



Szczecin, 27 listopada 2025 roku



Sprawa: kontrola w urzędzie
Znak sprawy: [REDACTED]
Kontakt: [REDACTED]
główny ekspert skarbowy
tel. (91) 480-37-18

Wystąpienie Pokontrolne

Jednostka kontrolowana

Zachodniopomorski Urząd Skarbowy w Szczecinie z siedzibą przy ul. Żołnierskiej 45, 71-210 Szczecin.

Kierownik jednostki kontrolowanej

Naczelnikiem Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie jest Pani Barbara Kaleta.

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

30.09.2025 r. – 31.10.2025 r.

Kontrolę przeprowadziła

[REDACTED] starszy ekspert Służby Celno-Skarbowej
[REDACTED] główny ekspert skarbowy

Ocena skontrolowanej działalności

Ocena pozytywna

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 Wytocznych 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 „Wytocznych w sprawie trybu postępowania w zakresie zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych, w toku kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych” (dalej: Wytoczne DIAS), stanowiących załącznik do zarządzenia nr [REDAKTED] Dyrektora IAS w Szczecinie z 7 września 2021 roku.

Z informacji uzyskanych od Naczelnika Urzędu 7 października 2025 roku¹ wynika, że

postępowania podatkowe realizowane były przez pracowników zgodnie z Wytocznymi w sprawie trybu postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych, które weszły w życie z dniem 7 września 2021 r. na podstawie zarządzenia nr [REDAKTED] Dyrektora Administracji Skarbowej w Szczecinie, a podjęte przez nich działania były w tym zakresie prawidłowe.

Naczelnik poinformował², że

pismami organizacyjnymi Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie z: 1 marca 2022 r., nr [REDAKTED], 21 grudnia 2023 r., [REDAKTED], 31 grudnia 2024 r., [REDAKTED] wprowadzone zostały dodatkowe regulacje dotyczące kwestii zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych w sprawie zasad postępowania w zakresie realizacji bieżących należności, likwidacji zaległości i egzekucji administracyjnej.

Od 21 grudnia 2023 r. (pismo organizacyjne nr [REDAKTED]) wprowadzono zapisy, zgodnie z którymi pracownicy komórek SKP i SPP przed wszczęciem odpowiednio kontroli oraz postępowania podatkowego zbierają informacje, na podstawie których możliwe będzie ustalenie, czy zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie ustalone w trakcie kontroli nie zostanie wykonane.

Naczelnik Urzędu poinformował³ również, że w bieżącej pracy napotymane są problemy związane ze stosowaniem procedur zawartych w Wytocznym DIAS, a mianowicie w akcie tym;

- nie zostało sprecyzowane, że we wniosku o zabezpieczenie przekazywanym do komórki ds. wierzycielskich należy opisać stwierdzone w toku postępowania podatkowego nieprawidłowości, które mają wpływ na kwotę ustaleń, które podlegałyby ewentualnemu zabezpieczeniu, a które są obowiązkowym elementem decyzji zabezpieczającej;
- wskazany został zbyt krótki czas na przygotowanie przez komórkę ds. wierzycielskich projektu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności;

¹ UNP: [REDAKTED]

² UNP: [REDAKTED]

³ UNP: [REDAKTED]

- w sytuacji gdy brak jest w danym kwartale (a nawet w półroczu czy roku) wystarczającej próby losowej na przeprowadzenie kontroli funkcjonalnej, nie zawarto zapisu wskazującego, że w takim przypadku próba nie ma miejsca;
- nie określono w jakiej formie powinny być udokumentowane informacje określone w § 3 ust. 1 i 2 Wytycznych DIAS,
- w § 17 wytycznych DIAS nie sprecyzowano wprost z jakiego okresu kwartalnego należy skontrolować w ramach kontroli funkcjonalnej 3 sprawy z ogółu spraw;
- w § 3 i innych przepisach Wytycznych DIAS nie zawarto zapisów aby dane/informacje o podatniku, w szczególności o m.in. sytuacji finansowo-majątkowej, składniki majątkowe, dochody uzyskiwane przez podatnika dotyczyły 2 ostatnich lat poprzedzających rok wszczęcia postępowania.

