



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W SZCZECINIE**

Szczecin, 27 maja 2025 roku



UNP: 3201-25-086957

Sprawa: kontrola w urzędzie
Znak sprawy: 3201-IWW.0921.2.2025.46
Kontakt: ias.szczecin@mf.gov.pl

Wystąpienie pokontrolne

Jednostka kontrolowana

Urząd Skarbowy w Gryfinie z siedzibą przy ul. Szczecińskiej 24, 74-100 Gryfino.

Kierownik jednostki kontrolowanej

Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w Gryfinie jest Pan Stefan Ragan.

Zakres kontroli

Realizacja przez organ podatkowy zadań w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku postępowania podatkowego.

Okres objęty kontrolą

01.01.2023 r. – 31.12.2024 r.

Termin przeprowadzenia czynności kontrolnych

3.03.2025 r. – 4.04.2025 r.

Kontrolę przeprowadzili

starszy ekspert Służby Celno-Skarbowej,
starszy ekspert Służby Celno-Skarbowej.

Ocena skontrolowanej działalności

Ocena pozytywna z uchybieniami

Kontrolę odnotowano w książce kontroli urzędu pod poz. nr 1/2025.

Kontrolą objęliśmy i poddaliśmy ocenie dwa obszary:

- Przestrzeganie procedury postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku prowadzonych postępowań podatkowych.
- Nadzór Naczelnika Urzędu nad przestrzeganiem procedury postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku prowadzonych postępowań podatkowych, w tym kontrole funkcjonalne oraz dokonywanie analizy wyników pracy komórek organizacyjnych, o której mowa w § 18 Wytycznych DIAS.

I. Ustalenia stanu faktycznego

1. Ustalenia w zakresie przestrzegania procedury postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku prowadzonych postępowań podatkowych.

Kontrolą objęliśmy przestrzeganie „Wytycznych w sprawie trybu postępowania w zakresie zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych, w toku kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych” (dalej: Wytyczne DIAS), stanowiących załącznik do zarządzenia nr Dyrektora IAS w Szczecinie z 7 września 2021 roku.

Z informacji uzyskanych od Naczelnika Urzędu w piśmie z 14 marca 2025 r.¹ wynika, że w Urzędzie nie wprowadzono dodatkowych regulacji w zakresie zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych. Pracownicy realizują zadania w kontrolowanym obszarze na podstawie Wytycznych DIAS.

Naczelnik Urzędu poinformował również, że:

- ✓ nie dostrzegamy problemów ze stosowaniem procedur zawartych w Wytycznych, a pracownicy prowadzący postępowania podatkowe prawidłowo realizują Wytyczne (...). Na każdym etapie postępowania podatkowego, podejmują działania, na podstawie przepisów art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej, tj.: analizują przesłanki dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika, w celu wykonania zobowiązania podatkowego. Na bieżąco sprawdzają zaległości, postępowania egzekucyjne, monitorują sytuację finansowo-majątkową (składane zeznania, deklaracje, inne dokumenty, czynności majątkowe w CRCM, pliki JPK, wpłaty zaliczek, inne). Wyniki prowadzonych czynności dokumentują w postaci wydruków z aplikacji, notatek, zapisów na Karcie oceny działań zabezpieczających.
- ✓ w kontrolowanym okresie zakończono łącznie 45 postępowań podatkowych, w tym: w 2023 roku - 17 postępowań podatkowych, w 2024 roku – 28 (nie dotyczy postępowań w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych, zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej, kar pieniężnych, o zakresie odpowiedzialności spadkobierców).
- ✓ wydano jedną decyzję zabezpieczającą, z dnia 26 maja 2023 roku, znak: 3207-
i.1. Dokonano zabezpieczenia na majątku podatnika w trybie egzekucyjnym.

¹ znak, 3207-

Kontrolą objęliśmy postępowania podatkowe zakończone w okresie 2023-2024, w których nie było wniosku o zabezpieczenie wykonania zobowiązania. Na podstawie informacji dotyczących zabezpieczeń dokonanych w toku kontroli podatkowej i postępowania podatkowego przekazywanych do Izby po zakończeniu kwartału na podstawie § 21 Wytycznych DIAS, do kontroli wytypowaliśmy 14 postępowań podatkowych.

Ustaliliśmy, że spośród 14 wytypowanych postępowań, w których nie wnioskowano o dokonanie zabezpieczenia, w 6 przypadkach nie były podejmowane działania analityczne w zakresie związanym z zabezpieczeniem zobowiązania podatkowego. Nie podejmowano działań w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych ze względu na to, że postępowania prowadzone były wobec spadkobierców w sprawie orzeczenia o zakresie ich odpowiedzialności za zobowiązania przedsiębiorstwa w spadku lub orzeczenia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców za zobowiązania wynikające z rozliczeń spadkodawców. Do kontroli wytypowaliśmy dodatkowo 3 postępowania podatkowe. Łącznie kontrolą objęliśmy 11 postępowań podatkowych.

1.1 Przestrzeganie Wytycznych DIAS dotyczących działań podejmowanych w zakresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w wytypowanych postępowaniach podatkowych, w których nie wydano decyzji zabezpieczającej.

