnik oraz kierownicy Działu EA i SW. Na spotkaniach zespołu omawiane były poszczególne podmioty (wytypowane wcześniej przez Dział AP). Celem spotkań była analiza dokonanych czynności wobec dłużników oraz ustalenie kolejnych działań w stosunku do podmiotów. W toku kontroli przedłożono kserokopie 4 protokołów z odbytych w roku 2016 spotkań roboczych w przedmiotowym zakresie.

Na etapie prowadzonych kontroli podatkowych w Urzędzie stosowana jest procedura postępowania nr 1/2015 z dnia 1 kwietnia 2015r. w sprawie procedur kontroli podatkowych, zgodnie z którą w trakcie kontroli w przypadkach uzasadnionych treścią art.33 Ordynacji podatkowej kontrolujący wnioskują do Działu Spraw Wierzycielskich o wydanie decyzji zabezpieczającej.

Natomiast na etapie prowadzonych postępowań podatkowych w odniesieniu do zaległości objętych ryzykiem przedawnienia w okresie kontrolowanym obowiązywała procedura postępowania nr 4/2015, która reguluje m.in. procedury wszczynania postępowań podatkowych w wyniku kontroli. W §8 przedmiotowej procedury wskazano, że kierownik komórki wymiarowej konsultuje z koordynatorem i pracownikiem sposób załatwienia sprawy oraz konieczność podjęcia kroków zmierzających do zapobieżenia przedawnieniu zobowiązań podatkowych (konieczność wnioskowania do komórki wierzycielskiej o przeprowadzenie analizy przesłanek do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, przekazanie do komórki karno-skarbowej wniosku karnego). Dodatkowo procedurą wewnętrzną nr 2/2016 wprowadzono do stosowania formularz „Karta

przebiegu postępowania,” który zawiera wykaz podstawowych czynności technicznych, które pracownik musi wykonać w trakcie postępowania podatkowego, co ma zapewnić czuwanie również samego pracownika prowadzącego postępowanie podatkowe nad podjęciem odpowiednich kroków w celu zapobiegania przedawnieniu zobowiązań.

Ponadto w zakresie obowiązków każdego pracownika prowadzącego postępowanie podatkowe wskazano obowiązek sporządzania wniosków w sprawie wydania decyzji zabezpieczających oraz zbadania zasadności nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdyni w 2016r. obowiązywały również wewnętrzne procedury postępowania nr 09/2015 oraz nr 6/2016 w sprawie zasad sporządzania i kierowania do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych i zewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. W powyższych procedurach w stosunku do zaległości objętych ryzykiem przedawnienia przyjęto odmienne standardy działania niż w przypadku zaległości nieobjętych takim ryzykiem, gdzie w §7 pkt 7 wskazano, iż w każdym przypadku zawiadomienie należy sporządzać w terminie umożliwiającym wszczęcie postępowania karnego skarbowego przed ustaniem karalności czynu zabronionego, jednakże nie później niż 4 miesiące do upływu terminu przedawnienia karalności czynu zabronionego. Po uzyskaniu informacji z Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych o wszczęciu postępowania karnego skarbowego w Bibliotece Akt zakładana jest sprawa dotycząca zawiadomienia Podatnika na podstawie art. 70c Ordynacji podatkowej i niezwłocznie wysyłane jest pismo zawiadamiające podatnika o zawieszeniu terminu biegu przedawnienia.

Ponadto w stosunku do zaległości objętych ryzykiem przedawnienia jeszcze przed wydaniem decyzji kierowane są do komórki Spraw Wierzycielskich wnioski o dokonanie analizy w zakresie istnienia przesłanek do nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Komórka Wierzycielska w ramach współpracy z komórkami Urzędu w zakresie spraw wierzycielskich dot. orzekania o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych, nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, wstrzymania wykonania decyzji orzeka również o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe.

Przy orzekaniu o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich Dział Spraw Wierzycielskich rozpatruje wnioski własne po umorzeniu postępowania egzekucyjnego przez Dział Egzekucji Administracyjnej oraz wnioski obcych organów podatkowych.

Funkcjonowanie przyjętych w Urzędzie zasad postępowania z zaległościami zagrożonymi przedawnieniem potwierdzają ustalenia przeprowadzonej kontroli. W okresie objętym kontrolą, Urząd stosował instytucję zawieszenia terminu biegu przedawnienia poprzez wszczynanie postępowań o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe zawiadamiając podatnika zgodnie z art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Stosowano również przerwanie biegu terminu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa).

Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdyni w zakresie objętym kontrolą przeprowadził kontrolę funkcjonalną dot. zaległości przedawniających się wobec spółek w roku 2016 i 2017. Kontrola funkcjonalna miała na celu ustalenie czy w aplikacji Biblioteka Akt zostały założone wszystkie sprawy dot. orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, gdzie zbliża się koniec 5-letniego terminu na wydanie decyzji. W toku kontroli nie stwierdzono przypadków nie założenia sprawy w BA, dla których termin do wydania decyzji mija 31.12.2016r.

Kontrolowany złożył następujące oświadczenia:

- Pani Aleksandra Pietrzak – Zastępca Naczelnika Urzędu
- Pani Anita Okrój-Klimas –Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich
- Pani Ewa Mieczkowska – Kierownik Działu podatków dochodowych i od towarów i usług

	oraz do spraw majątkowych i sektorowych SPV-1 Dowód: akta kontroli str. 40-95
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.
Ocena cząstkowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie.</i>

2. Działania urzędu skarbowego skutkujące powstaniem zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem – na etapie kontroli podatkowej.

Stan prawny	✓ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2015 r., poz. 613) ✓ ustawa z dnia 17 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 267) ✓ ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. 2012 r., poz. 1015 z późn. zm.) ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 09/2015 w sprawie zasad sporządzania i kierowania do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych i zewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 6/2016 w sprawie zasad sporządzania i kierowania do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych i zewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 1/2015 w sprawie procedur kontroli podatkowych.
Opis stanu faktycznego	Istotnym dla skuteczności wyegzekwowania zobowiązania podatkowego jest przeprowadzenie sprawnej kontroli podatkowej obejmującej okresy rozliczeniowe, dla których możliwe jest przeprowadzenie ewentualnego postępowania podatkowego i postępowania odwoławczego, a następnie egzekucji administracyjnej. W toku kontroli sprawdzaniem objęto kontrole przeprowadzone w 2016 r. w odniesieniu do okresów rozliczeniowych przedawniających się z upływem tego roku i oceniono działania urzędu w zakresie zasadności wszczęcia i prowadzenia tych kontroli. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni w 2016 r. przeprowadził 50 kontroli podatkowych (w tym 10 kontroli doraźnych), które obejmowały 157 okresów rozliczeniowych. Wśród tych kontroli - 3 postępowania kontrolne (6825, 6826 i 6858) zakresem obejmowały 12 okresów rozliczeniowych z terminem przedawnienia 31.12.2016 r. Udział procentowy okresów rozliczeniowych, w których termin przedawnienia przypadał na dzień 31.12.2016 r. do ogólnej liczby skontrolowanych w roku 2016 okresów rozliczeniowych wyniósł 7,6%. Nie stwierdzono kontroli z ustalonym uszczupleniem, dla których nie byłoby możliwości przeprowadzenia postępowania podatkowego z uwagi na upływ terminu przedawnienia oraz dla których nie złożono przed upływem terminu przedawnienia korekty deklaracji. W wyniku kontroli wymienionych 3 postępowań stwierdzono, że: • przeprowadzenie kontroli było uzasadnione – w 1 przypadku (postępowanie nr 6858) wszczęcie kontroli związane było ze złożeniem przez podatnika korekt deklaracji VAT-7 za okresy m.in. od lutego 2011r. do listopada 2011r. wraz z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty/dokonanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. W związku z faktem, że złożone wnioski dotyczyły również okresów przedawniających się, czynności kontrolne, z uwagi na pilny charakter, nie zostały ujęte w planie kontroli (zgodnie z §8

