



**DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W SZCZECINIE**

Szczecin, 8 marca 2023 roku

UNP: 3201-23-033302

Sprawa: Kontrola w podległych jednostkach
organizacyjnych

Znak sprawy: 3201.IWW.0921.24.2022.

Kontakt: ias.szczecin@mf.gov.pl

Wystąpienie pokontrolne

Jednostka kontrolowana

Urząd Skarbowy w Szczecinku z siedzibą przy ul. Mickiewicza 13,14, 78-400 Szczecinek

Kierownik jednostki kontrolowanej

Sebastian Picheta – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Szczecinku

Zakres kontroli

Kryteria udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na wniosek podatnika

Okres objęty kontrolą

1.01.2021 r. – 30.06.2022 r.

Termin przeprowadzenia czynności kontrolnych

15.11.2022 r. – 22.12.2022 r.

Kontrolę przeprowadzili

_____, ekspert Służby Celno-Skarbowej na podstawie wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli nr 33/2022 z 9 listopada 2022 r.

_____, ekspert Służby Celno-Skarbowej na podstawie wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli nr 34/2022 z 9 listopada 2022 r.

RODO – klauzula informacyjna dot. przetwarzania danych osobowych osób fizycznych znajduje się na stronie Biuletynu Informacji Publicznej www.zachodniopomorskie.kas.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz w siedzibach organów na tablicach informacyjnych.

Ocena skontrolowanej działalności

Pozytywna z uchybieniami

Kontrolę odnotowano w książce kontroli urzędu pod pozycją 1/2022

Ustalenia stanu faktycznego

Kontrolą objęto i oceniono cztery obszary:

1. Organizacja pracy i uregulowania wewnętrzne dotyczące kontrolowanego obszaru.

W oparciu o regulaminy organizacyjne Urzędu Skarbowego w Szczecinku¹ ustaliliśmy, że prowadzenie spraw w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz innych ulg przewidzianych przepisami prawa przypisane zostało Referatowi Spraw Wierzycielskich (SEW) z Pionu Poboru i Egzekucji nadzorowanego przez Naczelnika Urzędu.

Zgodnie z informacją przekazaną przez Naczelnika Urzędu² w kontrolowanym okresie udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zajmowało się 2 pracowników. W przypadku spiętrzenia liczby wniosków lub w okresie urlopowym dodatkowo 2 pracowników zajmowało się prowadzeniem postępowań ulgowych. Bezpośredni nadzór nad powyższym obszarem sprawuje Kierownik Referatu i Naczelnik Urzędu.

Ustaliliśmy, że w okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie wydał aktu prawa wewnętrznego z zakresu udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na wniosek podatnika. Postępowania w tym zakresie prowadzone były zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz obowiązującymi w ww. okresie wytycznymi.

W trakcie prowadzenia czynności kontrolnych Naczelnik Urzędu wydał pismo organizacyjne nr 14/2022 z 29 listopada 2022 r. w sprawie określenia obiegu dokumentów, zasad i kryteriów udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na wniosek podatnika.

Pismo organizacyjne weszło w życie 1 grudnia 2022 r.

Na podstawie informacji przekazanej przez Naczelnika Urzędu³ ustaliliśmy sposób postępowania oraz obieg dokumentów w zakresie objętym kontrolą:

- Wnioski o ulgę w spłacie, które wpływają do urzędu są rejestrowane w systemach kancelaryjnych.

¹ wprowadzone zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie nr 188/2019 z 7 listopada 2019 r. (zmienione zarządzeniami nr 18/2020, 56/2020, 122/2020, 157/2020, 212/2020, 33/2021), uchylone zarządzeniem nr 151/2021 z 9 sierpnia 2021 r. (zmienione zarządzeniami nr 187/2021, 39/2022), uchylone zarządzeniem nr 67/2022 z 31 marca 2022 r.

² pismo Naczelnika Urzędu z 21 listopada 2022 r.

³ pismo Naczelnika Urzędu z 21 listopada 2022 r.

- Na podstawie otrzymanego wniosku pracownik zakłada sprawę w systemie kancelaryjnym SZD pod odpowiednią sygnaturą JRWA, weryfikuje dane podatnika w oparciu o systemy informatyczne, odnotowuje wnioski w systemie PoltaxPlus, sporządza niezbędne wydruki, w razie potrzeby wzywa podatników o niezbędne dokumenty, dokonuje analizy, w szczególnych przypadkach wnosi o wstrzymanie działań windykacyjnych, bądź zawieszenie postępowania egzekucyjnego.
- Pracownik SEW współpracuje z komórkami SEE i SER przekazując pracownikom tych komórek do opisu karty analizy (SEE w zakresie prowadzonego postępowania egzekucyjnego, SER w zakresie ustalenia zaległości i dokonanych wpłat).
- Po zgromadzeniu niezbędnych dokumentów i informacji pracownik sporządza analizę w zakresie zasadności udzielenia ulgi w spłacie.
- Analiza ze stanowiskiem pracownika przekazywana jest kierownikowi SEW celem akceptacji lub zajęcia innego stanowiska w sprawie, następnie analiza jest przekazywana Naczelnikowi celem ostatecznej akceptacji lub zajęcia innego stanowiska w sprawie.
- W przypadku, gdy stanowiska ww. osób nie są zgodne lub w sprawie istnieją jakiegokolwiek wątpliwości, organizowane jest dodatkowe spotkanie wyjaśniające wątpliwości w sprawie.
- W przypadku wysyłki pism w formie elektronicznej – w zależności od kanału, za pośrednictwem którego przesyłka dotarła do urzędu – wysyłki dokonuje w SZD pracownik lub kierownik SEW, gdy wymagany jest podpis elektroniczny bądź w przypadku wyrażenia takiej woli, podatnik odbiera pismo osobiście w siedzibie urzędu, po potwierdzeniu odbioru korespondencji.
- Pracownik zamyka sprawę w SZD i wprowadza rozstrzygnięcie w sprawie do systemu PoltaxPlus, wiążąc je z wcześniej wprowadzonym wnioskiem.
- W przypadku pozytywnych decyzji ulgowych w zakresie rat lub odroczenia pracownik wprowadza do systemu Poltax2Bplus przerwy w biegu terminu przedawnienia.
- Po otrzymaniu potwierdzenia odbioru rozstrzygnięcia w sprawie, pracownik zatwierdza je w systemie PoltaxPlus.
- Komórka SER, w przypadku prowadzonego postępowania egzekucyjnego w stosunku do zaległości objętych pozytywną decyzją ulgową, przekazuje do komórki SEE informację o konieczności zawieszenia prowadzonego postępowania egzekucyjnego.
- Pracownicy SEW, w przypadku pozytywnych decyzji w sprawie ulg w spłacie na bieżąco monitorują terminowość wpłat udzielonych rat i odroczenia terminu płatności poprzez sporządzany każdego dnia raport z systemu Poltax2Bplus. W przypadku braku wpłaty lub wpłaty dokonanej po terminie pracownik wygasza ratę lub w przypadku odroczenia terminu płatności dokonuje wygaszenia całej decyzji.
- W przypadku udzielania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorcy pracownik sporządza w dniu wydania decyzji zaświadczenie o pomocy de minimis.

- W ciągu 7 dni od dnia wydania zaświadczenia pracownik nanosi dane w systemie SHRiMP, sporządza raport i przekazuje do akceptacji przełożonym.
- W przypadku wygaszenia decyzji pracownik sporządza korektę zaświadczenia i dokonuje korekty danych w zakresie udzielonej pomocy w systemie SHRiMP.

Uzyskaliśmy informację, że w celu potwierdzenia zasadności udzielania ulg w kontekście wystąpienia przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego oraz dopuszczalności udzielenia przedsiębiorcy pomocy publicznej urząd stosuje pomocnicze kryteria oceny zawarte w formularzu wprowadzonym pismem Dyrektora Izby z 23.10.2014 r. nr RPSW.1.7-0711-65/14 – Informacja dotycząca przesłanek wstrzymania postępowania windykacyjnego, w związku z wnioskiem o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Ponadto, urząd kieruje się wymienionymi poniżej kryteriami, których spełnienie przez podatnika, skutkuje wydaniem pozytywnej decyzji ulgowej:

- istnienie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego,
- dopuszczalność udzielania pomocy publicznej np. pomocy de minimis (w przypadku przedsiębiorców),
- wywiązanie się przez podatnika z wydanych pozytywnych decyzji w przedmiocie ulgi w okresie 3 lat od dnia wpływu bieżącego wniosku,
- brak co najmniej dwóch negatywnych decyzji w przedmiocie ulgi w okresie 1 roku od dnia wpływu bieżącego wniosku,
- brak tytułów wykonawczych dotyczących podatnika w komórce egzekucji, obejmujących zobowiązania podatkowe inne niż objęte wnioskiem o ulgę,
- brak zobowiązań przedawnionych dotyczących podatnika w okresie 5 lat od dnia złożenia wniosku,
- brak przedawnienia zaległości podatkowej objętej wnioskiem o ulgę w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku,
- brak decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego objętego wnioskiem o ulgę.