Celem kontroli było ustalenie, czy pracownicy prowadzący postępowania podatkowe (SPV) właściwie realizowali zadania w zakresie zabezpieczania zobowiązań podatkowych, tj. obowiązki wynikające z Wytycznych DIAS, w szczególności:

- ✓ czy każdorazowo przed wszczęciem postępowania podatkowego zebrano udokumentowane informacje o podatniku, o których mowa w § 3 ust. 2 (stan zaległości podatnika, prowadzone wobec podatnika postępowania egzekucyjne, dokonywane czynności zbywania majątku, sytuacja finansowo-majątkowa podatnika),
- ✓ czy przed wszczęciem postępowania podatkowego lub na jego wstępie pracownik prowadzący postępowanie, na podstawie zebranych informacji sporządził analizę/notatkę/informację pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu, zatwierdzoną przez kierownika komórki,
- ✓ czy w toku postępowania podatkowego pracownicy zebrali informacje, o których mowa w § 6 ust.1 Wytycznych DIAS,
- ✓ czy w przypadku braku zabezpieczenia przed wydaniem decyzji był monitorowany stan majątkowy zobowiązanego, także po wydaniu decyzji wymiarowej do czasu gdy decyzja stała się ostateczna,
- ✓ czy w przypadku braku przesłanek do zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku podatnika, pracownik pod koniec postępowania podatkowego sporządził stosowną adnotację, zatwierdzoną przez kierownika komórki (zgodnie z § 8 wytycznych DIAS),
- ✓ czy pracownicy kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowań podatkowych oraz komórek właściwych ds. wierzycielskich i komórek właściwych ds. egzekucji administracyjnej, sporządzają dla oceny realizacji zadania Karty oceny działań zabezpieczających (zgodnie ze wzorem określonym w Wytycznych DIAS),

W wyniku przeprowadzonych czynności kontrolnych dokonaliśmy następujących ustaleń.

1. Postępowanie podatkowe nr 3207-

Postępowanie zostało wszczęte po kontroli podatkowej zakończonej 4.04.2022 r.

Postępowanie zostało wszczęte postanowieniem z 5.09.2022 r., zakończone wydaniem decyzji z 7.03.2023 r. W wyniku odwołania z 22.03.2023 r. Dyrektor DIAS wydał decyzję z 22.11.2023 r. uchylającą w części decyzję Naczelnika Urzędu. Skarga kasacyjna Dyrektora DIAS z 19.06.2024 r. od wyroku WSA w Szczecinie z 24.04.2024 r. Kwota uszczuplenia 102 331 zł.

Wyniki analizy w zakresie badania przesłanek do zabezpieczenia opisano w Karcie oceny działań zabezpieczających dopiero 1.03.2023 r. Stwierdzono brak przesłanek do zabezpieczenia (znacznego majątek, brak zaległości podatkowych, dodatkowe źródło przychodu).

Dokumenty potwierdzające informacje o podatniku zostały sporządzone w trakcie postępowania w grudniu 2022 r.

Przed wszczęciem postępowania lub na jego początkowym etapie nie sporządzono pisemnej analizy pod kątem zbadania, czy istnieje obawa że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

Brak dowodów potwierdzających monitorowanie stanu majątkowego zobowiązanego po złożeniu odwołania od decyzji wymiarowej.

Z wyjaśnień udzielonych przez Naczelnika Urzędu² wynika, że:

Przedmiotem wszczęcia postępowania podatkowego było rozstrzygnięcie, czy w badanym okresie podatnik działał jako podatnik VAT (rolnik) i czy przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur związanych z nabyciem towarów i usług. W składanych deklaracjach VAT-7 podatnik deklarował nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy lub do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Na dzień wszczęcia postępowania podatkowego brak było pełnego materiału dowodowego, który jednoznacznie wskazywałby na powstanie zobowiązania podatkowego. Z zebranego materiału dowodowego w trakcie kontroli podatkowej wynikało, że podatnik dysponował znacznym majątkiem nieruchomości, ruchomym i finansowym. Podatnik prowadził gospodarstwo rolne oraz uzyskiwał dochody z pracy w Norwegii, przez co posiadany majątek oraz uzyskiwane dochody nie wymagały działań monitorujących stan majątkowy po złożeniu odwołania od decyzji.

Zgodnie z § 9 wytycznych DIAS pracownik komórki ds. postępowania podatkowego w przypadku braku zabezpieczenia w toku kontroli i przed wydaniem decyzji wymiarowej jest zobowiązany do monitorowania stanu majątkowego zobowiązanego, także po wydaniu decyzji wymiarowej do czasu gdy decyzja ta stanie się ostateczna. Biorąc pod uwagę powyższe zalecenia oraz dużą kwotę zobowiązania podatkowego należało monitorować sytuację finansowo-majątkową zobowiązanego także po wydaniu decyzji.

2. Postępowanie podatkowe nr 3207

Postępowanie wszczęte po kontroli zakończonej 15.02.2023 r.

Postępowanie zostało wszczęte postanowieniem z 15.06.2023 r., zakończone wydaniem decyzji z 29.06.2023 r. Kwota zobowiązania podatkowego 29 320 zł.

Przed wszczęciem postępowania lub na jego początkowym etapie nie sporządzono pisemnej analizy pod kątem zbadania, czy istnieje obawa że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

Dokumenty, na podstawie których zebrano informacje o zobowiązanym zostały sporządzone przed wszczęciem kontroli podatkowej lub na etapie kontroli. Przed wszczęciem i w toku postępowania sporządzono wydruk z 23.06.2023 r. z systemu e-ORUS „Karta oceny zasadności zabezpieczenia

² pismo, znak 3201-

zobowiązania podatkowego”, wydruk rejestru zastawów z 4.08.2023 r., wydruk z aplikacji CRCM. Wyniki analizy w zakresie zasadności zabezpieczenia zobowiązania podatkowego opisano w Karcie oceny działań zabezpieczających 7.08.2023 r. Stwierdzono brak przesłanek do zabezpieczenia.