Z informacji uzyskanych od Naczelnika Urzędu⁴ wynika, że

- 2023 r. – zakończono 35 postępowań podatkowych, w tym 17 dotyczyło postępowań w sprawie określenia zobowiązań podatkowych, z czego w stosunku do 4 postępowań było zastosowane zabezpieczenie wynikające z art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa;
- 2024 r. – zakończono 83 postępowania, w tym 10 dotyczyło postępowań w sprawie określenia zobowiązań podatkowych, z czego w stosunku do 1 postępowania było zastosowane zabezpieczenie wynikające z art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa.

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 12 postępowań podatkowych.

1.1 Przestrzeganie Wytycznych DIAS dotyczących działań podejmowanych w zakresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w 12 wytypowanych postępowaniach podatkowych, w których nie wydano decyzji zabezpieczającej.

Celem kontroli było ustalenie, czy pracownicy prowadzący postępowania podatkowe (SPP) 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,

⁴ UNP: [REDACTED]

- ✓ 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, 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),

Wyniki sprawdzenia otrzymanych dokumentów przedstawia tabela nr 1.

Tabela nr 1 – wyniki kontroli 12 postępowań podatkowych w zakresie realizacji Wytycznych DIAS

Ip.	Sygnatura postępowania, termin prowadzenia postępowania	Ustalenia kontroli pod kątem przestrzegania wytycznych DIAS
1	[REDAKTOWANE] (22.07.2022 – 7.07.2023)	Sporządzono 18.07.2022r. informację dotyczącą § 3 pkt 2 Wytycznych. Na podstawie zarządzenia [REDAKTOWANE] sporządzono: adnotację 19.07.2022r. pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu i pod koniec postępowania adnotację z 4.07.2023r. dotyczącą oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu oraz 22.03.2022r. kartę oceny działań zabezpieczających zatwierdzoną przez kierownika komórki organizacyjnej. 24.01.2023r. sporządzono w toku postępowania adnotację oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu. Brak przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej udokumentowany.
2	[REDAKTOWANE] (12.10.2021-7.08.2023)	Zebrano informację dotyczącą § 3 pkt 2 Wytycznych . Na podstawie zarządzenia [REDAKTOWANE] sporządzono: 11.10.2021r. adnotację przed wszczęciem postępowania pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu i pod koniec postępowania 10.07.2023r. adnotację dotyczącą oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu. Zebrano informacje z § 6 Wytycznych. Sporządzono 21.10.2021r. kartę oceny działań zabezpieczających. Nie występuje obawa niewykonania zobowiązania. 25.07.2022r. sporządzono w toku postępowania adnotację oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu. Brak przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej udokumentowany.
3	[REDAKTOWANE] (8.02.2023-8.05.2024)	Zebrano informacje z § 3 pkt 2 Wytycznych. Na podstawie zarządzenia [REDAKTOWANE] sporządzono: 9.02.2023r. adnotację przed wszczęciem postępowania pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu i pod koniec postępowania 22.04.2024r. adnotację dotyczącą oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu oraz 8.02.2023r. kartę oceny działań zabezpieczających zatwierdzoną przez kierownika komórki organizacyjnej. Zebrano informacje z § 6 Wytycznych. 24.10.2023r. sporządzono w toku postępowania adnotację oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu. Brak przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej udokumentowany.
4	[REDAKTOWANE] (8.12.2023-15.03.2024)	Zebrano przed wszczęciem postępowania informację dotyczącą § 3 pkt 2 Wytycznych. Na podstawie zarządzenia [REDAKTOWANE] sporządzono: 14.12.2023r. adnotację przed wszczęciem postępowania pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu i pod koniec postępowania 27.05.2024r. adnotację dotyczącą oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu oraz 11.06.2024r. kartę oceny działań zabezpieczających (wspólna dla postępowania w zakresie VAT za I-VII 2017r.)-zatwierdzona przez kierownika komórki organizacyjnej. Zebrano informacje z § 6 Wytycznych. Wystosowano wezwanie do ORD-HZ, które pozostało bez odpowiedzi. Decyzja o zabezpieczeniu przyszłych zobowiązań za VIII i IX 2017 r. na majątku podatnika wydana jeszcze w toku kontroli, tj. 22.02.2018r. Brak przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej na zobowiązania za CIT-2016 udokumentowany. Spółka nie posiada majątku.
5	[REDAKTOWANE] (18.12.2023-25.03.2024)	Zebrano przed wszczęciem postępowania informację dotyczącą § 3 pkt 2 Wytycznych. Na podstawie zarządzenia [REDAKTOWANE] sporządzono: 14.12.2023r. adnotację przed wszczęciem postępowania pod kątem zasadności wydania decyzji