Dodatkowo, urząd uwzględnia:

- czy podatnik jest objęty obszarem wysokiego ryzyka (w przypadku przedsiębiorców),
- wysokość zaległości objętych wnioskiem o ulgę,
- okres ulgi, na który miałyby zostać ona udzielona,
- okres prowadzenia działalności gospodarczej (w przypadku przedsiębiorców),
- czy wysokość dochodów podatnika jest wystarczająca do zapłaty zobowiązania w sposób zaproponowany we wniosku,
- skuteczność egzekucji (o ile jest prowadzona),
- posiadanie przez podatnika składników majątkowych.

Ustaliliśmy, że upoważnienie do podpisywania pism sporządzanych w trakcie prowadzonego postępowania oraz decyzji wydawanych w sprawach posiada tylko Kierownik SEW.

Naczelnik Urzędu poinformował, że Kierownik Referatu okresowo przeprowadza z podległymi pracownikami spotkania instruktażowe z zakresu udzielania ulg. Nadzór nad prawidłowością i terminowością realizacji spraw w zakresie udzielania ulg jest sprawowany na bieżąco. Zgodnie z przekazaną informacją, w okresie od marca 2020 r. do maja 2022 r. bezpośrednim nadzorem Kierownika Referatu oraz pośrednim Naczelnika Urzędu objęte były wszystkie wnioski i postępowania w podziale na sprawy, w których powołano się na okoliczności związane z wirusem COVID -19 oraz sprawy, w których ta okoliczność nie była powoływana. W ww. okresie należało w okresach tygodniowych przekazywać do IAS sprawozdawczość w podziale na liczbę wniosków załatwionych pozytywnie i negatywnie. Od czerwca 2022 roku sprawozdania należy przekazywać co miesiąc. Terminowość prowadzenia postępowań ulgowych objęta jest również obowiązkiem sprawozdawczym DI.CWP (miesięcznym). Na bazie raportów przygotowywanych z systemu eORUS do ww. sprawozdania badany jest czas prowadzenia m. in. postępowań ulgowych przez poszczególnych pracowników.

W kontrolowanym okresie nie stwierdzono kontroli funkcjonalnych przeprowadzonych przez Kierownika Referatu SEW lub Naczelnika Urzędu dotyczących obszaru objętego kontrolą.

Jak wynika z przyjętych zasad, czynności wykonywane po wpływie wniosków oraz procedura podejmowania i akceptacji rozstrzygnięć (akceptacja propozycji przyznania ulgi przez kierownika SEW, ostateczne zatwierdzanie przez Naczelnika Urzędu, przygotowywanie projektu decyzji dopiero po zaaprobowaniu sposobu załatwienia wniosku przez Naczelnika Urzędu) oraz ograniczenie upoważnień do podpisywania pism, decyzji służy przejrzystości postępowania w zakresie udzielania ulg.

1.1 Dane statystyczne

Dane odnoszące się do rejestrów prowadzonych spraw w okresie objętym kontrolą z podziałem na kategorie według JRWA (sprawy wszczęte i zakończone w kontrolowanym okresie) oraz liczby załatwionych spraw według sposobu rozstrzygnięcia ustalono na podstawie informacji przekazanych przez Naczelnika Urzędu⁴.

⁴ pismo z 21 listopada 2022 r.

Tabela nr 1

Liczba spraw w okresie objętym kontrolą według podziału na kategorie JRWA w okresie 2021 do 30.06.2022 r.

Symbol Kategorii sprawy	Zakres	Liczba spraw	
		2021r.	1.01.2022r. do 30.06.2022r.
4261	Postępowanie podatkowe w sprawie odroczenia, rozłożenia na raty zapłaty lub umorzenia należności podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych	25	37
4260	Postępowanie podatkowe w sprawie odroczenia, rozłożenia na raty zapłaty lub umorzenia należności CIT	0	0
4263	Postępowanie podatkowe w sprawie odroczenia, rozłożenia na raty zapłaty lub umorzenia należności podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług	35	19
4264	Postępowanie podatkowe w sprawie odroczenia, rozłożenia na raty zapłaty lub umorzenia należności podatkowej w zakresie podatków SD, PCC, KP	20	12

W 2021 roku najwięcej spraw dotyczyło podatku od towarów i usług (4263) - 35 spraw oraz podatku dochodowego od osób fizycznych (4261) – 25 spraw. W pierwszej połowie 2022 r. najwięcej spraw dotyczyło podatku dochodowego od osób fizycznych (4261) – 37 spraw.

Tabela nr 2

Liczba załatwionych spraw według sposobu rozstrzygnięcia

Wnioski, które wpłynęły w okresie 1.01.2021r.-31.12.2021r.	Rodzaj ulg w spłacie		
	Raty	Odroczenia	Umorzenia
Liczba wniosków i sposób ich załatwienia			
Wnioski (liczba)	52	7	24
Pozostawienie bez rozpatrzenia art.169 § 4 Op.	11	3	1
Odmowa wszczęcia postępowania art.165a Op.	4	0	9
Odmowa zastosowania ulgi	1	0	0
Umorzenie postępowania z uwagi na jego bezprzedmiotowość	5	3	5
Rozstrzygnięcie pozytywne	31	1	9

Tabela nr 3

Liczba załatwionych spraw według sposobu rozstrzygnięcia

Wnioski, które wpłynęły w okresie 1.01.2022r.-30.06.2022r.		Rodzaj ulg w spłacie		
Liczba wniosków i sposób ich załatwienia	Raty	Odroczenia	Umorzenia	
Wnioski (liczba)	53	3	12	
Pozostawienie bez rozpatrzenia art.169 § 4 Op.	5	0	0	
Odmowa wszczęcia postępowania art.165a Op.	1	0	1	
Odmowa zastosowania ulgi	0	0	0	
Umorzenie postępowania z uwagi na jego bezprzedmiotowość	11	2	3	
Rozstrzygnięcie pozytywne	36	1	8	

Tabele nr 2 i 3 obrazują liczbę załatwionych spraw w okresie objętym kontrolą według sposobu rozstrzygnięcia i rodzaju ulgi w rozbiciu na okres 2021 r. i okres 1.01. do 30.06.2022 roku.

W 2021 r. pozytywnie załatwiono 41 spraw, natomiast w I połowie 2022 r. 45 spraw.

W kontrolowanych okresach wystąpił jeden przypadek odmowy udzielenia ulgi.

W 2021 r. na 83 złożone wnioski 15 pozostawiono bez rozpatrzenia. W 13 przypadkach umorzono postępowanie z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

W I połowie 2022 r. na 70 złożonych wniosków 5 pozostawiono bez rozpatrzenia. W 16 przypadkach umorzono postępowanie z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

W obu objętych kontrolą okresach najwięcej spraw dotyczyło rozłożenia na raty zaległości podatkowych.

Naczelnik Urzędu w ww. okresach nie wydał żadnej decyzji zmieniającej wydanej na podstawie art. 253a ustawy Ordynacja podatkowa.

(Dowód: akta kontroli str. 14-41, 42-57)

Ocena cząstkowa w powyższym obszarze **pozytywna**.

2. Prawidłowość postępowania organu podatkowego przy udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (gromadzenia i analiza materiału dowodowego oraz ocena sytuacji finansowej wnioskodawcy)

Przepisy prawa podatkowego dotyczące kwestii ulg w spłacie zobowiązań podatkowych uregulowane zostały w Rozdziale 7A Działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: OP).

Formy ulg, które może udzielić organ podatkowy zostały enumeratywnie wymienione w art. 67a § 1 OP. Należą do nich:

- odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty,

- odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek,
- umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

Organ podatkowy w ramach uznania administracyjnego decyduje o udzieleniu lub nie udzieleniu wnioskowanej ulgi. W prowadzonym postępowaniu organ podatkowy bada zaistnienie przesłanek ważnego interesu strony lub interesu publicznego, o których mowa w art. 67a i 67b OP bądź w przypadku ulg w spłacie zobowiązań stanowiących pomoc de minimis dla podatnika prowadzącego działalność gospodarczą przyjętych kryteriów wyboru, w kontekście zasadności przyznania wnioskodawcy określonej przez niego ulgi podatkowej.