3. Postępowanie podatkowe nr 3207

Postępowanie podatkowe wszczęte po kontroli podatkowej zakończonej 26.04.2023 r.

Czas trwania postępowania: 11.09.2023 r. - 31.10.2023 r. Kwota zobowiązania podatkowego 5 475 zł.

Przed wszczęciem postępowania lub na jego początkowym etapie nie sporządzono pisemnej analizy pod kątem zbadania, czy istnieje obawa że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

Wyniki analizy w zakresie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego opisano w Karcie oceny działań zabezpieczających 11.10.2023 r. Stwierdzono brak przesłanek do zabezpieczenia.

Naczelnik Urzędu poinformował³, że:

Wobec pana (...) w 2023 r. były prowadzone trzy odrębne postępowania podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług (w tym również postępowanie z poz. 2)⁴. Zakres ustalonych nieprawidłowości obejmował zarówno błędne rozliczanie sprzedaży i zakupów skutkujące powstaniem uszczuplenia podatkowego, jak i konieczność prawidłowego rozliczenia podatku VAT na korzyść podatnika. Prowadzenie trzech postępowań podatkowych w krótkich od siebie okresach i dokonane ustalenia, w naszej ocenie, nie wymagały tworzenia kolejnych papierowych wydruków do Karty oceny działań zabezpieczających. (...) Przy ocenie przesłanek do dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego nie opieramy się tylko na sporządzanych wydrukach załączanych do Karty oceny działań zabezpieczających, lecz również materiale dowodowym zawartym w aktach kontroli podatkowej i postępowania podatkowego.

4. Postępowanie podatkowe nr 3207

Postępowanie wszczęte po kontroli podatkowej zakończonej 11.07.2023 r.

Czas trwania postępowania: 25.09.2023 r. - 24.11.2023 r.

Kwota zobowiązania podatkowego 100 926 zł.

Przed wszczęciem postępowania kierownik Referatu SPV w oparciu o informacje zgromadzone w trakcie kontroli przeprowadził analizę, którą udokumentował w postaci adnotacji na dokumencie „Analiza sporządzona pod kątem zasadności zabezpieczenia na majątku podatnika w celu wykonania zobowiązania podatkowego” z 6.09.2023 r.

Kolejną analizę w zakresie badania przesłanek do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przeprowadzono i opisano w Karcie oceny działań zabezpieczających przed wydaniem decyzji 10.11.2023 r. W obu analizach stwierdzono brak przesłanek do zabezpieczenia.

Decyzji z 24.11.2023 r. określającej podatnikowi wysokość ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za okres I-V 2023 r. postanowieniem nr 3207 z 24.11.2023 r.

na podstawie przesłanki określonej w art. 239 § 1 pkt 4 nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Z informacji przekazanej przez Z-cę Naczelnika⁵ wynika, że przesłanką, która wpłynęła na

³ pismo nr 3207

⁴ przypis kontrolera

⁵ pismo nr 3207

które nie dokumentowały rzeczywistego obrotu zostały wyłączone z deklaratoryjnego rozliczenia w zakresie podatku od towarów i usług, a wynikający z nich podatek VAT został określony na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług,

- ✓ końcowe rozliczenie zobowiązania podatkowego, wynikającego z ww. decyzji jest zerowe. Deklarowana przez podatnika kwota zobowiązania podatkowego za okres od stycznia 2020 r. do marca 2021 r. została zmniejszona o kwotę 42 273 zł i jednocześnie (w tej samej kwocie) przypisana w oparciu o art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług,
- ✓ kwoty zobowiązania podatkowego wynikające ze złożonych przez podatnika deklaracji VAT-7 za okresy rozliczeniowe od stycznia 2020 r. do marca 2021 r., objęte były układem ratalnym (decyzja z 8 grudnia 2022 r., znak: 3207-) i zostały przez podatnika uregulowane.

W związku z powyższymi faktami, w opinii Z-cy Naczelnika Urzędu⁸ na dzień wszczęcia oraz w czasie trwania postępowania podatkowego nie było wskazań do badania przesłanek dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika.

Dodatkowo, w piśmie z 7.04.2025 r. Naczelnik wyjaśnił, że:

postępowanie podatkowe w zakresie określenia kwot do zapłaty w oparciu o art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług zostało wszczęte po otrzymaniu informacji i nowych dowodów nieznanych na dzień zakończenia kontroli podatkowej oraz złożenia korekt deklaracji VAT-7. Celem wszczęcia tego postępowania było jedynie wyłączenie z deklaratoryjnego rozliczenia w zakresie podatku od towarów i usług faktur, które nie dokumentowały rzeczywistego obrotu. Wobec tego, wiadomym było przed wszczęciem postępowania podatkowego jaki będzie wynik końcowy rozliczenia. W naszej ocenie nie było przesłanek do analizy pod kątem zabezpieczenia, wynikających z zarządzenia nr

Odnosząc się do udzielonych wyjaśnień należy przede wszystkim mieć na uwadze obowiązujące regulacje, zgodnie z którymi przed wszczęciem postępowania podatkowego należy zebrać informacje o podatniku i na ich podstawie zweryfikować zasadność wydania decyzji o zabezpieczeniu. Analiza w tym zakresie powinna zostać udokumentowana w postaci notatki/adnotacji zatwierdzonej przez kierującego komórką. W opinii kontrolujących adnotacja zawierająca ustalenia w zakresie zobowiązania podatkowego powinna zostać sporządzona.