		o zabezpieczeniu i pod koniec postępowania 27.05.2024r. adnotację dotyczącą oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu oraz 11.06.2024r. kartę oceny działań zabezpieczających (wspólna dla postępowania w zakresie CIT 2016r.). zatwierdzoną przez kierownika komórki organizacyjnej. Zebrano informacje z § 6 Wytycznych. Wystosowano wezwanie do ORD-HZ, które pozostało bez odpowiedzi. Decyzja o zabezpieczeniu przyszłych zobowiązań za VIII i IX 2017r. na majątku podatnika wydana jeszcze w toku kontroli. Brak przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej na zobowiązania za VATI-VII, IX,XI,XII 2017 udokumentowany. Spółka nie dysponuje majątkiem.
6	██████████ (14.06.2018-12.06.2024)	Postępowanie podatkowe zostało wszczęte 14.06.2018r. przed wejściem w życie zarządzenia dot. Wytycznych z 7.09.2021r. i 22.09.2021 r. sporządzono na tą okoliczność adnotację informacyjną. Pierwszą adnotację dotyczącą zabezpieczenia wykonania zobowiązań sporządzono 3.10.2022r. Kartę oceny działań zabezpieczających sporządzono 11.06.2024 r. Decyzja o zabezpieczeniu przyszłych zobowiązań za VIII i IX 2017 r. na majątku podatnika wydana jeszcze w toku kontroli.
7	██████████ (18.12.2023-23.08.2024)	Sporządzono przed wszczęciem postępowania informację dotyczącą § 3 pkt 2 Wytycznych. Na podstawie zarządzenia ██████████ sporządzono: 14.12.2023 r. adnotację przed wszczęciem postępowania pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu i pod koniec postępowania 27.05.2024r. adnotację dotyczącą oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu oraz 30.08.2024r. kartę oceny działań zabezpieczających. Wystosowano wezwanie do ORD-HZ, które pozostało bez odpowiedzi. Decyzja o zabezpieczeniu przyszłych zobowiązań za VIII i IX 2017 r. na majątku podatnika wydana jeszcze w toku kontroli. Brak przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej na zobowiązania CIT za 2017r. udokumentowany. Spółka nie posiada majątku.
8	██████████ (22.01.2016-14.11.2024)	Postępowanie podatkowe zostało wszczęte 22.01.2016r. przed wejściem w życie zarządzenia dot. Wytycznych z 7.09.2021r. Sporządzono na tę okoliczność 8.05.2023r. adnotację informacyjną. Postanowieniem z 7.05.2018 r. Naczelnik ZUS w Szczecinie zawiesił postępowanie podatkowe w tej sprawie. Następnie postanowieniem z 3.04.2023 r. podjął zawieszono postępowanie. Pierwszą adnotację dotyczącą oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu sporządzono 29.04.2024r. Następnie 14.08.2024r. sporządzono kartę oceny działań zabezpieczających. Brak obawy niewykonania zobowiązania i brak przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej został udokumentowany. Pod koniec postępowania 14.10.2024r. sporządzono adnotację pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu. Od decyzji wniesiono odwołanie. 30.06.2025r. sporządzono adnotację dotyczącą oceny sytuacji majątkowej w postępowaniu odwoławczym, z której wynika, że nie zachodzi obawa niewykonania zobowiązania, ponieważ Spółka posiada majątek przewyższający kwotę zobowiązania.
9	██████████ (6.07.2018-15.05.2024)	Postępowanie podatkowe zostało wszczęte 6.07.2018r. przed wejściem w życie zarządzenia dot. Wytycznych z 7.09.2021r. Sporządzono na tę okoliczność 9.05.2022r. adnotację informacyjną. Pierwszą adnotację dotyczącą oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu sporządzono 9.02.2023r. Kolejne sporządzono 30.11.2023 r. oraz 10.05.2024r. Kartę oceny działań zabezpieczających sporządzono 10.05.2024r. Brak majątku i przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej udokumentowany.
10	██████████ (6.07.2018-28.12.2023)	Postępowanie podatkowe zostało wszczęte 6.07.2018r. przed wejściem w życie zarządzenia dot. Wytycznych z 7.09.2021r. Sporządzono na tę okoliczność 9.05.2022r. adnotację informacyjną. Pierwszą adnotację dot. oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu sporządzono 16.05.2022 r. , kolejne 28.02.2023 r. i 22.12.2023r. oraz 22.12.2023r. kartę oceny działań zabezpieczających. Brak majątku i przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej udokumentowany.
11	██████████ (3.06.2024-17.07.2024)	Nie podjęto działań w zakresie zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych, o których mowa w Wytycznych w sprawie trybu postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku kontroli