Analizując sprawy sprawdziliśmy, w szczególności, czy organ podatkowy:

- dokonał ustaleń i oceny istnienia przesłanek zastosowania ulgi tj. ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego/uwzględnił kryteria wyboru (okoliczności społeczne, ekonomiczne), przy których kierował się przy podjęciu decyzji,
- dokonał ustaleń i wyjaśnień wszystkich okoliczności faktycznych, w tym również zaistnienia przesłanek stosowania ulg w spłacie podatków, tj. wypełnił obowiązek wynikający z art. 122 i art. 187 § 1 OP,
Organ podatkowy nie może ograniczać się wyłącznie do analizy argumentów podniesionych przez podatnika w złożonym wniosku. Winien jest podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Zobowiązany jest zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy,
- zgromadził niezbędny materiał dowodowy, na podstawie obowiązujących systemów i informacji znajdujących się w urzędzie,
- ocenił możliwości płatnicze podatnika pod kątem realności spłaty proponowanego układu ratalnego. Rozstrzygnięcie sprawy powinno uwzględniać pełną ocenę sytuacji podatnika w czasie podejmowania decyzji,
- dokonał analizy zobowiązań podatkowych objętych kontrolowanymi rozstrzygnięciami pod kątem ich przedawnienia na dzień rozpatrywania wniosków (art. 70 § 1 OP),
- podejmował działania związane z prowadzonymi postępowaniami w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zgodne z zasadami określonymi w regulacjach wewnętrznych urzędu,
- w przypadku przyznania ulgi wobec podmiotów gdzie wszczęta była egzekucja administracyjna, czy zawieszono czynności egzekucyjne,
- w przypadku udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w trakcie występowania COVID-19 (pomoc na COVID-19) prawidłowo ustalił, czy przedsiębiorca kwalifikuje się do uzyskania ulgi stanowiącej pomoc COVID-19:
 - czy przedsiębiorca udokumentował, iż w związku z pandemią COVID wystąpił u niego spadek obrotów gospodarczych, w związku z czym jego płynność finansowa uległa pogorszeniu.

W trakcie czynności kontrolnych sprawdziliśmy, czy w zakresie weryfikacji wniosku o ulgę dokonano weryfikacji wniosku pod względem spełnienia wymogów formalnych:

- wniosek był podpisany (przez osobę upoważnioną), a w przypadku podmiotu podlegającego obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego, czy został podpisany przez osobę upoważnioną do reprezentowania podmiotu,
- zawierał adres umożliwiający kontakt z wnioskodawcą,
- zawierał jasno sprecyzowaną treść żądania,
- w przypadku gdy wniosek składał pełnomocnik, czy załączono pełnomocnictwo wraz z kopią dowodu uiszczenia opłaty skarbowej,
- w przypadku, gdy wniosek składał przedsiębiorca, czy wskazano o jaką pomoc się ubiega zgodnie z art. 67b § 1 OP i czy złożył stosowne informacje i oświadczenia dotyczące pomocy publicznej zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Oceny prawidłowości prowadzenia postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przeprowadziliśmy na podstawie 36 spraw losowo wytypowanych z raportów sporządzonych z systemu e-ORUS o nazwie „DI.CWP-Wskaźnik czasu trwania postępowań wszczętych na wniosek podatnika”, z których 22 sprawy dotyczyły 2021 roku a 14 spraw 2022 roku.

Sprawy dotyczyły:

- rozłożenia na raty zapłaty należności podatkowej lub zaległości podatkowej – 26 spraw,
- odroczenia terminu płatności podatku – 2 sprawy,
- umorzenia zaległości – 1 sprawa,
- odmowy wszczęcia postępowania w sprawie udzielenia ulgi - 2 sprawy,
- pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia w sprawie udzielenia ulgi – 3 sprawy,
- umorzenia postępowania w sprawie udzielenia ulgi – 2 sprawy

Analiza dokumentacji postępowań podatkowych dotyczących udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w zakresie rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej lub odroczenia terminu płatności wykazała, że 19 spraw dotyczyło pomocy de minimis.

W badanych sprawach stwierdziliśmy, że organ podatkowy:

- dokonał weryfikacji wniosków pod względem spełnienia wymogów formalnych:
 - wszystkie wnioski były podpisane,
 - zawierały adres umożliwiający kontakt z wnioskodawcą,
 - zawierały sprecyzowaną treść żądania,
 - organ wzywał wnioskodawców do usunięcia stwierdzonych braków formalnych wniosku,
- analizował materiał dowodowy przedstawiony przez wnioskodawcę oraz gromadził własny materiał dowodowy poprzez m.in. sporządzanie:
 - wydruków z systemów informatycznych określających osiągnięte dochody

(zeznania roczne) lub obroty (deklaracje VAT), wysokość zobowiązań podatkowych/zaległości podatkowych wnioskodawcy oraz dane z deklaracji VAT,

- raportów z CZM, raportów o pomocy udzielonej beneficjentowi, wydruków z Księgi wieczystej, wykazów informacji o czynnościach majątkowych podmiotu, wykazów pojazdów należących do podmiotu, danych rejestracyjnych podmiotu, danych z segmentacji ogólnej i innych raportów, zestawień i danych,
- sporządzał analizę przesłanek do udzielenia ulgi,
- oceniał sytuację finansową podatnika i jego możliwości realizacji spłaty w układzie ratalnym przy jednoczesnym ponoszeniu wydatków bieżących,
- w stosunku do przedsiębiorców ubiegających się o pomoc de minimis dokonał oceny wniosku pod kątem warunków i wyłączeń wynikających z rozporządzenia Komisji Europejskiej (EU) nr 1407/2013 z 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz. Urz. UE L 352).
- w przypadku udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w sprawach, gdzie wszczęte było postępowanie egzekucyjne każdorazowo zawieszono czynności egzekucyjne.

Ustaliliśmy, że we wszystkich kontrolowanych pozytywnie rozpatrzonych wnioskach (29 spraw) podmioty prowadzące działalność gospodarczą, ubiegające się o pomoc de minimis złożyły wszystkie wymagane zaświadczenia (zaświadczenia o pomocy de minimis oraz pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie otrzymane w roku, w którym ubiegano się o pomoc, oraz w okresie 2 poprzedzających lat podatkowych) lub oświadczenia (oświadczenia o wielkości otrzymanej pomocy, oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy de minimis, oświadczenia dotyczące nienaruszania ograniczeń, nakazów i zakazów wynikających z art. 23 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 28 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw, w związku z przeciwdziałaniem sytuacjom kryzysowym związanym z wystąpieniem COVID-19).

Również, we wszystkich kontrolowanych przypadkach podmioty ubiegające się o udzielenie ulgi w ramach pomocy de minimis złożyły wymagany przepisami formularze o pomocy de minimis.

Stwierdziliśmy, że w niżej wymienionych przypadkach zebrany materiał dowodowy nie potwierdzał jednoznacznie, że został spełniony warunek udzielenia przez organ podatkowy ulgi, tj., że były to sytuacje uzasadnione ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym bądź, że wykazane we wniosku okoliczności uzasadniały udzielenie ulgi w kontekście przyjętych kryteriów wyboru. I tak:

1.

Wydano decyzję o rozłożeniu na 53 rat zaległości podatkowych w wysokości 99 031 zł, z czego 21 pierwszych rat jest wysokości 200 zł, a kolejne po 3 000 zł (VAT 2018 i II kw. 2019). Zwróciliśmy uwagę, że zebrany materiał dowodowy w kontekście argumentów przedstawionych w złożonym przez podatnika wniosku, wzbudzał istotne wątpliwości co do potwierdzenia istnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Strona uzasadniając wniosek podała, że nie posiada środków pieniężnych do spłaty całościowego zobowiązania, wynikającego z przeprowadzonej kontroli podatkowej, w której stwierdzono nierzetelnie prowadzoną księgowość.

Była to druga decyzja udzielająca ulgę w spłacie zaległości podatkowych, co wskazuje, że zastosowana ulga nie była rozwiązaniem wyjątkowym zastosowanym wobec podatnika. Z uzasadnienia wydanej decyzji wynika, że za udzieleniem ulgi poprzez rozłożenie na 53 rat zaległości podatkowych przemawiał fakt, że wnioskodawca nie posiadał zgromadzonych środków finansowych na opłacenie zaległości podatkowych.