7. Postępowanie podatkowe nr 3207 ;
8. Postępowanie podatkowe nr 3207 ; 3207-:

Postępowanie prowadzone było wobec osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Postępowanie zostało wszczęte na wniosek komórki SKA w związku z niezasadnym skorzystaniem z preferencyjnego rozliczenia z dzieckiem i zastosowania ulgi prorodzinnej w rozliczeniu zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2019 r. i 2020 r. Kwota zobowiązania podatkowego odpowiednio 4 078 zł i 3 459 zł.

Czas trwania postępowania: 18.04.2024 r. – 17.06.2024 r.

Analizę pod kątem zasadności dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika w celu wykonania zobowiązania podatkowego sporządzono 4.04.2024 r. przed wszczęciem postępowania (po

⁸ pismo nr 3207-5

wystawieniu postanowienia z 2.04.2024 r. o wszczęciu postępowania).

Dodatkowo pracownik prowadzący postępowanie sporządził 03.04.2024 r adnotację w Karcie oceny działań zabezpieczających., którą kierownik komórki zaakceptował 4.04.2024 r. Stwierdzono brak przesłanek do zabezpieczenia zobowiązania.

9. Postępowanie podatkowe nr 3207-, 3207

Postępowanie podatkowe zostało wszczęte po kontroli zakończonej 12.07.2023 r.

Czas trwania postępowania: 6.09.2023 r. - 23.10.2023 r. Kwota zobowiązania podatkowego 22 672 zł. Przed wszczęciem postępowania lub na jego początkowym etapie nie sporządzono pisemnej analizy pod kątem zbadania, czy istnieje obawa że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Analizę w Karcie oceny działań zabezpieczających w zakresie działań zabezpieczających przez pracownika prowadzącego postępowanie sporządzono po 20 dniach od wszczęcia postępowania 26.09.2023 r.

W adnotacji stwierdzono, że sytuacja finansowo-majątkowa oraz ustalenia dokonane w trakcie kontroli podatkowej w zakresie składników majątkowych nie uległy zmianie. Stwierdzono brak przesłanek do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, ale skierowano do Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW) wnioski z 26.09.2023 r. o nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. Referat SEW nie stwierdził przesłanek do nadania rygoru decyzji nieostatecznej oraz do wydania decyzji zabezpieczającej.

Dokumenty potwierdzające informacje o podatniku zostały sporządzone w trakcie postępowania, przed sporządzeniem adnotacji w Karcie oceny działań zabezpieczających.

Z wyjaśnień udzielonych przez Naczelnika Urzędu wynika, że:

Przed wszczęciem postępowania (6.09.2023 r.), poddaliśmy analizie materiał dowodowy zebrany w trakcie i po zakończeniu kontroli podatkowej. Porównaliśmy dane w bazie ADCEP (informacje o posiadanych składnikach ruchomych) i CRCM (informacje o posiadanych nieruchomościach). W wyniku konsultacji z komórką SEW ustaliliśmy, że w odniesieniu do zaległości w zakresie podatku PPE za 2022 rok oraz podatku VAT za XII 2021 r., I 2022 r., III i IV 2023 r. – 24 lipca 2023 roku zostały wydane decyzje o rozłożeniu zaległości na raty. Stwierdziliśmy, że sytuacja majątkowa od 12 lipca 2023 roku nie uległa zmianie. Podatnik nie wyzbywał się majątku. Posiadał zaległości objęte układem ratalnym. Nie było wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne. Na tamten moment uznaliśmy za niezasadne, sporządzanie kolejnych wydruków. W trakcie trwania postępowania i przed wydaniem decyzji również badaliśmy sytuację finansowo-majątkową podatnika. Nie wystąpiły zmiany w odniesieniu do stanu początkowego. Pomimo, że na bieżąco prowadziliśmy czynności analityczne pod kątem zabezpieczeń, nie dokumentowaliśmy ich w postaci adnotacji służbowej, tylko zapisów w Karcie oceny działań zabezpieczających.

10. Postępowanie podatkowe nr 3207-, 3207

Postępowanie wszczęte po kontroli podatkowej zakończonej 28.03.2022 r.

Czas trwania postępowania: 7.09.2022 r. - 7.12.2023 r. Kwota zobowiązania podatkowego 282 313 zł. Przed wszczęciem postępowania lub na jego początkowym etapie nie sporządzono analizy pod kątem zbadania zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu.

Kartę oceny działań zabezpieczających w zakresie działań zabezpieczających podjętych przez pracownika prowadzącego postępowanie sporządzono pod koniec postępowania 1.12.2023 r.

W adnotacji zawarto informację o skierowaniu do Referatu SEW wniosku (z 1.12.2023 r.) o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej. Referat SEW nie stwierdził przesłanek do nadania rygoru oraz do wydania decyzji zabezpieczającej.

Sytuacja finansowo-majątkowa zobowiązanego była monitorowana w trakcie prowadzonego postępowania, co potwierdzają wykonane wydruki i raporty z systemów.