		podatkowych oraz postępowań podatkowych, wprowadzonych do stosowania zarządzeniem nr █████ z 7 września 2021 r. Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, ustalono dodatkowe opłaty za niedopełnienie w ustawowym terminie obowiązku złożenia informacji ALK-1, tj. informacji w sprawie opłaty za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach do 300 ml za dany okres rozliczeniowy.
12	████████████████████ (27.05.2024-12.07.2024)	Nie podjęto działań w zakresie zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych, o których mowa w Wytycznych w sprawie trybu postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych, wprowadzonych do stosowania zarządzeniem nr █████ z 7 września 2021 r. Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, ustalono dodatkowe opłaty za niedopełnienie w ustawowym terminie obowiązku złożenia informacji ALK-1, tj. informacji w sprawie opłaty za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach do 300 ml za dany okres rozliczeniowy.

Z dokonanych ustaleń wynika, że postępowania podatkowe poprzedzone były kontrolą podatkową za wyjątkiem spraw wskazanych w pozycji 11 i 12 tabeli. Poza tymi postępowaniami podejmowano czynności w zakresie ustalenia zasadności podjęcia działań zabezpieczających wobec zobowiązań podatkowych, zgodnie z obowiązującą procedurą wynikającą z Wytycznych DIAS oraz pismami organizacyjnymi Naczelnika Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie z 1 marca 2022 r., nr █████, 21 grudnia 2023 r., █████, 31 grudnia 2024 r., █████.

Naczelnik Urzędu, w zakresie nie podejmowania działań w zakresie ustalenia zasadności podjęcia działań zabezpieczających wobec zobowiązań podatkowych w postępowaniach wskazanych w pozycji 11 i 12 tabeli wyjaśnił⁵, że:

W przypadku tych spraw nie podjęto działań w zakresie zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych, o których mowa w Wytycznych w sprawie trybu postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych, wprowadzonych do stosowania zarządzeniem nr █████ DIAS z 7 września 2021 r.

W Ordynacji podatkowej tymczasem nie "zdefiniowano w ogóle pojęcia dodatkowego zobowiązania podatkowego", w tym przypadku dodatkowych opłat ustalanych w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego.

Artykuł 33, zgodnie z art. 344 Ordynacji podatkowej, wszedł w życie z dniem 1.01.1998 r. Przy czym przepis art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej niezmiennie odwołuje się jedynie do "zobowiązania podatkowego".

Oznacza to, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, stanowiące w istocie sankcję administracyjną, nie może być uznane za zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 33 Ordynacji podatkowej, ponieważ są to dwie różne instytucje prawne.

Stanowisko we wskazanym zakresie znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego o sygn. akt I FPS 1/23 z 29.05.2023 r. wydanym w składzie 7 sędziów tego organu. Co prawda wyrok ten odnosi się do możliwości dokonania zabezpieczenia wykonania dodatkowych zobowiązań podatkowych ustalanych na podstawie art. 112b ustawy o podatku od towarów i usług, niemniej wnioski w nim zawarte dotyczą ogólnych zagadnień zawartych w cytowanych wyżej przepisach prawa podatkowego.