Zebrany materiał dowodowy wskazywał natomiast, że już po wydaniu przez organ w dniu 1.04.2021 decyzji po przeprowadzonej kontroli podatkowej, którą określono zobowiązania podatkowe objęte wnioskiem, podatnik wraz z małżonkiem w dniu 20.04.2021 zbyli jeden z czterech posiadanych lokali mieszkalnych za kwotę 228 000 złotych oraz 25.01.2022 kolejny lokal mieszkalny za kwotę 186 000 zł (podatnik wraz z małżonkiem posiadał jeszcze dwa domy o wartości po 850 000 zł każdy). Zebrane materiały mogły więc wskazywać, że sytuacja materialna zobowiązanego pozwalała na spłatę zaległości podatkowych.

Zgodnie z informacjami od podatnika uzyskane środki finansowe ze zbycia lokali mieszkalnych zostały przeznaczone na inne cele niż spłatę zobowiązań podatkowych, co było wyborem zobowiązanego.

W tym kontekście uznanie, że brak środków finansowych na spłatę zaległości podatkowych przez podatnika, znajdującego się w stosunkowo dobrej kondycji finansowej i materialnej, potwierdzonym zebrany materiał dowodowy (uzyskane środki finansowe za zbyte lokale mieszkalne, emerytura podatnika i jego małżonka, dochód z prowadzonej działalności gospodarczej, posiadane nieruchomości gruntowe, mieszkania i środki transportu), jako przesłankę do uznania istnienia ważnego interesu podatnika, wydaje się nieuzasadnione. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że wydając decyzję kierowano się zarówno przesłanką ważnego interesu podatnika jak i interesu publicznego. Nie wskazano jednak jakie przesłanki interesu publicznego przemawiają za udzieleniem ulgi na tak korzystnych warunkach (53 miesięczne raty, z których pierwsze 21 rat jest w wysokości jedynie 200 zł, a pozostałe raty po 3 000 zł). Wydanie w tym przypadku kolejnej decyzji udzielającej ulgi w spłacie zaległości podatkowych, mogło narażać organ na ryzyko zarzutu, że podatnik jest traktowany przez organ podatkowy w sposób uprzywilejowany w stosunku do innych podatników prawidłowo realizujących swoje obowiązki podatkowe..

Odnosząc się do sposobu rozpatrzenia wniosku podatnika i zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego mającego potwierdzać istnienie przesłanki ważnego interesu podatnika, w kontekście:

- powodów powstania zaległości podatkowych,

- uzyskanych przez podatnika środków ze sprzedaży mieszkania,
- wydania drugiej już decyzji udzielającej podatnikowi ulgi w spłacie zaległości podatkowych,

Naczelnik US wyjaśnił⁵ m.in.:

- Rozpatrując sprawę rzetelnie zgromadziliśmy materiał dowodowy, nie pomijając faktów posiadanego majątku oraz rozliczenia sprzedaży mieszkania;
- Przyznając ulgę wzięliśmy pod uwagę dowody, oświadczenia, wyjaśnienia oraz informacje, w tym:
 - wiek podatniczki oraz jej problemy zdrowotne,
 - rzetelne wywiązywanie się z poprzedniego układu ratalnego,
 - dokonanie zabezpieczenia zaległości podatkowych na hipoteczę na kwotę 148 547 zł,
 - wyjaśnienia strony odnośnie wydatkowania środków pozyskanych ze sprzedaży mieszkania (spłata kredytów),
 - rzetelne wywiązywanie się z bieżących należności podatkowych;
- Powyższe wskazuje na zasadność pozytywnego rozpatrzenia wniosku o ulgę w spłacie i tym samym nie można mówić o potraktowaniu strony w sposób uprzywilejowany w stosunku do innych podatników;
- Odmowa udzielenia ulgi i dalsze prowadzenie postępowania egzekucyjnego mogłoby zachwiać spłacanym do tej pory poprzednio udzielonym układem ratalnym, którego termin kończy się w grudniu 2023 roku;
- Rozłożenie zaległości na wyższe raty lub krótszy okres mogłoby spowodować tożsame konsekwencje.

Przedstawiona analiza i ocena materiału dowodowego uzasadniająca udzielenie ulgi może budzić zastrzeżenie, co do jej prawidłowości, w kontekście faktu, że podatnik uzyskał dochody ze sprzedaży części majątku znacznie przekraczające wysokość zaległości podatkowej i przeznaczył je na spłatę innych zobowiązań z pominięciem zobowiązania podatkowego.

Z tych powodów trudno uznać, że przyznany układ ratalny uzasadniony był sytuacją materialną podatnika oraz jego możliwościami finansowymi.

2.

Wydano decyzję o rozłożeniu na 4 raty należnego podatku dochodowego za 2021 rok w wysokości 4 080 zł.

Zwróciliśmy uwagę, że zebrany materiał dowodowy, w kontekście argumentów przedstawionych w złożonym przez podatnika wniosku, nie potwierdzał przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, przemawiającego za udzieleniem ulgi.

Strona we wniosku prosiła o rozłożenie na 4 raty podatku dochodowego wskazując, że jest to kwota duża, uniemożliwiająca uiszczenie jej jednorazowo. Jednocześnie wnioskodawczyni

⁵ pismo z 5 stycznia 2023 r.

wskazała, że jest to niedopłata wynikająca z otrzymania odprawy emerytalnej i nagrody jubileuszowej, które zwiększyły jej dochody w roku 2021 r.

Zebrany w sprawie materiał dowodowy wykazał, że wnioskodawczyni posiadała oszczędności na rachunku bankowym w wysokości 25 800 zł, osiągała miesięczny dochód netto wynikający z umowy o pracę i emerytury w wysokości 5 105 zł, a miesięczne koszty związane z utrzymaniem wynosiły 3 123 zł. Sytuacja finansowa i majątkowa podatnika wynikająca z zebranego materiału dowodowego nie potwierdzała braku możliwości spłaty zobowiązania podatkowego. Ponadto podatnik nie wskazał również na jakiegokolwiek okoliczności przemawiające za istnieniem nadzwyczajnych lub losowych przypadków, z powodu których podatnik nie może zapłacić należnego podatku dochodowego, którego wysokość nie powinna być zaskoczeniem dla podatnika, w kontekście okoliczności uzyskania zwiększonego dochodu.

Naczelnik US odnosząc się do zgromadzonego materiału dowodowego, stwierdził⁶ m.in.:

- Wydając pozytywną decyzję w sprawie ulgi kierowaliśmy się głównie interesem publicznym oraz także ważnym interesem Strony pomimo braków w jego uzasadnieniu;
- Organ uwzględnił, że podatnik jest osobą samotną, w podeszłym wieku (64 lata), a środki zgromadzone na rachunku bankowym stanowią jej zabezpieczenie na wypadek nagłej choroby;
- Krótki okres spłaty możliwy do wykonania z bieżących dochodów strony gwarantował że strona nie będzie musiała sięgać do środków zabezpieczonych na rachunku bankowym, a tym samym w przyszłości jako osoba samotna nie będzie korzystać z pomocy państwa;
- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Szczecinku udzielając ulgi podatnikowi, który posiadał oszczędności na rachunku bankowym pozwalające na zapłatę zobowiązania, kierował się głównie interesem publicznym, który nie może być rozumiany wyłącznie jako ochrona podatkowych dochodów Budżetu Państwa, realizowana poprzez ściąganie podatków tu i teraz;
- W przedmiotowej sytuacji interes publiczny jest ściśle związany z ważnym interesem strony.

Trudno podzielić stanowisko organu podatkowego, co do zaistnienia obu przesłanek udzielenia ulgi. Podatnik dysponuje oszczędnościami w takiej kwocie, że zapłata zobowiązania nie spowoduje ich znacznego uszczuplenia i nie zagrazi jego interesom. Ustalenia w zakresie wysokości przychodu i wydatków również nie wskazują na brak możliwości wywiązania się z należności podatkowej. Okoliczności powstania zobowiązania pozwalały na zabezpieczenie środków na jego zapłatę.

Rozpatrując wniosek o ulgę należy przeprowadzić ocenę sytuacji materialnej podatnika na dzień wydania decyzji, zatem argument, co do ewentualnej możliwości wystąpienia w przyszłości określonych zdarzeń nie jest właściwy.

Dlatego też należy uznać że w powyższym przypadku zebrany materiał dowodowy nie uzasadniał do udzielenia ulgi.

⁶ pismo z 5 stycznia 2023 r.

3.

Wydano decyzję o rozłożeniu na 10 rat zobowiązania w podatku dochodowym za 2021 rok na kwotę 9 236 zł (kwota raty 923,60 zł).

Zobowiązana wskazała we wniosku brak możliwości jednorazowej wpłaty zobowiązania ze względu na jego znaczną wysokość. Wskazała również na brak oszczędności, spłacanie kredytu konsumpcyjnego oraz na zmianę miejsca pracy.