Odnosząc się do braku udokumentowanej analizy przed lub na początku postępowania, Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że:

Przed wszczęciem postępowania podatkowego badaliśmy, czy zachodzi obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane (2.02.2022 r. notatka z rozmowy telefonicznej z komórką SER brak zaległości, wydruk o stanie majątkowym CRCM). W trakcie prowadzonego postępowania podatkowego na bieżąco monitorowaliśmy sytuację majątkową i finansową zobowiązanego. Ponieważ stan faktyczny ustalony w toku kontroli nie uległ zmianie w stosunku do stanu ustalonego przed wszczęciem postępowania podatkowego, nie sporządziliśmy analizy. Natomiast w toku prowadzonego postępowania podatkowego, objęliśmy analizą dane zawarte w systemach na potwierdzenie której wykonaliśmy wydruki (...). W toku prowadzonego postępowania podatkowego badaliśmy, czy zachodzą obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, a końcowe wnioski zawarliśmy w Karcie oceny działań zabezpieczających podpisanej 1.12.2023 r.

11. Postępowanie podatkowe nr 3207

Postępowanie wszczęte po kontroli podatkowej zakończonej 17.07.2021 r.

Czas trwania postępowania: 24.12.2021 r. - 5.06.2023 r.

Kwota zobowiązania podatkowego 66 863 zł.

Przed wszczęciem postępowania lub na jego początkowym etapie nie sporządzono analizy pod kątem zbadania zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu.

Dokumenty przekazane do kontroli w zakresie oceny sytuacji finansowo-majątkowej zobowiązanego:

- Karta informacyjna oceny zasadności zabezpieczenia zobowiązania podatkowego wydruk z 24.03.2023 r. oraz z 14.04.2023 r.,
- Wezwanie z 24.03.2023 r. do złożenia oświadczenia ORD-HZ,
- Wydruk z systemu e-ORUS Karta odpowiedzi na pytanie o zobowiązany z 11.03.2022 r.,
- Karta informacyjna oceny zasadności zabezpieczenia zobowiązania podatkowego z 11.03.2022 r.
- Karta informacyjna oceny zasadności zabezpieczenia zobowiązania z 28.12.2022 r.,
- Wydruki ze stron internetowych (w zakresie 2021/2022 r.), czy spółka nie zawarła nowych umów na świadczenie usług z podmiotami z którymi współpracowała w okresie objętym postępowaniem podatkowym.

Analizę pod kątem zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego sporządzono dopiero 14.04.2023 r. w Karcie oceny działań zabezpieczających. W adnotacji wykazano, że istnieją przesłanki do zabezpieczenia zobowiązania oraz obawy niewykonania zobowiązania podatkowego.

Skierowano wniosek z 14.04.2023 r. do Referatu SEW o wydanie decyzji zabezpieczającej zobowiązanie podatkowe.

W wyniku analizy przeprowadzonej przez pracownika SEW, w której potwierdził ustalenia dokonane przez pracownika prowadzącego postępowanie podatkowe (m.in.: zobowiązany nie posiada majątku, prowadzone postępowania egzekucyjne są bezskuteczne) wydano decyzję z 5.06.2023 r. o określeniu

I zabezpieczeniu przybliżonego zabezpieczenia, a następnie zarządzenie o zabezpieczeniu z 18.08.2023 r.

Tytuł wykonawczy został skierowany do egzekucji 27.07.2023 r. Pomimo prowadzonych działań i analiz nie uzyskano informacji o składnikach majątku, z których można byłoby wyegzekwować zaległości.

Z otrzymanych wyjaśnień⁹ w zakresie ww. sprawy wynika:

Na każdym etapie postępowania podatkowego podejmowaliśmy czynności analityczne, pod kątem zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego.

Stan sprawy na dzień wszczęcia postępowania podatkowego uniemożliwiał jednoznaczny kierunek rozstrzygnięcia sprawy (czy będzie zobowiązanie do zapłaty i w jakiej wysokości). W trakcie prowadzonego postępowania podatkowego wystąpiliśmy do kilkudziesięciu kontrahentów spółki celem ustalenia zakresu ich współpracy, co pozwoliło na ustalenie stanu faktycznego. Na podstawie zebranych dowodów mogliśmy przeprowadzić badanie ksiąg podatkowych i orzec o ich niezetelności. Dopiero w oparciu o zebrany materiał w trakcie postępowania podatkowego mogliśmy zbadać przesłanki uzasadniające obawę nieuiszczenia zobowiązania.

Do przesłanej Karty oceny działań zabezpieczających załączyliśmy wydruki kart informacyjnych z aplikacji e-ORUS, wezwanie do spółki w celu złożenia oświadczenia ORD-HZ, wnioski o dokonanie zabezpieczenia, decyzję z 5 czerwca 2023 r. znak 3207-... o określeniu I zabezpieczeniu przybliżonego zobowiązania. Dodatkowo, sprawdziliśmy czy spółka nie zawarła nowych umów na świadczenie usług z podmiotami, z którymi współpracowała w okresie objętym postępowaniem podatkowym (wydruki ofert ze stron internetowych).

Jak wyżej wskazaliśmy, przy analizie przesłanek do zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku podatnika, nie opieramy się tylko na wydrukach, ale całym zebrany materiał dowodowy zawarty w aktach kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. (...)

Ponadto, zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu¹⁰ w sprawie dopiero po zgromadzeniu dodatkowego materiału dowodowego, można było dokonać właściwej oceny i ustalić, że istnieje obawa niewykonania zobowiązania.