Dodatkowo wskazuję, że w wyroku NSA z 29.10.2024 r., sygn. akt III FSK 741/24 podobnie, jak w wyroku z 30.05.2023 r. w sprawie o sygn. akt III FSK 25/23 stwierdzono, że opłata dodatkowa, o której mowa w art. 12i ust. 1 u.z.p., jak sama opłata formalnie posiada również cechy podatku, to jednak jest w istocie sankcją o charakterze administracyjnym (...). Nie jest ona związana z odpowiedzialnością karną, ponieważ

⁵ Pismo z 1.10.2025r. UNP:3201-25-162041

stosownie do ww. przepisu ustawy o zdrowiu publicznym ma być nakładana niezależnie od zawinienia przez podatnika (jedyną i obligatoryjną przesłanką ustalenia obowiązku uiszczenia opłaty dodatkowej jest niedokonanie opłaty w terminie). Opłaty dodatkowe wynikające z art. 9.2 ust. 17 pkt 1 u.z.p. mają zatem charakter sankcji administracyjnej. Bowiern ich powstanie wynika wyłącznie z uchybień dokonanych przez podmiot zobowiązany do realizacji obowiązków wynikających z tej ustawy

W kontrolowanych sprawach gromadzono niezbędne dane z poszczególnych systemów i baz danych oraz przeprowadzono odpowiednie analizy wskazujące na brak przesłanek do zastosowania zabezpieczenia.

Co do zasady, po przeprowadzeniu analizy i dokonaniu oceny informacji pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania sporządzano stosowne adnotacje.

Przeprowadzone analizy dotyczące obawy niewykonania zobowiązania podatkowego były udokumentowane odpowiednimi wydrukami z baz danych lub adnotacjami urzędowymi sporządzonymi przez pracowników na okoliczność dokonania sprawdzenia lub uzyskania informacji/danych z innych komórek urzędu w zakresie stanu zaległości podatnika, prowadzonych wobec podatnika postępowaniach egzekucyjnych, dokonywanych czynnościach polegających na zbywaniu majątku, ustalenia sytuacji finansowo-majątkowej podatnika.

W sprawach wskazanych w pozycjach: 6, 8, 9, 10 postępowanie wszczęte zostało przed wejściem w życie Wytycznych DIAS. W tych postępowaniach sporządzono adnotacje informacyjne na okoliczność wszczęcia postępowania przed wejściem w życie Wytycznych DIAS. Adnotacje potwierdzające przeprowadzenie analizy pod kątem wydania decyzji zabezpieczającej wykonanie zobowiązania podatkowego zostały w tych przypadkach dokonane po upływie dość długiego okresu czasu (od kilku do kilkunastu miesięcy) od wejście w życie Wytycznych.

Zwróciliśmy się do Naczelnika Urzędu z zapytaniem, czy po wejściu w życie Wytycznych weryfikowana była w tych sprawach zasadność wydania decyzji o zabezpieczeniu oraz z jakich powodów adnotacje zostały sporządzone po długim okresie od dnia obowiązywania Wytycznych.

W związku z powyższym Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że⁶ zasadność wydania decyzji o zabezpieczeniu przyszłych zobowiązań w tych sprawach była monitorowana oraz dodatkowo:

...w przypadku sprawy o sygnaturze: [REDAKTOWANE], jak i spraw o sygnaturach: [REDAKTOWANE], [REDAKTOWANE] (dotyczących jednego podatnika) na podstawie posiadanych informacji/danych, znana była pracownikom prowadzącym postępowania w tych sprawach, sytuacja finansowo-majątkowa podatników objętych tymi postępowaniami. Prowadzący wymienione sprawy, posiadali taką wiedzę jeszcze przed dniem wejścia w życie Wytycznych w sprawie trybu postępowania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych. Wiedza o sytuacji finansowo-majątkowej podatników podczas prowadzonych spraw nie ulegała zmianie.

...w sprawie o sygnaturze [REDAKTOWANE] dodatkowo brano pod uwagę także jej skomplikowany pod względem prawnym charakter. I tak, przed wszczęciem postępowania w tej sprawie, sporządzono informację o sytuacji majątkowo-finansowej podatnika...

W związku z tym oraz z uwagi na dotychczasowe regulowanie przez podatnika zobowiązań i znaczącą wartość posiadanego przez niego majątku trwałego – nie zachodziła uzasadniona obawa co do niezrealizowania ewentualnego zobowiązania podatkowego.