	Procedury postępowania nr 1/2015 – kontrole mogą być prowadzone w oparciu o wnioski nie ujęte w planie kontroli na dany okres, jeśli zachodzi potrzeba przeprowadzenia kontroli podatkowej bezzwłocznie). Natomiast postępowania kontrolne nr 6825 i 6826 były kontrolami planowymi -zostały ujęte w planie kontroli za III kwartał 2015 (kontrole zainicjowane wskazaniem wewnętrznym – analiza komórki AP). • czas trwania kontroli mieścił się w przedziale od 43 dni do 100 dni, przy czym w przypadku najdłuższego postępowania (6826) na łączny czas kontroli wpływ miały utrudnienia związane z doręczeniem protokołu kontroli. • materiały pokontrolne zostały przekazane do komórki wymiarowej z uwzględnieniem przepisów art. 165b ustawy Ordynacja podatkowa. • w trakcie kontroli nie zastosowano instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, o której mowa w art. 33 Ordynacji podatkowej ani instytucji skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia. Stosownie do §12.1 Procedury postępowania nr 1/2015 – w trakcie kontroli, w przypadkach uzasadnionych treścią art.33 Ordynacji podatkowej, kontrolujący wnioskuje do Działu Spraw Wierzycielskich (SW)o wydanie decyzji zabezpieczającej. Wniosek akceptuje Kierownik Działu Kontroli Podatkowej oraz Pierwszy Zastępca Naczelnika (ZN1)lub osoby ich zastępujące. Z uwagi na ustalone w toku kontroli nr 6825 i 6826 uszczuplenia, których termin przedawnienia upływał z końcem 2016r.(ustalenie dot. postępowania nr 6858 nie było związane z zaległością podatkową),zgodnie z wyjaśnieniami Zastępcy Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni –Pani Aleksandry Pietrzak z dnia 06.04.2017r.” odbyło się szereg spotkań roboczych kontrolujących z kierownikiem działu KP, Zastępcą Naczelnika oraz/lub pracownikami PP-2, z którymi na bieżąco omawiano problemy napotkane w trakcie kontroli w celu ich rozwiązania. Na w/w spotkaniach ponadto zakreślano kontrolującym terminy do realizacji konkretnych czynności. W trakcie kontroli rozważano skierowanie wniosków do działu SW o dokonanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, jednakże po przeprowadzonej analizie przez kontrolujące, z uwagi na brak przesłanek wynikających z art. 33 OP, odstąpiono od przekazania wniosku.” Na potwierdzenie powyższych wyjaśnień przedłożono kserokopie notatek dot. wniosków o zabezpieczenie. W odniesieniu do okresów rozliczeniowych objętych postępowaniami kontrolnymi nr 6825 i 6826, przedawniających się z upływem 2016 roku zastosowano instytucje skutkujące zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania po wydaniu decyzji wymiarowej poprzez wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Kontrolowany złożył następujące oświadczenia: • Pani Aleksandra Pietrzak – Zastępca Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni Dowód: akta kontroli str. 81-95
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.
Ocena cząstkowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie.</i>

3. Działania urzędu skarbowego skutkujące powstaniem zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem – na etapie postępowań podatkowych.

Stan prawny	✓ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz.U. z 2015 r., poz. 613) ✓ ustawa z dnia 17 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2013r., poz. 267) ✓ ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2012 r., poz. 1015 z późn. zm.) ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 09/2015 w sprawie zasad sporządzania i kierowania do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych i zewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 6/2016 w sprawie zasad sporządzania i kierowania do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych i zewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. ✓ Procedura postępowania Nr 4/2015 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni z dnia 01.04.2015r. w sprawie wprowadzenia w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gd procedur wszczynania postępowań podatkowych w wyniku kontroli przeprowadzonych przez pracowników Urzędu oraz prowadzenia postępowań podatkowych wszczętych na wniosek strony. ✓ Wewnętrzna procedura postępowania nr 2/2016 w sprawie stosowania formularza “Karta przebiegu postępowania.”
Opis stanu faktycznego	Przeprowadzenie sprawnego postępowania podatkowego i jego zakończenie w terminie umożliwiającym przeprowadzenie postępowania odwoławczego i egzekucji administracyjnej jest podstawą skutecznego wyegzekwowania zobowiązania podatkowego. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni w 2016 r. wydał łącznie 86 decyzji wymiarowych (dot. 303 okresów rozliczeniowych). W 37 z tych decyzji (dot. 101 okresów rozliczeniowych) okres przedawnienia przypadał na dzień 31.12.2016 r. W powyższych danych nie ujęto decyzji wydanych na płatników, na następców prawnych, decyzji odsetkowych, dot. karty podatkowej, działów specjalnych produkcji rolnej. Udział procentowy wskazanych decyzji, w których okres przedawnienia przypadał na dzień 31.12.2016 r. do ogólnej liczby decyzji wymiarowych w tym czasie wyniósł 43,02% (33,33 % okresów rozliczeniowych). Ponadto w badanym okresie wydano 36 decyzji umarzających postępowanie podatkowe dotyczących 77 okresów rozliczeniowych. Z tych 36 decyzji - 12 decyzji obejmowało 24 okresy rozliczeniowe przedawniające się z dniem 31.12.2016r. Żadna z decyzji umarzających postępowanie podatkowe nie była wydana z uwagi na przedawnienie. Z kolei w zakresie orzeczeń o odpowiedzialności osób trzecich, w 2016 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni wydał 52 decyzje dotyczące 36 dłużników. W 38 z tych decyzji (dot. 30 dłużników) termin do wydania decyzji, świetle art. 118 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa upływał 31.12.2016 r. W okresie kontrolowanym nie wydano decyzji umarzających postępowanie podatkowe. W celu oceny podejmowanych przez Naczelnika Urzędu działań pod kątem ich dynamiki, stosowania instrumentów skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia, a także działań zabezpieczających wykonanie zobowiązań podatkowych do kontroli wytypowano 30 spraw, z czego: ➤ 22 sprawy, w których decyzje wymiarowe zostały wydane w 2016 r. za okresy rozliczeniowe, których termin przedawnienia upływał 31.12.2016 r. , w tym:

- ✓ 16 spraw dotyczących postępowań w zakresie podatku PIT, PPR, CIT
- ✓ 6 spraw dotyczących postępowań w zakresie podatku VAT.

➤ 8 spraw, w których decyzje wydane w 2016 r. dotyczyły orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich za okresy rozliczeniowe 2010 i 2011 r.

W zakresie kontrolowanych spraw stwierdzono, co następuje:

Podatek dochodowy – wszczynanie postępowań podatkowych w podatku dochodowym w 11 na 16 kontrolowanych spraw było efektem przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie sprzedaży nieruchomości, a w 5 przypadkach postępowania wszczęto z uwagi na prowadzenie kontroli podatkowych.

W 6 przypadkach postępowania były wszczynane w roku, w upływie którego przypadał termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W 14 sprawach w decyzjach określono zobowiązanie podatkowe, w 1 sprawie określono wysokość dochodu, a w 1 sprawie wysokość straty.

Na 14 spraw, w których określono zobowiązanie podatkowe w 8 sprawach zastosowano instytucję zawieszenia terminu biegu przedawnienia poprzez skuteczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego, bądź instytucję przerwania biegu przedawnienia poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony.

W powołanych 14 sprawach:

- ✓ w 7 przypadkach wszczęto dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe i zawiadomiono podatnika bądź pełnomocnika zgodnie z art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- ✓ w 1 sprawie wszczęto dochodzenie w sprawie o przestępstwo skarbowe, zawiadomiono podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – nie zawiadomiono jednak pełnomocnika (w sprawie tej jednak doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia z uwagi na zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, ponadto na decyzję dotyczącą tego zobowiązania wniesiono skargę do WSA),
- ✓ w 6 sprawach zastosowano środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony,
- ✓ w 1 sprawie wystawiono tytuł wykonawczy, który został przekazany do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sopocie przy piśmie z dnia 11.08.2016 r. (do Urzędu w Sopocie przekazywano również informacje zebrane na temat majątku zobowiązanego celem przeprowadzenia skutecznej egzekucji). Pismem z dnia 28.03.2017 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni zwrócił się z prośbą o informacje w zakresie przebiegu postępowania egzekucyjnego – do dnia zakończenia kontroli brak odpowiedzi (w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania został zawieszony),
- ✓ w 1 sprawie [REDAKTOWANE] nie zastosowano instytucji zawieszenia terminu biegu przedawnienia ani przerwania biegu przedawnienia – w sprawie tej nastąpiło przedawnienie karalności przedmiotowego czynu zabronionego (wykroczenia), więc odstąpiono od sporządzenia wniosku o ukaranie sprawcy. Nie przeprowadzono również skutecznej egzekucji z uwagi na fakt, iż: uzyskano informację, że bank nie prowadzi rachunku na rzecz podmiotu, spółka nie prowadziła działalności pod wcześniej wskazanym adresem, spółka wpisana jest w KRS z siedzibą w Gdyni, bez dokładnego adresu. Zobowiązanie w kwocie 2.460 zł przedawniło się 31.12.2016 r.,
- ✓ w 2 sprawach (NIP [REDAKTOWANE] i NIP [REDAKTOWANE]) nie zastosowano instytucji zawieszenia

terminu biegu przedawnienia ani przerwania biegu przedawnienia – w sprawach tych nastąpiło przedawnienie karalności przedmiotowego czynu zabronionego (wykroczenia), więc odstąpiono od sporządzenia wniosku o ukaranie sprawcy. W sprawach tych zobowiązania wygasły przez zapłatę,

- ✓ w 4 przypadkach, gdy złożono w terminie odwołanie od decyzji, Naczelnik Urzędu wydał postanowienie, w którym zastosowano instytucję nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, o której mowa w art. 239a i art. 239b Ordynacji podatkowej.