Odnosnie praktyki stosowanej w Urzędzie w zakresie dokumentowania i prowadzenia analizy/oceny w zakresie zbadania, czy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, Naczelnik Urzędu¹¹ poinformował, że:

- Analizą pod kątem, czy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, przed wszczęciem postępowania podatkowego lub na wstępie, w toku i pod koniec postępowania, a także po wydaniu decyzji objęta jest każda sprawa pokontrolna, która jest przekazywana celem wszczęcia postępowania podatkowego.
- Przed wszczęciem postępowania analizowany jest materiał dowodowy zebrany na wcześniejszych etapach sprawy (analiza, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa) pod kątem ustalonych nieprawidłowości, wysokości ewentualnego przyszłego zobowiązania oraz sytuacji finansowo-majątkowej podatnika.
- Porównywana jest aktualność zgromadzonych informacji z danymi posiadanymi w bazach systemowych, m.in. w: e-ORUS, KRS, CRCM, SERCE, POLTAX2B, POLTAXPLUS, WRO SYSTEM, ADCEP, CEKR2, CEPIK, Serwisie Ksiąg Wieczystych Ministerstwa Finansów, Rejestrze Zastawów

⁹ pismo nr 3207-...

¹⁰ pismo nr 3207-...

¹¹ pismo nr 3207-...

Skarbowych, Ewidencjach i innych. Jeśli dane zawarte w już posiadanych dokumentach nie uległy zmianie, np. w sytuacji gdy podatnik nie wyzbywa się majątku, wydruki o tej samej treści nie są powielane.

- Przeprowadzenie czynności analitycznych jest dokumentowane w postaci odrębnej adnotacji służbowej lub adnotacji w Karcie oceny działań zabezpieczających.
- W każdym przypadku sporządzana jest przez pracownika informacja o stanie zaległości podatnika, informacja o prowadzeniu wobec podatnika postępowania egzekucyjnego, wydruk z CRCM.
- Analiza przesłanek do zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku podatnika nie opiera się tylko na wydrukach z systemów, ale bazuje na całym zebranych materiale dowodowym, zawartym w aktach kontroli podatkowej i postępowania podatkowego.

Zgodnie z Wytycznymi DIAS, przed wszczęciem postępowania podatkowego należy zebrać informacje o podatniku (stan zaległości podatnika, prowadzone wobec podatnika postępowania egzekucyjne, dokonywane czynności zbywania majątku, sytuacja finansowo-majątkowa podatnika), które powinny być odpowiednio udokumentowane. Na podstawie zebranych informacji przed wszczęciem lub na wstępie postępowania podatkowego należy sporządzić analizę/notatkę/informację pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu, która winna być zatwierdzona przez kierownika komórki.

Z ustaleń kontroli wynika, że w trakcie prowadzonego postępowania gromadzono niezbędne dane z poszczególnych systemów i baz danych oraz prowadzono odpowiednie analizy pod kątem zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku podatnika. Analizowano sytuację majątkową podatników w zakresie wystąpienia przesłanek uzasadniających dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.

Do analiz wykorzystywano informacje z dokumentów zgromadzonych w toku kontroli podatkowych oraz zebranych przez inne komórki urzędu, co potwierdzają wydruki/raporty z systemów.

W przypadkach, gdy dane o podatnikach zweryfikowane na podstawie baz danych z informacjami zebranymi w toku kontroli nie uległy zmianie nie sporządzano kolejnych wydruków.

Nie dokumentowano również przeprowadzonych czynności w postaci notatki/adnotacji, które dodatkowo powinny podlegać zatwierdzeniu przez kierownika komórki. Dokumenty potwierdzające sytuację finansowo-majątkową podatnika sporządzano na ogół w trakcie postępowania, przed sporządzeniem adnotacji zawierającej wyniki dokonanej analizy.

Adnotacje potwierdzające przeprowadzone analizy, czy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane sporządzane są przez pracowników po zakończeniu czynności związanych z oceną przesłanek do dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, na ogół pod koniec postępowania podatkowego, przed wydaniem decyzji. Adnotacje sporządzane są na dokumencie stanowiącym załącznik do Wytycznych DIAS, tj. Karcie oceny działań zabezpieczających.

Tylko w dwóch przypadkach (poz. 4 oraz 7 i 8) oprócz Karty oceny działań zabezpieczających sporządzono dodatkowo adnotacje służbowe „Analiza sporządzona pod kątem zasadności zabezpieczenia na majątku podatnika w celu wykonania zobowiązania podatkowego”.

W przypadku poz. 4 adnotacja została sporządzona przed wszczęciem postępowania, a Karta (...) przed wydaniem decyzji. Natomiast w sprawie z poz. 7 i 8 zarówno adnotacja służbowa, jak i Karta oceny działań zabezpieczających zostały sporządzone w tym samym czasie przed wszczęciem postępowania, po wystawieniu postanowienia o wszczęciu postępowania.