Odnośnie spraw prowadzonych pod sygnaturami znak: [REDAKTOWANE] i znak: [REDAKTOWANE], które dotyczą jednego podatnika, wskazuje się, że już na etapie prowadzonej

⁶ UNP [REDAKTOWANE]

kontroli podatkowej, na podstawie zgromadzonych informacji, wynikało, że w dniu 23.03.2017 r. sąd wykreślił w KRS adres siedziby z uwagi na brak siedziby – UPL-1 nie może być prowadzony.

Podczas całego postępowania podatkowego podatnik był w likwidacji, nr NIP był uchylony, a w postępowaniu podatkowym dotyczącym podatnika reprezentował go kurator, o którego powołanie wnosił do sądu pracownik prowadzący postępowanie.

Mając na względzie, że Wytyczne nie określają precyzyjnie terminów wykonania poszczególnych czynności związanych z zabezpieczeniem wykonania zobowiązania oraz fakt, że działania podejmowane w tym zakresie były prowadzone, co zostało udokumentowane odpowiednimi wydrukami z systemów i baz danych, uwzględniliśmy wyjaśnienia Naczelnika Urzędu. Nadmienić należy, że kwestia terminowości podejmowania działań dotyczących zabezpieczenia zobowiązań podatkowych i sporządzania z nich adnotacji była również konsultowana z komórką merytoryczną Izby,⁷ która potwierdziła, że w związku ze szczególną sytuacją, tj. wejściem w życie Wytycznych, w czasie gdy postępowania były już prowadzone, działania urzędu były poprawne.

Każdorazowo przed zakończeniem postępowania badano, czy zachodzi zasadność wydania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania i sporządzano na tę okoliczność adnotację.

Adnotacje sporządzane pod kątem zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu przed wszczęciem postępowania (§ 4 Wytycznych DIAS) i przed wydaniem decyzji (§ 7 Wytycznych DIAS) były podpisywane przez pracownika i zatwierdzane przez kierownika komórki organizacyjnej.

Przed zakończeniem postępowania każdorazowo sporządzono Karty oceny działań zabezpieczających zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik do Wytycznych DIAS. Karty te były podpisywane przez pracownika i zatwierdzane przez kierownika komórki organizacyjnej.

W sprawach wymienionych w pozycji 4, 5, 7 tabeli, w których analiza wykonana na wstępnym etapie postępowania na podstawie § 4 pkt 1 Wytycznych wykazała, że zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane i kwota potencjalnego zobowiązania podatkowego przekroczyła odpowiednią wartość (50 000 zł dla dużego urzędu) wzywano podatnika na podstawie art. 39 Ordynacji podatkowej w celu ustalenia posiadanego majątku. Urząd odstąpił od wystosowania wezwania na podstawie art. 39 Ordynacji podatkowej w sprawach wskazanych w pozycji 9 i 10. Ze zgromadzonych w tych sprawach informacji wynikało, że podatnik nie posiada majątku i ma ustanowionego kuratora.

W sprawie wskazanej w pozycji 4, 5 i 6 tabeli wydana została jeszcze w toku kontroli decyzja o zabezpieczeniu przyszłych zobowiązań na majątku podatnika.

W przypadkach wymienionych w pozycji 1, 2, 3, 8 tabeli dokumenty zebrane w zakresie ustalenia zasadności podjęcia działań zabezpieczających wobec zobowiązań podatkowych dowiodły, że nie występują podstawy do wystąpienia z wnioskiem o wydanie decyzji zabezpieczającej. Zebrane informacje wykazały, że podatnicy posiadają majątek, nie wyzbywają się go, nie posiadają zaległości i nie jest prowadzona wobec nich egzekucja administracyjna.

W pozycji 1, 2, 3, 6, 8, 9, 10 tabeli wystąpiły sprawy, w których postępowanie toczyło się powyżej 1 roku. W sprawach tych oprócz adnotacji przed wszczęciem postępowania, bądź adnotacji informującej o wejściu w życie Wytycznych DIAS i adnotacji przed wydaniem decyzji sprawdzano przesłanki wydania decyzji zabezpieczającej w toku postępowań i na tę okoliczność sporządzono w ich trakcie adnotacje dotyczące oceny zasadności wydania decyzji o zabezpieczeniu.

⁷ UNP: [REDACTED]

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu⁸ nie wystąpiły przypadki, w których pomimo wystąpienia przesłanek do zastosowania zabezpieczenia podjęto decyzje o niedokonaniu zabezpieczenia i wystąpiono o nadanie rygору natychmiastowej wykonalności decyzji wymiarowej.