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że udzielając pomocy w postaci rozłożenia na raty zobowiązania kierowano się ważnym interesem podatnika i interesem publicznym oraz wyjaśniono, że ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodów nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować należności podatkowych, np. z powodów utraty możliwości zarobkowania, losowej utraty majątku.

Zwróciliśmy uwagę, że z zebranego materiału dowodowego nie wynikało, że u podatnika wystąpiło istotne nadzwyczajne losowe zdarzenie pogarszające jego sytuację materialną, co mogłoby wskazywać na wcześniej wymienioną w uzasadnieniu decyzji przesłankę ważnego interesu podatnika do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania w podatku dochodowym za poprzedni rok. Zebrany materiał nie potwierdzał również, że ustalając wysokość rat uwzględniono prawidłowo realne możliwości finansowe podatnika ponieważ ustalona kwota raty była wyraźnie niższa niż wykazane możliwości finansowe podatnika.

I tak, zebrany materiał wskazywał, że podatnik prowadzi jednoosobowe gospodarstwo domowe, osiąga dochód ze stałego zatrudnienia w kwocie ok. 7 600 zł, a z wykazanej sytuacji materialnej podatnika wynika, że byłby on w stanie spłacać wyraźnie wyższe raty niż zadeklarowane rata 923,60 zł (różnica między osiąganym miesięcznym dochodem i wykazanymi miesięcznymi kosztami wynosiła ok. 2 600 zł), bez zagrożenia, że nie będzie w stanie zaspakajać swoich potrzeb materialnych.

Naczelnik US odnosząc się do ww. przypadku poinformował⁷, że:

- Nie kwestionowano wysokości zaproponowanej raty biorąc pod uwagę możliwość nieoczekiwanych wydatków które mogłyby zaburzyć spłatę ratalną lub doprowadzić do wygaśnięcia decyzji;
- Kwota która pozostawała do dyspozycji strony po uwzględnieniu wykazanych wydatków i kwoty zaproponowanej raty, stanowi zabezpieczenie dla pokrycia zadłużenia oraz niespodziewanych, trudnych do przewidzenia wydatków jak nagła choroba, zakup leków. Brak zaplecza finansowego mogłaby spowodować zagrożenie dla rzetelnego wywiązywania się strony z układu ratalnego;
- Pojęcie ważnego interesu podatnika nie może ograniczać się do tylko i wyłącznie do sytuacji nadzwyczajnych, ale należy je rozumieć w zdecydowanym szerszym znaczeniu.

Organ podatkowy może przychylić się do propozycji podatnika lub zmienić liczbę i wysokość rat mając na uwadze zebrany materiał dowodowy oraz realną możliwość spłaty podatku w ratach. Zebrany materiał dowodowy wskazywał, że do dyspozycji podatnika, po odliczeniu wydatków, pozostają środki pozwalające na zapłatę rat w kwocie wyższej, niż proponowana przez podatnika.

⁷ pismo z 5 stycznia 2023 r.

Odnosząc się do stanowiska przedstawionego przez Naczelnika US należy stwierdzić, że argument dotyczący ewentualnej możliwości wystąpienia w przeszłości bliżej nieokreślonych zdarzeń nie jest trafny, ponieważ przy rozpatrywaniu wniosku należy uwzględnić aktualną sytuację materialną podatnika.

4.

Wydano decyzję o rozłożeniu na 4 raty zaległości podatkowej w podatku VAT-7 z III 2022, w kwocie 40 002 zł.

We wniosku o rozłożenie na raty zobowiązania podatkowego jako powód podano jedynie występujące problemy z płynnością spowodowaną zmianą postaw nabywców oraz wybuchem wojny w Ukrainie. Wnioskodawca wskazał, że wysokość uzyskiwanych przychodów w I kwartale 2022 roku drastycznie spada.

Zwróciliśmy uwagę, że zebrany materiał dowodowy nie potwierdzał problemów finansowych podatnika prowadzącego działalność handlową, ponieważ:

- przychody i dochody podatnika w okresie 2018 - I kw. 2022 były w miarę stabilne,
- dochód osiągnięty w miesiącach styczeń–kwiecień 2022 roku w wysokości ok. 394 000 zł był ponad 2,5 krotnie wyższy niż dochód za 2021 rok wykazany w PIT36 L (dochód - 145 000 zł),
- średni miesięczny dochód w okresie styczeń-kwiecień 2022 roku wynoszący ok. 98 500 zł był wielokrotnie wyższy niż w okresie 2020-2021 roku (ok. 4 000 zł w 2020 r. i ok. 12 000 zł w 2021 r.);
- podatnik regulował na bieżąco ZUS,
- firma obciążona była jedynie jednym kredytem inwestycyjnym z miesięczną ratą ok. 2 400 zł.

Również inne dane wskazywały na to, że podatnik był w dobrej sytuacji finansowej i majątkowej, w tym np.:

- miesięczny dochód netto gospodarstwa domowego podatnika i jego żony wynosił ok. 66 000 zł, przy miesięcznych wydatkach gospodarstwa ok. 6 000 zł (w tym spłata kredytu),
- posiadane nieruchomości (dom, hale, działka gruntowa)
- samochody i inne pojazdy,
- maszyny i urządzenia.

W uzasadnieniu decyzji nie wykazano jakie okoliczności uznano za przesłankę ważnego interesu podatnika, mimo wskazania, że udzielając ulgi kierowano się ważnym interesem podatnika i interesem publicznym.

Odnosząc się do zebranego materiału dowodowego Naczelnik US wyjaśnił⁸:

- Uwzględniono uzasadnienie strony, że przeżywa obecnie przejściowe problemy z płynnością finansową w związku z tym, że dochody osiągnięte od stycznia do marca 2022 r. zostały przeznaczone na spłatę zobowiązań dla dostawców, które zostały zaciągnięte w ubiegłym roku,

⁸ pismo z 5 stycznia 2023 r.

- Nie możemy zgodzić się z zarzutem braku materiału dowodowego, który potwierdzał trudności finansowe podatnika, bowiem złożone dokumenty dotyczące I kwartału 2022 roku, potwierdzały spadek obrotów. Ponadto na dzień złożenia wniosku przez podatnika nie można było przewidzieć jaki wpływ na jego przyszłe obroty będzie miała wojna w Ukrainie.

Przedstawiony przez Naczelnika US argument, że zebrany materiał dowodowy potwierdzał trudności finansowe podatnika, bowiem w I kwartale 2022 roku spadły obroty podatnika, nie uwzględnia wyjątkowo wysokiego dochodu, jaki w tym okresie osiągnął podatnik. Ponadto nie można uwzględnić argumentu ewentualnej możliwości wystąpienia w przyszłości określonych zdarzeń ponieważ ocena sytuacji materialnej podatnika winna być przeprowadzona na dzień wydania decyzji.

Dlatego też nie można uznać, że zebrany materiał dowodowy potwierdzał istnienie problemów finansowych podatnika, oraz że za udzieleniem ulgi przemawiał ważny interes podatnika.

5.

Wydano decyzję o rozłożeniu na 6 rat kwoty zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 388 702 zł.

Zobowiązany we wniosku wskazał, że nie jest w stanie jednorazowo zapłacić podatku za 2021 rok z uwagi na znaczne koszty prowadzonej działalności gospodarczej (podatnik prowadzi przychodnię lekarską). Ponadto podatnik wyjaśnił, że nie płacił zaliczek na podatek w trakcie 2021 roku ze względu na skumulowanie rat bankowych, które były egzekwowane przez komornika.

W przedmiotowej sprawie zwróciliśmy uwagę, że nie wskazano w uzasadnieniu decyzji jakie przesłanki ważnego interesu podatnika i interesu publicznego wystąpiły w sprawie mimo wskazania, że wydając decyzję uwzględniono zarówno ważny interes podatnika jak i interes publiczny. Ponadto zebrany materiał dowodowy nie potwierdzał jednoznacznie, że podatnik nie jest w stanie spłacić jednorazowo zaległości podatkowych.

I tak zebrany materiał dowodowy wskazywał, że:

- podatnik osiąga miesięczny dochód netto w wysokości ok. 140 000 zł,
- miesięczne koszty związane z utrzymaniem i spłacaniem kredytów wynoszą ok. 32 800 zł.,
- łączny dochód osiągnięty za pierwsze 4 miesiące 2022 r., poprzedzające złożenie wniosku opiewał na kwotę 928 740 zł,
- dochód osiągnięty w 2021 roku w wysokości 2 932 436,48 zł był wyraźnie wyższy niż w latach 2019-2020.