Wyniki kontroli wskazują na wystąpienie uchybień w zakresie realizacji zaleceń wynikających z Wytycznych DIAS, tj.:

- ✓ zalecenia określonego § 4 w zakresie sporządzenia przed wszczęciem postępowania lub na jego wstępie analizy/notatki/informacji pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu, w związku z istnieniem uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe ustalone w toku kontroli lub postępowania podatkowego nie zostanie wykonane - dot. przypadku z poz.1, 2, 3, 5, 6, 9, 10, 11.
- ✓ zalecenia określonego w § 9 ust. 1 w zakresie obowiązku monitorowania stanu majątkowego zobowiązanego przed wydaniem decyzji wymiarowej, a także po wydaniu decyzji wymiarowej do czasu gdy decyzja ta stanie się ostateczna) – dot. przypadku z poz. 1;
- ✓ określonego w § 15 Wytycznych DIAS w zakresie przekazania przez pracownika prowadzącego postępowanie, zebranych informacji do właściwej komórki organizacyjnej urzędu w celu przygotowania projektu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, co najmniej na 3 dni robocze przed planowanym wydaniem decyzji wymiarowej – dot. przypadku z poz. 4.

W kategorii uchybienia należy ująć brak odpowiedniego dokumentowania ustaleń, o których mowa w § 3 ust. 1, 2 Wytycznych DIAS. Uznając wyjaśnienia Naczelnika Urzędu w kwestii niesporządzania kolejnych wydruków z baz danych, gdy sytuacja finansowo-majątkowa podatnika nie uległa zmianie w stosunku do danych zebranych w toku kontroli podatkowej, należy wskazać, że na okoliczność dokonania przed wszczęciem lub na początku w toku postępowania analizy informacji o zobowiązaniach nie sporządzano stosownych notatek/adnotacji.

Ocena kontrolowanego podobszaru – **pozytywna z uchybieniami.**

2. Nadzór Naczelnika Urzędu nad przestrzeganiem procedury postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku prowadzonych postępowań podatkowych (w tym kontrole funkcjonalne oraz dokonywanie analizy wyników pracy komórek organizacyjnych, o której mowa w § 18 Wytycznych DIAS).

2.1. Zgodnie z Wytycznymi DIAS, naczelnicy urzędów skarbowych lub nadzorujący zastępcy dokonują analizy wyników pracy komórek organizacyjnych na podstawie liczby wydanych decyzji o zabezpieczeniu, uwzględniając kwoty dokonanych zabezpieczeń oraz kwoty wpłat podatków dokonanych przez podatników lub uzyskanych w toku postępowania egzekucyjnego. Zwróciliśmy się do Naczelnika US o informacje odnośnie sprawowanego nadzoru w zakresie związanym z zabezpieczaniem zobowiązań podatkowych.

Z-ca Naczelnika odniósł się do sprawowanego nadzoru informując¹², że:

- ✓ Nie prowadzono analiz wyników prac komórek organizacyjnych na podstawie liczby wydanych decyzji o zabezpieczeniu, przy uwzględnieniu kwot dokonanych zabezpieczeń oraz kwot wpłat podatków dokonanych przez podatników, z uwagi na brak danych wyjściowych do prowadzenia takich analiz.
- ✓ Nadzór sprawowany przez kierownictwo Urzędu zapewnia skuteczne działania organu podatkowego w celu ochrony interesów Skarbu Państwa poprzez wykorzystanie regulacji

¹² pismo nr 3207-

wynikających z art. 33 Ordynacji podatkowej.

- ✓ W okresie 2023-2024 nie stwierdzono przypadków nieuzasadnionego odstąpienia od podjęcia działań zabezpieczających wykonanie zobowiązań podatkowych ani przypadków nieprawidłowego lub nierzetelnego postępowania pracowników, w wyniku czego niedostatecznie wykorzystywana była instytucja zabezpieczenia.
- ✓ Nie wystąpiły przypadki, w których pomimo wystąpienia przesłanek do zastosowania zabezpieczenia, kierownik komórki SPV podjął decyzję o niedokonaniu zabezpieczenia i wystąpił o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wymiarowej.
- ✓ Ryzykiem, które zidentyfikowano w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych wymiarowych jest ryzyko nierzetelnego działania, zmierzającego do zabezpieczenia zobowiązania. Oceniono jednak, że istnieje małe prawdopodobieństwo zaistnienia takiego zdarzenia i dotyczy nielicznych spraw.
- ✓ Pracownicy prowadzący postępowania podatkowe prawidłowo realizują Wytyczne DIAS. Na każdym etapie postępowania podatkowego, podejmują działania, na podstawie przepisów art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej, tj.: analizują przesłanki dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika, w celu wykonania zobowiązania podatkowego. Na bieżąco sprawdzają zaległości, postępowania egzekucyjne, monitorują sytuację finansowo-majątkową (składane zeznania, deklaracje, inne dokumenty, czynności majątkowe w CRCM, pliki JPK, wpłaty zaliczek, inne). Wyniki prowadzonych czynności dokumentują w postaci wydruków z aplikacji, notatek, zapisów na Karcie oceny działań zabezpieczających.

2.2 Kontrole funkcjonalne przeprowadzone w urzędzie w zakresie związanym z zabezpieczaniem zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z zapisem § 17 Wytycznych DIAS, kierownicy komórek właściwych ds. kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowań podatkowych, komórek właściwych ds. wierzycielskich w urzędzie skarbowym właściwym dla podatnika lub osoby nadzorujące, sprawują bieżący nadzór nad realizacją zadania oraz w ramach kontroli funkcjonalnej, przeprowadzają kontrolę na doborze próby co najmniej 3 akt spraw z ogółu spraw przeprowadzonych w okresie kwartalnym, w zakresie realizacji przedmiotowych zaleceń.