W odniesieniu do powyższych spraw w 4 przypadkach (w 2 na etapie kontroli podatkowej, w 1 przed wszczęciem postępowania podatkowego i w 1 w trakcie postępowania podatkowego) analizowano przesłanki pod kątem wydania decyzji zabezpieczającej w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej, w efekcie czego w:

- ✓ 1 sprawie wydano decyzję zabezpieczającą,
- ✓ 1 sprawie z uwagi na końcowy etap postępowania podatkowego i problemy z doręczeniem decyzji z uwagi na częste zmiany pełnomocników przez podatnika odstąpiono od wydania decyzji w zakresie zabezpieczenia,
- ✓ 2 sprawach stwierdzono brak przesłanek do wydania takiej decyzji.

Podatek od towarów i usług - wszczynanie postępowań podatkowych w podatku od towarów i usług w 4 na 6 kontrolowanych spraw było efektem przeprowadzonych kontroli podatkowych, a w 2 przypadkach postępowania wszczęto w wyniku otrzymanych informacji z innych urzędów.

W 2 przypadkach postępowania były wszczynane w roku, z upływem którego przypadał termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Postępowania te były wszczęte bez zbędnej zwłoki od otrzymania informacji z innych urzędów. W 2 sprawach postępowania wszczęto w roku 2015, a w pozostałych 2 w roku 2012 i 2013.

W 1 sprawie w decyzji określono zobowiązania podatkowe, w 3 sprawach w decyzji określono zobowiązania podatkowe oraz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, a w 2 sprawach określono zobowiązania podatkowe oraz podatek do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy o VAT.

W 5 kontrolowanych sprawach wszczęto postępowanie karnoskarbowe, bądź zastosowano środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony, w 1 sprawie brak było zarówno wszczęcia postępowania karnoskarbowego, jak i nie zastosowano środka egzekucyjnego.

W badanych 6 sprawach:

- ✓ w 3 sprawach wszczęto dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe i zawiadomiono podatnika zgodnie z art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w sprawach tych postępowania dotyczyły tożsamych okresów rozliczeniowych, których dotyczyły wydane decyzje w podatku od towarów i usług,
- ✓ w 1 sprawie nie wszczęto postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe za okres, w którym decyzją określono kwotę zobowiązania w wysokości 0 zł oraz działając w trybie art. 108 ust. 1 ustawy VAT kwotę do zapłaty.
Odnosnie w/w okresu rozliczeniowego zastosowano jednak środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony,

Ze złożonych przez Urząd wyjaśnień wynika, iż podatek do zapłaty określony decyzją w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w wysokości 3.900,00 zł wynikał z faktur VAT

wstawionych przez podatnika w miesiącu styczniu 2011 roku. Czyn zabroniony polegający na wystawieniu nierzetelnej faktury popełniony został w styczniu 2011 roku, a w wyniku niezapłacenia podatku wykazanego w tej fakturze czyn ten spowodował uszczuplenie podatku. Kwota tego uszczuplenia stanowi wykroczenie – tym samym karalność tego czynu przedawniła się po 1 roku, zatem wnioskiem o ukaranie sporządzonym w 2016 roku nie objęto tego okresu.

- ✓ w 2 sprawach nie wszczęto postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe za okresy, w których decyzjami w przedmiocie podatku od towarów i usług określono kwoty różnicy podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Ze złożonych przez Urząd wyjaśnień dotyczących braku wszczęcia postępowania karnoskarbowego, a tym samym niezastosowania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w stosunku do okresów rozliczeniowych, gdzie decyzjami określano kwoty różnicy podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynika, że w tych przypadkach brak było podstaw do wszczęcia takiego postępowania z uwagi na brak uszczuplenia należności publicznoprawnej, tj. niewypełnienie znamion czynu zabronionego.