Naczelnik US odnosząc się do wskazanych kwestii wyjaśnił⁹ m.in.:

- Zebrany materiał dowodowy potwierdzał, że podatnik osiągał w ostatnim okresie

⁹ pismo z 5 stycznia 2023 r.

wysokie przychody i dochody, które wskazywały na możliwość terminowego wywiązywania się z ciężących na nim zobowiązań podatkowych;

- Faktyczna sytuacja życiowa podatnika odbiegała jednakże od sytuacji przedstawionej w dokumentach złożonych do wniosku o ulgę w spłacie;
- Sytuacja życiowa podatnika jest powszechnie znana w lokalnej społeczności, w tym fakt, że żona podatnika przechodziła długotrwałą chorobę nowotworową, a jej leczenie za granicą wymagało olbrzymich nakładów finansowych (sprzedano dom, zaciągnięto olbrzymie kredyty) i organizowane były zbiórki społeczne;
- Żony podatnika nie udało się uratować, a podatnik pozostał z koniecznością spłaty zaciągniętych zobowiązań kredytowych;
- Strona nie wykorzystała traumatycznych okoliczności w złożonym wniosku dlatego też zrezygnowaliśmy z użycia ich jako argumentów uzasadniających przyznanie ulgi w spłacie;
- Z uwagi na fakt, że decyzje ulgowe mają charakter uznaniowy, w przedmiotowej sprawie udzieliliśmy ulgi w spłacie i rozłożyliśmy spłatę zaległości na raty obejmujące krótki okres czasu.

Nie można przyjąć, że przedstawione argumenty są słuszne. Uzasadnienie decyzji musi wskazywać w sposób jasny i czytelny na motywy jakimi się kierowano podejmując określone rozstrzygnięcie, a motywy te muszą wynikać wyłącznie z oceny dowodów zebranych w sprawie. Wskazana okoliczność, że sytuacja życiowa podatnika jest powszechnie znana w lokalnej społeczności i pracownicy organu dysponowali informacjami wskazującymi, że może być ona mniej korzystna, niż przedstawiona w toku postępowania nie może mieć wpływu na podjęte rozstrzygnięcie.

Dlatego też należy uznać, że zebrany materiał dowodowy nie potwierdzał, że sytuacja finansowa podatnika nie pozwalała spłacić jednorazowo zaległości podatkowych, oraz że za udzieleniem ulgi przemawiał ważny interes podatnika.

(Dowód – akta kontroli str. 65-75, 76-96)

Ocena częściowa badanego obszaru – **pozytywna z nieprawidłowościami.**

3. Analiza wydanych rozstrzygnięć

We wskazanym obszarze sprawdziliśmy:

- terminowość wydanych rozstrzygnięć i załatwienia sprawy,
- czy wydane rozstrzygnięcia zawierały wymogi określone w art. 210 §1 i 217 §1 OP,
- czy organ uzasadnił swoje stanowisko, zgodnie z wymogami z art. 210 § 4 OP.

3.1 Terminowość prowadzenia spraw

Dla Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie i podległych urzędów skarbowych, czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika ustalono poniżej 24 dni. Ocenę terminowości prowadzenia postępowań podatkowych w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych prezentuje tabela nr 4.

Tabela nr 4

Lp.	Nr sprawy	Data wpływu wniosku	Data wydania decyzji	Czas trwania postępowania – liczba dni
1		04.10.2021	26.10.2021	22
2		08.04.2021	29.04.2021	21
3		21.10.2021	12.11.2021	22
4		04.06.2021	17.06.2021	13
5		09.04.2021	27.04.2021	18
6		21.10.2021	12.11.2021	22
7		13.01.2021	05.02.2021	23
8		09.07.2021	03.08.2021	25
9		04.10.2021	17.11.2021	44
10		22.06.2021	9.07.2021	13
11		18.04.2021	13.05.2021	25
12		17.06.2021	07.07.2021	20
13		19.10.2021	08.11.2021	20
14		21.10.2021	12.11.2021	22
15		09.11.2021	01.12.2021	22
16		13.08.2021	06.09.2021	24
17		16.03.2021	08.04.2021	23
18		04.06.2021	17.06.2021	13
19		30.08.2021	23.09.2021	24
20		02.06.2021	23.06.2021	21
21		02.04.2021	08.04.2021	6
22		09.10.2021	14.10.2021	5
23		16.02.2022	02.03.2022	14
24		10.03.2022	30.03.2022	20
25		11.03.2022	15.03.2022	4
26		31.03.2022	20.04.2022	20
27		05.04.2022	19.04.2022	14
28		12.04.2022	05.05.2022	23
29		27.04.2022	20.05.2022	23
30		17.05.2022	03.06.2022	17
31		31.05.2022	21.06.2022	21
32		10.05.2022	25.05.2022	15
33		24.05.2022	27.05.2022	3
34		10.06.2022	22.06.2022	12
35		08.06.2022	22.06.2022	14
36		09.05.2022	31.05.2022	22
Średni czas trwania postępowania:				18,6

W objętych kontrolą 36 postępowaniach w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stwierdziliśmy:

- w 35 sprawach wydano rozstrzygnięcia w ciągu miesiąca wypełniając dyspozycję zawartą w art. 139 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁰, w tym w 33 sprawach wydano rozstrzygnięcie w terminie do 24 dni,
- w przypadku niezafatwienia sprawy w terminie, o którym mowa w art. 139 § 1 OP, organ dopełnił obowiązku wynikającego z art. 140 Ordynacji podatkowej, tj. zawiadomił stronę o niezafatwieniu sprawy we właściwym terminie, podał przyczyny niedotrzymania terminu i wskazał nowy termin zafatwienia sprawy (poz. 9),
- średni czas trwania postępowań podatkowych dla wybranych do kontroli spraw wyniósł 19 dni, przy czasach granicznych: minimum 3, maksimum 44.

3.2 Poprawność wydanych rozstrzygnięć, przesłanki i uzasadnienie wydanych rozstrzygnięć.

Dokonana w toku kontroli analiza wykazała, że:

- badane decyzje/ postanowienia wydane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Szczecinku w zakresie wymogów określonych w art. 210 § 1 i 217 §1 Ordynacji podatkowej zawierały ustawowe elementy,
- w przypadkach, w których udzielono pomocy de minimis urząd wydawał zaświadczenie o jej udzieleniu, 1 egzemplarz dołączany był do akt sprawy.
- z uwagi na fakt, że kontrolowany okres przypadał na okres wskazany w art. 15za ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 374 z późn. zm.) opłata prolongacyjna nie została naliczona, co zostało wskazane w decyzjach.

W kontrolowanych rozstrzygnięciach stwierdziliśmy:

1.

Wydano decyzję o rozłożeniu na 36 rat zaległości w podatku dochodowym za 2020 rok w kwocie 73 565 zł.

Zwróciliśmy uwagę, że w uzasadnieniu wydanej decyzji nie podano jakie okoliczności uznano jako przesłanki ważnego interesu podatnika pomimo wskazania, że udzielając ulg kierowano się ważnym interesem podatnika i interesem publicznym. Wymieniono jedynie przesłanki przemawiające za udzieleniem pomocy (brak przeszkód formalnych, osiąganie dochodu pozwalającego na spłatę rat, wywiązywanie się z poprzedniego układu ratalnego). Odnosnie wymienionych kwestii wypowiedział się Naczelnik US¹¹, wskazując m.in., że:

¹⁰ Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 tj.

- Podejmując decyzję o udzieleniu ulgi uwzględniliśmy argumenty ważnego interesu podatnika zawarte w treści wniosku, uwzględniając prowadzone przez podatników działalności gospodarcze stanowiące ich jedyne źródło dochodu;
- Rozłożenie na raty zaległości podatkowej pozwoliło kontynuować działalność gospodarczą, utrzymać zatrudnienie i zapewnić środki na życie podatnikom oraz pracownikom;
- Podatnicy nie posiadają żadnego majątku na którym można było zabezpieczyć zaległości a stopniowe ich regulowanie w układzie ratałnym nie zagraża funkcjonowaniu firm, ale też zabezpiecza spłatę ciężących na nich zobowiązań;

2.

W uzasadnieniu decyzji nie wykazano, jakie okoliczności uznano za przesłankę ważnego interesu podatnika, mimo wskazania, że udzielając ulgi kierowano się ważnym interesem podatnika i interesem publicznym.

Przedmiotowa sprawa została szczegółowo opisana w części 2 pkt 4 niniejszego projektu.

3.

W uzasadnieniu decyzji nie wskazano, jakie przesłanki ważnego interesu podatnika i interesu publicznego wystąpiły w sprawie mimo wskazania, że wydając decyzję uwzględniono zarówno ważny interes podatnika jak i interes publiczny.

Przedmiotowa sprawa została szczegółowo opisana w części 2 pkt 5 niniejszego projektu.

4.