Ocena kontrolowanego podobszaru – **pozytywna**.

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.

Naczelnik Urzędu odniósł się do sprawowanego nadzoru informując⁹, że:

- ✓ Nie było przypadku nieuzasadnionego odstąpienia od podjęcia działań zabezpieczających wykonanie zobowiązań podatkowych.
- ✓ Nie było przypadków nieprawidłowego lub nierzetelnego postępowania pracowników, w wyniku czego niedostatecznie wykorzystywana była instytucja zabezpieczenia.
- ✓ Ryzykiem, które zidentyfikowano w zakresie zabezpieczania zobowiązań podatkowych jest zbyt krótki czas na przeprowadzenie postępowania dotyczący wydania postanowienia w sprawie rygору natychmiastowej wykonalności.
- ✓ Sprawowany przez kierownictwo urzędu nadzór w odpowiednim stopniu ogranicza możliwość wystąpienia nieprawidłowości w zakresie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych oraz zapewnia skutecznie działania organu podatkowego w celu ochrony interesów Skarbu państwa poprzez wykorzystanie regulacji wynikających z art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa.
- ✓ Naczelnik Urzędu otrzymuje z komórki wierzycielskiej co miesiąc informacje o liczbie wydanych decyzji zabezpieczających i raz na kwartał informacje o zakończonych kontrolach i postępowaniach z wnioskami o zabezpieczenie, bez wniosków o zabezpieczenie i działaniach wierzyciela.

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.

⁸ pismo 7 października 2025 r. UNP [REDACTED]

⁹ pismo 7 października 2025 r. UNP [REDACTED]

Z przekazanych dokumentów „Informacja o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej” wynika, że w okresie objętym kontrolą przeprowadzono 8 kontroli funkcjonalnych w zakresie przestrzegania zaleceń określonych w Wytycznych DIAS. Kontrole przeprowadził kierownik SPP w każdym kwartale 2023 i 2024 roku. Nie stwierdzono nieprawidłowości.

Naczelnik Urzędu poinformował¹⁰, że

...w IV kwartale 2024 r. kontrola funkcjonalna dotyczyła 2 spraw podatkowych zakończonych wydaniem decyzji. W tym kwartale komórka SPP nie wydała więcej rozstrzygnięć w sprawie określenia zobowiązania podatkowego. Przeprowadzone kontrole nie wykazały nieprawidłowości.

Kontrole funkcjonalne w okresie objętym kontrolą były realizowane w wymaganym zakresie zgodnie z zaleceniami określonymi w Wytycznych DIAS.

Ocena kontrolowanego podobszaru – **pozytywna**.

Podsumowanie kontroli

Wyniki kontroli wskazują, że Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie prawidłowo realizuje zadania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku postępowań podatkowych. Nie stwierdziliśmy uchybień w zakresie realizacji zaleceń określonych w Wytycznych DIAS w zakresie zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych. Wątpliwości budziły działania podejmowane w postępowaniach podatkowych, które zostały wszczęte długo przed wejściem w życie Wytycznych. W tych sprawach sporządzono adnotacje, które informowały o wejściu w życie ww. regulacji po wszczęciu postępowań. Adnotacje te miały jedynie charakter informacyjny. Nie dokumentowały działań związanych z zabezpieczeniem wykonania zobowiązań podatkowych. Mimo podejmowania stosownych czynności w tym zakresie, adnotacje je potwierdzające były sporządzone po długim okresie czasu od dnia obowiązywania Wytycznych. Każdorazowo działania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego podejmowane przez urząd były właściwie dokumentowane wydrukami z systemów i baz danych.

Mając na względzie brak uchybień i nieprawidłowości w kontrolowanym obszarze odstąpiono od wydania zaleceń.

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

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

¹⁰ pismo 7 października 2025 r. UNP [REDACTED]

Przepisy, które mają zastosowanie

1. 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),
2. art. 25 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1131 z późn. zm.)

Informacje o przetwarzaniu danych osobowych

Klauzulę informacyjną o przetwarzaniu danych osobowych znajdują Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej pod adresem: www.zachodniopomorskie.kas.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz w siedzibach organów Krajowej Administracji Skarbowej danego województwa na tablicach informacyjnych.