Odnosząc się do powyższych wyjaśnień stwierdzić należy, że instytucja przedawnienia uregulowana w art. 70 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatku od towarów i usług obejmuje nie tylko zobowiązanie podatkowe w tym podatku, ale także każdy ze sposobów w jaki za dany okres rozliczeniowy zakończy się wyliczenie tego podatku, w tym kwoty do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. *vide wyrok Sygn akt I FSK 437/12, Sygn akt I FSK 1312/12, I FSK 2017/13/* Skoro więc w rozliczeniu podatku VAT przedawnia się również kwota do przeniesienia to pojęcia „zobowiązania”, nie można ograniczać tylko do definicji zobowiązania podatkowego określonego w art. 5 ustawy Ordynacja podatkowa i w kontekście przestępstwa (wykroczenia skarbowego) rozumieć „niewykonanie tego zobowiązania” wyłącznie jako brak jego zapłaty powodujący uszczuplenie należności podatkowych. W sytuacji określenia decyzją kwoty różnicy podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wystarczające jest zatem już samo wystąpienia przesłanki narażenia na uszczuplenie należności podatkowych, jako konsekwencji czynów zabronionych o znamionach przestępstwa/wykroczenia skarbowego. Nie jest wymagane bezwzględnie aby przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, co do którego istnieje podejrzenie jego popełnienia, bezpośrednio polegało na niewykonaniu zobowiązania. Wystarczające jest aby dane przestępstwo/wykroczenie skarbowe miało jedynie związek z niewykonaniem zobowiązania, a więc niejako towarzyszyło temu zobowiązaniu, w tym rozliczeniu w postaci kwoty do przeniesienia. Stąd w ocenie kontrolujących Urząd winien wszczynać postępowanie karnoskarbowe również w odniesieniu do okresów rozliczeniowych, w których decyzjami określane są nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Mając bowiem na uwadze zastosowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa, należy również wziąć pod uwagę, że warunek skutkujący zawieszeniem biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe jest spełniony jeżeli podejrzenie popełnienia takiego przestępstwa lub wykroczenia ma co najmniej związek z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, także w odniesieniu do kwoty różnicy podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

- ✓ w 4 sprawach zastosowano środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony,
- ✓ w 3 sprawach po wydanych decyzjach złożono w terminie odwołania, w 1 z tych spraw Naczelnik Urzędu wydał postanowienie, w którym zastosowano instytucję nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, o której mowa w art. 239a i art. 239b Ordynacji podatkowej, w 1 z tych spraw wnioskowano do Działu Spraw Wierzyielskich o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności, lecz odstąpiono od nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji z uwagi na brak przesłanek, w 1 sprawie (w zakresie badanych okresów) brak było podstaw do zastosowania instytucji nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, gdyż decyzją określono kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

- ✓ W 6 kontrolowanych sprawach nie wydano decyzji zabezpieczających w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej, z czego w 1 sprawie Dział Kontroli Podatkowej wnioskował do Działu Spraw Wierzycielskich o wydanie decyzji zabezpieczającej, jednakże odstąpiono od jej wydania. W 2 sprawach na etapie prowadzonych postępowań podatkowych sporządzono analizy dotyczące zasadności wnioskowania do Działu Spraw Wierzycielskich o wydanie decyzji zabezpieczających i odstąpiono od takich wniosków. W 4 sprawach na etapie prowadzonych postępowań podatkowych brak było w aktach analiz wystąpienia przesłanek do zabezpieczenia na etapie postępowania podatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa.

Ze złożonych wyjaśnień w powyższym zakresie wynika, iż przed wszczęciem lub w trakcie prowadzonych postępowań pracownicy podejmowali czynności mające na celu ustalenie innych zaległości podatkowych podatników oraz posiadanych przez nich majątków i nie stwierdzono istnienia przesłanek do wydania decyzji w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej.

Orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich

We wszystkich 8 kontrolowanych sprawach postępowanie podatkowe w zakresie orzeczenia odpowiedzialności zostało wszczęte w 2016 r.