Wydano decyzję o rozłożeniu na 19 rat zaległości podatkowej w kwocie 28 394 zł podatnikom rozliczających się wspólnie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2019 rok.

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że podatnik objął wnioskiem wspólne zobowiązanie z małżonkiem w zakresie podatku dochodowego i indywidualne zobowiązanie w podatku VAT (małżonkowie osobno prowadzą działalność gospodarczą).

W złożonym wniosku podatnik wnioskował o rozłożenie na 36 rat zaległości podatkowych z tytułu podatku VAT, który dotyczył jednego z małżonków oraz z tytułu podatku dochodowego wspólnie rozliczających się małżonków. Podatnik w złożonym wniosku zaproponował, że terminem płatności pierwszej raty wszystkich zaległości może być listopad 2021 roku.

Rozpatrując wniosek wydano 2 odrębne decyzje rozkładające na raty zaległości w podatku VAT i podatku dochodowego, w których:

- pierwsza decyzja dotyczyła rozłożenia na 17 rat zaległości w podatku VAT jednego z małżonków, z datą pierwszej raty wyznaczoną w listopadzie 2021 roku,
- druga decyzja dotyczyła rozłożenia na 19 rat zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2019 rok wspólnie rozliczających się małżonków, z datą pierwszej raty wyznaczoną dopiero w marcu 2023 roku.

¹¹ pismo z 5 stycznia 2023 r.

Pomimo, iż podatnik we wniosku zaproponował jako termin spłaty pierwszej raty swoich zaległości listopad 2021 roku, wydając 12.11.2021 roku decyzję o rozłożeniu na raty zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych, wyznaczono termin zapłaty pierwszej raty w dniu 20.02.2023 roku, tj. po 15 miesiącach od złożenia wniosku. Zwrócono się do Naczelnika US o zajęcie stanowiska, odnośnie prawidłowości zastosowanego rozwiązania, wskazującego na swoistą formę odroczenia terminu spłaty zaległości.

Naczelnik US¹², poinformował m.in., że:

- Nie możemy się zgodzić z zarzutem, że decyzja o rozłożeniu na raty zapłaty zaległości w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych jest również decyzją odraczającą termin płatności, ponieważ zawsze przy decyzjach ulgowych rozkładających na raty zaległości podatkowe obejmujące różne podatki i różne okresy mamy do czynienia z sytuacją, gdzie spłata raty dotycząca późniejszego okresu będzie rozpoczynała się w późniejszym czasie;
- W tej sprawie możemy mówić tylko o udzieleniu spłaty ratalnej różnych okresów, a nie odroczeniu i rozłożeniu na raty (termin rozpoczęcia spłaty poszczególnych okresów przesuwa się w czasie);
- Taka forma wydania decyzji o rozłożeniu na raty przesuująca w czasie znacząco termin zapłaty pierwszej raty (niemniej jednak w ciągłości z innymi ratami tych podatników) miała miejsce w historii tutejszego urzędu tylko raz, właśnie w tym przypadku;

Wydane rozstrzygnięcie w zakresie liczby rat i terminu spłaty zaległości podatkowej, wykraczało wyraźnie poza to, o co wnioskował podatnik.

Pomimo tego, w uzasadnieniu wydanej decyzji wskazano, że organ podatkowy ustalił wysokość rat oraz terminy ich płatności zgodnie z wnioskiem podatnika, co należy uznać za uchybienie.

5. _____
6. _____
7. _____

W uzasadnieniach wydanych rozstrzygnięć stwierdziliśmy brak wskazania, czy przesłanką przemawiającą za udzieleniem ulgi było zaistnienie ważnego interesu podatnika, interesu publicznego, czy też obu przesłanek, pomimo szeroko opisanych argumentów podniesionych we wnioskach podatników oraz ustaleń wynikających z zebranego materiału dowodowego, które mogły wskazywać na wystąpienie przesłanek udzielenia ulgi.

Dodatkowo, ustaliliśmy, że w stosunkowo dużym odsetku kontrolowanych spraw, w których wydawana była decyzja o rozłożeniu na raty zaległości podatkowych, określana była bardzo duża liczba rat oscylująca w zakresie 36-61 rat. Powyższe dotyczy przykładowo następujących spraw:

¹² pismo z 5 stycznia 2023 r.

Zwróciliśmy się Naczelnika Urzędu o informacje, jakie jest uzasadnienie do udzielania ulg w formie rozłożenia na raty zaległości podatkowych i zobowiązań podatkowych z tak dużą liczbą rat, oraz czy w powyższym zakresie Urząd otrzymał jakiegokolwiek wytyczne, wskazówki z IAS w Szczecinie lub Ministerstwa Finansów.

W odpowiedzi Naczelnik US¹³ wyjaśnił, że:

Wytypowane do kontroli postępowania w zakresie ulg podatkowych dotyczyły wniosków złożonych w okresie trwania epidemii COVID-19. Był to czas, w którym polityka państwa ukierunkowana była na szczególną pomoc dla wszystkich podmiotów, które w jakikolwiek sposób ucierpiały w związku z tą epidemią. Państwo dało możliwość skorzystania z różnych programów pomocowych dla zwykłych obywateli oraz przedsiębiorców, by utrzymać ich firmy oraz stan zatrudnienia. Organy podatkowe musiały przyjąć taką samą postawę, tj. wspierać podatników w ich przejściowych problemach finansowych.

W kontrolowanym okresie brak było jakichkolwiek wytycznych, wskazówek z IAS w Szczecinie lub Ministerstwa Finansów w zakresie ustalania liczby rat w decyzjach ulgowych. Ustalenie liczby udzielanych rat w każdym rozpatrywanym przypadku wynikało z możliwości płatniczych podmiotu zwracającego się o ulgę oraz miało gwarantować terminową ich spłatę, a także wykluczyć pozorność układu w dniu jego udzielenia.

Udzielenie ulgi na dłuższy okres czasu miało zastosowanie wyłącznie w przypadku dużych zaległości oraz uzależnione było od miesięcznego dochodu pozostającego do dyspozycji podatnika. Udzielenie takiego układu dawało gwarancję stabilności budżetu domowego w przypadku podatników nieprowadzących działalności. Natomiast w przypadku firm, pozwoliło na dalsze funkcjonowanie, nieograniczanie zatrudnienia. Ponadto czyniło prawdopodobnym odzyskanie tych zaległości przez Skarb Państwa i nie doprowadzało do skutków niepożądanych z punktu widzenia interesu społecznego i indywidualnego.

Odnosząc się do przedstawionych ustaleń i otrzymanych wyjaśnień należy przyznać, że organ podatkowy kieruje się realną możliwością spłaty podatku oraz ocenia zebrany materiał dowodowy. Na tej podstawie podejmuje decyzję, jaka liczba rat oraz jakie terminy płatności będą zapewniać optymalne szanse na spłacenie zaległości podatkowej. Ulga w spłacie zobowiązań podatkowych ma szczególny charakter i stanowi wyjątek od reguły terminowych płatności. Z tego też tytułu okres spłaty musi uwzględniać obustronne – dla podatnika i Skarbu Państwa - korzyści gospodarcze. Organ musi ustalić go w oparciu o sytuację podatnika z uwzględnieniem przesłanki interesu publicznego.

(Dowód – akta kontroli str. 65-75, 76-96)

Ocena cząstkowa badanego obszaru - **pozytywna z uchybieniami.**

¹³ pismo z 5 stycznia 2023 r.

4. Monitorowanie wywiązywania się podatników z układu ratalnego lub odroczenia terminu płatności

Dane dotyczące wywiązywania się podatników z układu ratalnego/odroczenia terminu zapłaty podatku w zakresie decyzji objętych kontrolą przedstawia tabela nr 5¹⁴

Tabela nr 5

L.p.	Numer sprawy	Czy podatnik wywiązał się z układu ratalnego/dotrzymał odroczonego terminu płatności	Informacja w zakresie liczby rat niezapłaconych w terminie/ czy decyzja została wygaszona
1		Tak	2 raty zapłacone z uchybieniem terminu płatności (rata 4 i 9)
2		Nie	Decyzja została wygaszona
3		Tak	1 rata zapłacona z uchybieniem terminu płatności
4		Tak	1 rata zapłacona z uchybieniem terminu płatności
5		W trakcie	4 raty zapłacone z uchybieniem terminu płatności (raty 10, 15, 16 i 18)
6		Nie	Decyzja została wygaszona
7		Tak	Brak wygaszeń
8		Nie	Decyzja została wygaszona
9		Nie	Decyzja została wygaszona
10		Nie	Decyzja została wygaszona
11		W trakcie	1 rata zapłacona z uchybieniem terminu płatności
12		W trakcie	Brak wygaszeń
13		Tak	3 raty zostały zapłacone z uchybieniem terminu płatności (raty 2, 4 i 5)
14		Tak	Brak wygaszeń
15		Nie	Decyzja została wygaszona
16		Tak	1 rata zapłacona z uchybieniem terminu płatności
17		Tak	Brak wygaszeń
18		W trakcie	Brak wygaszeń
19		Tak	Brak wygaszeń
20		W trakcie	Brak wygaszeń
21		Tak	2 raty zostały zapłacone z uchybieniem terminu płatności (raty 2 i 6)
22		W trakcie	1 rata została zapłacona z uchybieniem terminu płatności
23		Tak	1 rata zapłacona z uchybieniem terminu płatności

¹⁴ w tabeli nie ujęto spraw dot. umorzenia zaległości podatkowych, odmowy wszczęcia postępowania, umorzenia postępowania, pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia.