Ustaliśmy, że nie przeprowadzono wymaganych kontroli funkcjonalnych w zakresie realizacji zaleceń zawartych w Wytycznych DIAS.

Zgodnie z przekazaną informacją¹³ kierownik Referatu SPV w okresie 2023-2024 przeprowadził w wymienionym zakresie jedną kontrolę funkcjonalną. Kontrola dotyczyła postępowania podatkowego wszczętego postanowieniem nr 3207 z dnia 15.06.2023 r. W wyniku kontroli, kierownik nie stwierdził nieprawidłowości/uchybień.

Z-ca Naczelnika poinformował¹⁴, że:

Ze względu na skalę prowadzonych postępowań (I kw. 2023 – 2, II kw. 2023 – 4, III kw. 2023 – 2, IV kw. 2023 – 9, I kw. 2024 – 6, II kw. 2023 – 8, III kw. 2024 – 10, IV kw. 2024 – 4), kwestia zabezpieczenia wykonania zobowiązań była na bieżąco monitorowana przez kierownika, w trakcie omawiania kolejnych etapów postępowania.

¹³ Pismo nr 3207-

¹⁴ pismo nr 3207-

Działania podejmowane przez kierownika referatu SPV nad realizacją zadania przestrzegania procedury postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w zakresie realizacji zaleceń zawartych w Wytycznych DIAS, w kontekście stwierdzonych uchybień opisanych w pkt I.1 , braku wymaganych kontroli funkcjonalnych oraz braku ustalenia w ramach nadzoru, że zalecenia określone w Wytycznych DIAS nie są w pełni realizowane wskazują, że są one niewystarczające.

Ocena kontrolowanego podobszaru – **pozytywna z nieprawidłowościami.**

Podsumowanie kontroli

Wyniki kontroli wskazują, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gryfinie prawidłowo realizuje zadania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku postępowań podatkowych. Stwierdziliśmy jednak uchybienia w zakresie stosowania zaleceń wynikających z Wytycznych DIAS, głównie dotyczące braku dokumentowania przeprowadzonych czynności w zakresie analizy pod kątem zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych przed wszczęciem postępowania lub jego początkowym etapie. W zakresie nadzoru sprawowanego nad przestrzeganiem procedury zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, jako nieprawidłowość uznaliśmy brak realizacji wymaganych kontroli funkcjonalnych w zakresie realizacji zaleceń zawartych w Wytycznych DIAS.

Za zapewnienie poprawnej realizacji skontrolowanych działań, odpowiedzialność ponoszą pracownicy komórek, którym powierzono wykonywanie zadań w obszarze objętym kontrolą oraz osoby nadzorujące ich pracę.

Mając na względzie stwierdzone nieprawidłowości i uchybienia, zalecam:

1. Dołożyć starań w celu prawidłowej realizacji obowiązków określonych w Wytycznych DIAS w zakresie dokumentowania ustaleń, o których mowa w § 3 ust. 1, 2 oraz sporządzania adnotacji z dokonanych analiz zebranych informacji pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu.
2. Przeprowadzać wymagane kontrole funkcjonalne w zakresie realizacji zaleceń zawartych w Wytycznych DIAS.
3. Dołożyć starań w zakresie realizacji obowiązku monitorowania stanu majątkowego zobowiązanego także po wydaniu decyzji wymiarowej do czasu, gdy decyzja ta stanie się ostateczna.
4. Dokonywać terminowego przekazywania zebranych informacji do właściwej komórki organizacyjnej urzędu w celu przygotowania projektu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności.

Zgodnie z art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2020, poz. 224) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

Informacje o wykorzystaniu ustaleń kontroli oraz podjętych działaniach mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych uchybień, proszę przekazać do Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie w terminie do 31.07.2025 roku.

Zgodnie z § 33 ust. 3 Instrukcji określającej zasady i tryb przeprowadzenia kontroli instytucjonalnej, stanowiącej załącznik nr 2 do zarządzenia Nr Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z 8 czerwca 2022 r., w terminie 9 miesięcy od daty przekazania informacji o wykorzystaniu ustaleń kontroli oraz podjętych działaniach, proszę przekazać kierownikowi komórki ds. kontroli, informacje o rezultatach wdrożonych zaleceń pokontrolnych.

Z wyrazami szacunku
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Szczecinie
Izabela Zawadzka
(kwalifikowany podpis elektroniczny)
Dokument odwzorowany elektronicznie

Przepisy, które mają zastosowanie

- art. 6 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 224),
- art. 25 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.)



Wyłączenie ujawnienia danych

Dotyczy wystąpienia pokontrolnego Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie
znak: 3201-IWW.0921.2.2025.46 z 27 maja 2025 roku.

1. Zakres wyłączenia - dane objęte tajemnicą skarbową;

Podstawa wyłączenia - art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa
(Dz.U. z 2025 r., poz. 111);

Organ dokonujący wyłączenia - Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gryfinie

2. Zakres wyłączenia - imię i nazwisko osoby fizycznej;

Podstawa wyłączenia - ustawa z dnia 29 sierpnia 1987 r. o ochronie danych osobowych
(Dz.U. z 2019 r, poz. 1781.);

Organ dokonujący wyłączenia - Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gryfinie

Podmiot, w interesie którego dokonano wyłączenia – osoba fizyczna.

Wz.
~~Zm.~~ Naczelnika
Urzędu Skarbowego w Gryfinie

Wioletta Mikołajczak
Zastępca Naczelnika