W 8 kontrolowanych sprawach:

- ✓ W 6 przypadkach postępowanie zostało wszczęte w efekcie umorzenia postępowania egzekucyjnego, w 1 przypadku postępowanie wszczęto na wniosek Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego, a w 1 przypadku brak było możliwości prowadzenia egzekucji wobec rozwiązanej spółki,
 - ✓ w 4 kontrolowanych sprawach wnioskowano o orzeczenie o odpowiedzialności w roku 2014, w 2 sprawach w roku 2015 i w 2 sprawach w roku 2016,
 - ✓ w 3 sprawach Naczelnik kontrolowanego Urzędu postanowieniami umorzył postępowanie egzekucyjne w 2014 r., które następnie zostały skierowane wraz z wnioskami o orzeczenie odpowiedzialności w 2014 r., natomiast wszczęcie postępowań i wydanie decyzji orzekających o odpowiedzialności osób trzecich nastąpiło dopiero w 2016 r.
- W 1 z tych spraw (NIP: [REDAKTOWANE]) wnioskowano o orzeczenie odpowiedzialności 31.07.2014 r., przed wszczęciem postępowania podatkowego gromadzono materiał w zakresie ustalenia przesłanek do orzeczenia odpowiedzialności - wpływ ostatniego pisma w sprawie 20.10.2014 r., wszczęcie postępowania nastąpiło postanowieniem z dnia 07.06.2016 r. W sprawie tej termin przedawnienia zobowiązania na podmiocie głównym nie został przerwany ani zawieszony, więc zobowiązanie przedawniło się 31.12.2016 r. i w konsekwencji zostało odpisane (12/2010 – 220,30 zł; 6/2011 – 1.614 zł; 8/2011 – 6.773 zł).

Ze złożonych wyjaśnień dot. wszczynania postępowań w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich wynika, iż przy wszczynaniu postępowań podatkowych w zakresie orzekania odpowiedzialności na osoby trzecie brane są pod uwagę dwa kryteria: data przedawnienia do wydania decyzji z art. 118 ustawy Ordynacja podatkowa i kwota zaległości podatkowej. Ponadto wskazano brak kadry i brak doświadczenia nowych pracowników w temacie prowadzenia postępowań o orzekaniu odpowiedzialności na osoby trzecie.

Odnosząc się do powyższych wyjaśnień, wskazać jednak należy, iż w sytuacji, gdy prawo do wydania decyzji z uwagi na art. 118 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa jest ograniczone czasem, Urząd w miarę możliwości przy uwzględnieniu realizacji bieżących spraw oraz kryteriów w zakresie wszczynania postępowań podatkowych wobec osób trzecich winien wcześniej podejmować czynności mające na celu ich wszczęcie.

	Kontrolowany złożył następujące oświadczenia: • Pani Anita Okrój-Klimas – kierownik Działu Spraw Wierzycielskich • Pani Ewa Mieczkowska – kierownik Działu podatków dochodowych i od towarów i usług oraz do spraw majątkowych i sektorowych • Pani Joanna Chyła – p.o. kierownika Referatu podatków dochodowych i podatku od towarów i usług Dowód: akta kontroli str. 115-116,123-135,142,163-168
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono: ✓ w 2 sprawach nie wszczęto postępowania karnoskarbowego w odniesieniu do okresów rozliczeniowych, w których decyzjami w przedmiocie podatku od towarów i usług określono kwotę różnicy podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, powyższe wywołało brak skutków określonych w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ✓ 4 przypadki nie wszczęcia postępowań podatkowych bez zbędnej zwłoki po zgromadzeniu całości materiału w zakresie ustalenia przesłanek wymienionych w art. 116 Ordynacji podatkowej, w sytuacji, gdy prawo do wydania decyzji w zakresie orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich z uwagi na art. 118 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa ograniczone jest do 5 lat (licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa).
Ocena częstkowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.</i>

Zalecenia

Zalecenia/ Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku poleca: 1. Wszczywanie postępowań karnoskarbowych także w odniesieniu do okresów rozliczeniowych, gdzie decyzjami w przedmiocie podatku od towarów i usług określone są kwoty różnicy podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. 2. Z uwagi, iż prawo do wydania decyzji w zakresie orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich ograniczone jest terminem określonym w art. 118 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, wszczywanie postępowań w sprawie orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich w terminie umożliwiającym wydanie decyzji. 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 2017-06-01

DYREKTOR
Izby Administracji Skarbowej
w Gdańsku
Tomasz Staboszowski

.....
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 zaznaczonych 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 dokonała:

Katarzyna Konert – Kierownik Kancelarii Tajnej.