24	W trakcie	Brak wygaszeń
25	Nie	Decyzja została wygaszona
26	Tak	1 rata zapłacona z uchybieniem terminu płatności
27	Tak	Brak wygaszeń

We wskazanym obszarze ustaliliśmy, że:

- w 7 przypadkach na 27 decyzji wydanych w przedmiocie rozłożenia na raty należności podatkowej/zaległości podatkowej lub odroczenia terminu płatności podatku objętych kontrolą podatnicy nie dotrzyмали terminu płatności trzech kolejnych rat lub nie dotrzyмали terminu płatności odroczonego podatku, decyzje zostały wygaszone.
- w 11 przypadkach na 27 objętych kontrolą podatnicy nie dotrzyмали terminu płatności co najmniej jednej raty.
- formularze RAT-WP i TER-WP wygaszające ratę w związku z niedotrzymaniem terminu płatności były każdorazowo wystawiane. Potwierdzeniem tego były załączone do spraw rejestry z Poltax+.

W tabeli nr 6 przedstawiliśmy 7 przypadków, w których podatnicy nie wywiązali się z układu ratalnego/ nie dotrzyмали odroczonego terminu płatności oraz rodzaj podjętych działań dokonanych przez urząd w stosunku do tych podmiotów.

Tabela nr 6

L.p.	Numer sprawy	Czy podatnik wywiązał się z układu ratalnego/dotrzymał odroczonego terminu płatności	Podjęte działania
1		Nie	Wygaszono decyzję i odwieszono postępowanie egzekucyjne, wystawiono TW dot. zaległości VAT za 12/2020, 01/2021; czynności podjęto odpowiednio 25.05.2022 r., 30.05.2022 r. i 6.06.2022 r.;
2		Nie	Wygaszono decyzję i odwieszono postępowanie egzekucyjne, wystawiono TW; czynności podjęto odpowiednio 8.07.2022 r., 13.07.2022 r. (dot. VAT IV kw. 2020 r., I, II kw. 2021 r.), 12.07.2022 r. (dot. III kw. 2021 r. VAT), 26.07.2022 r. (PDOF za 2019 r., VAT/06, 09-12/2019 r. i 02/2020 roku);
3		Nie	Wygaszono decyzję 19.01.2021 r., zaległość została uregulowana od razu po wygaszeniu decyzji
4		Nie	Wygaszono decyzję i wystawiono TW, działania podjęto 21.06.2022 r. i 26.07.2022 r.
5		Nie	Wygaszono decyzję i wystawiono upomnienia

		(dot. pdof za 2020 r., do pozostałych zaległości upomnienia wystawiono przed wydaniem decyzji), wystawiono TW do wygaszonej decyzji, działania podjęto odpowiednio 7.09.2022 r., 14.09.2022 r.
6	Nie	Wygaszono decyzję i wystawiono upomnienia, wystawiono TW, działania podjęto odpowiednio 8.09.2021 r., 20.09.2021 r.
7	Nie	Wygaszono decyzję i wystawiono TW, działania podjęto 7.10.2022 r., 10.10.2022 r.

Z przedstawionych ustaleń wynika, że organ podatkowy podejmował działania zmierzające do wyegzekwowania należności niezwłocznie po wygaszeniu decyzji.

W tabeli nr 7 przedstawiliśmy 4 przypadki decyzji wygaszonych, gdzie z zaległości objętych decyzjami ulgowymi pozostała kwota do zapłaty (na dzień dokonania ustaleń).

Tabela nr 7

L.p.	Numer sprawy	Czy podatnik wywiązał się z układu ratalnego/dotrzymał odroczonego terminu płatności	Czy decyzja została wygaszona	Kwota główna pozostała do zapłaty wynikająca z przyznanej ulgi
1		Nie	Tak	56 761,29 zł
2		Nie	Tak	54 481,31 zł
3		Nie	Tak	595,54 zł
4		Nie	Tak	7 596 zł

(Dowód – akta kontroli str. 37)

Ocena częściowa badanego obszaru - **pozytywna**

5. Podsumowanie wyników kontroli

Opisane w pkt 1-4 wyniki kontroli, wskazują na występowanie w badanym obszarze następujących nieprawidłowości i uchybień:

1. Brak wskazania w uzasadnieniu wydanej decyzji, jakie okoliczności uznano za przesłanki ważnego interesu podatnika pomimo wskazania, że udzielając ulgę kierowano się ważnym interesem podatnika i interesem publicznym – 3 przypadki – str. 19-20 projektu wystąpienia pokontrolnego.
2. Brak wskazania w uzasadnieniach wydanych decyzji, czy przesłanką przemawiającą za udzieleniem ulgi było zaistnienie ważnego interesu podatnika, interesu publicznego,

czy też obu przesłanek, mimo szeroko opisanych argumentów podniesionych we wnioskach podatników oraz ustaleń wynikających z zebranego materiału dowodowego, które mogły wskazywać na wystąpienie przesłanek udzielenia ulgi – 3 przypadki – str. 21 projektu wystąpienia pokontrolnego.

3. Wydanie decyzji udzielającej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie materiału dowodowego, który nie potwierdzał, że:
 - sytuacja finansowa i materialna podatnika uzasadniała przyznanie ulgi – 4 przypadki – str. 11-17 projektu wystąpienia pokontrolnego,
 - prawidłowo określono wysokość raty oceniając realne możliwości finansowe podatnika (ustalona kwota raty była wyraźnie niższa, niż wykazane możliwości finansowe podatnika) – 1 przypadek – str. 14-15 projektu wystąpienia pokontrolnego.
4. Wydanie decyzji o rozłożeniu na raty zaległości podatkowych z wyznaczeniem terminu zapłaty pierwszej raty po 15 miesiącach od dnia złożenia wniosku, mimo iż podatnik we wniosku proponował termin płatności pierwszej raty bezpośrednio po złożeniu wniosku. W uzasadnieniu przedmiotowej decyzji wskazano, że organ podatkowy ustalił wysokość rat oraz terminy ich płatności zgodnie z wnioskiem podatnika – 1 przypadek – str. 20-21 projektu wystąpienia pokontrolnego.

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

Zalecenia pokontrolne

Mając na uwadze podjęte w trakcie kontroli działania, tj. wydanie pisma organizacyjnego w sprawie określenia obiegu dokumentów, zasad i kryteriów udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na wniosek podatnika, przeprowadzone instruktaże dla pracowników w zakresie udzielania ulg w spłacie, zalecam:

1. Gromadzić materiał dowodowy w sposób jednoznacznie potwierdzający istnienie przesłanek do udzielenia ulgi.
2. Dochować staranności przy sporządzaniu decyzji w zakresie udzielania ulg pod kątem:
 - wskazania w uzasadnieniu, jakie okoliczności uznano za przesłanki udzielenia ulgi.
 - wykazania jednoznacznie na bazie dokonanych ustaleń, czy w sprawie wystąpiła przesłanka ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego bądź obie te przesłanki.
3. Rozpatrując wniosek o udzielenie ulgi przeprowadzić ocenę sytuacji materialnej podatnika każdorazowo biorąc pod uwagę sytuację finansową, w jakiej znajduje się podatnik w chwili podejmowania decyzji.
4. Przy ustalaniu liczby rat i harmonogramu spłat uwzględniać zarówno realne możliwości spłaty podatku przez podatnika, jak i interes Skarbu Państwa.

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 30 dni roboczych od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego.

Zgodnie z § 33 ust. 3 Instrukcji określającej zasady i tryb przeprowadzania kontroli instytucjonalnej, stanowiącej załącznik nr 2 do zarządzenia Nr 109/2022 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.

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie
wz. Arkadiusz Władkowski
Zastępca Dyrektora
/dokument podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/

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 2022 r. poz. 813 z późn. zm.).

