



Szczecin, dnia 01 lutego 2021 r.

UNP:

Znak sprawy: 3201-IWW.0921.22.2020

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie – działając na podstawie 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) oraz art. 25 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 505 ze zm.) – zrealizował kontrolę działalności Drugiego Urzędu Skarbowego w Koszalinie, z siedzibą przy ul. Moniuszki 15, 75-549 Koszalin.

Kontrola przeprowadzona została w trybie uproszczonym, w dniach 16.11 – 16.12.2020 r. przez zespół kontrolny w składzie:

- [REDAKTED] starszy ekspert skarbowy – koordynator kontroli,
- [REDAKTED] starszy ekspert skarbowy,

na podstawie wydanych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie upoważnień do przeprowadzenia kontroli Nr 34/2020 i 35/2020 z dnia 10.11.2020 r.

Przedmiot kontroli: Prawidłowość prowadzonego postępowania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług oraz weryfikacja zabezpieczenia na majątku podatnika w związku z wyrokiem NSA z dnia 22 czerwca 2020 r. sygn. akt II FSK 816/20.

Okres objęty kontrolą: od dnia 14.05.2018 r. do dnia rozpoczęcia kontroli.

Stanowisko Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Koszalinie w kontrolowanym okresie zajmowali:

- do dnia 19.07.2019 r. Pan [REDAKTED]
- od dnia 20.07.2019 r. Pani [REDAKTED]

Kontrolę odnotowano w książce kontroli Urzędu Skarbowego, pod pozycją 2/2020.

W trakcie czynności kontrolnych badaniu poddane zostały następujące obszary:



I. Organizacja pracy i nadzór nad realizacją zadań z zakresu prowadzonej kontroli.

Na podstawie zapisów regulaminów organizacyjnych obowiązujących w badanym okresie w Drugim Urzędzie Skarbowym w Koszalinie (zwanym dalej Urzędem), nadanych zarządzeniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie nr 111/2018 z 19.10.2018 r.¹ i nr 170/2019 z 30.10.2019 r.² ustalono, że:

- 1) Pierwszy Zastępca Naczelnika sprawował nadzór nad realizacją zadań (od 1.10.2018 r. do nadal):
 - Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (zwanego dalej: SPV)
- 2) Drugi Zastępca Naczelnika sprawował nadzór nad realizacją zadań (w okresie od 1.10.2018 r. do 31.10.2019 r.):
 - Działu Spraw Wierzycielskich (zwanego dalej: SEW),
 - Działu Egzekucji Administracyjnej (zwanego dalej: SEE)
- 3) Naczelnik Urzędu sprawuje nadzór nad realizacją zadań (od 1.11.2019 r.):
 - Działu Spraw Wierzycielskich (SEW)
 - Działu Egzekucji Administracyjnej (SEE)

Obowiązujące w Urzędzie zasady postępowania w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych oraz spraw wierzycielskich wynikały z norm prawa powszechnie obowiązującego, tj. ustawy Ordynacja podatkowa³. W ramach regulacji wewnętrznych, prowadzenie działań wierzycielskich określa dodatkowo pismo Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Koszalinie nr 28/2017⁴.

Na podstawie regulaminu organizacyjnego Urzędu ustalono, że w zakresie objętym przedmiotem kontroli prowadzenie postępowań podatkowych oraz wnioskowanie o zabezpieczenie wykonania zabezpieczenia podatkowego należało do zadań Referatu SPV.

Natomiast do zadań Działu SEW należało między innymi:

- prowadzenie spraw w zakresie orzekania o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego oraz wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych zarządzeń zabezpieczenia,
- wykonywanie zadań wierzyciela w ramach postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego,

¹ Uchylone zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie: nr 170/2019 z dnia 10.10.2019 r.

² Zmienione zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie: nr 15/2020 z dnia 6.02.2020 r., nr 60/2020 z dnia 4.03.2020 r., nr 117/2020 z dnia 16.07.2020 r., nr 144/2020 z dnia 25.08.2020 r.

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

⁴ Pismo organizacyjne Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Koszalinie z dnia 29.12.2017 r. nr 28/2017 w sprawie prowadzenia w Drugim Urzędzie Skarbowym w Koszalinie działań wierzycielskich zmierzających do likwidacji zaległości.

- inicjowanie i udział w postępowaniu wieczystoksięgowym, w tym wystąpienie o wpis hipoteki przymusowej również na zabezpieczenie podatkowe, należności obcych i innych należności pieniężnych państw członkowskich i państw trzecich,
- składanie wniosków o dokonanie wpisu w KRS.

W zakresie obszaru podlegającego kontroli nie przeprowadzono w Urzędzie kontroli funkcjonalnych – pismo Naczelnika z 30.11.2020 r.

II. Poprawność podejmowania czynności wierzyielskich w kontekście wyroku NSA z dnia 22 czerwca 2020 r. sygn. akt II FSK 816/20

W okresie od 14.05.2018 r. do 17.04.2019 r. na podstawie imiennych upoważnień Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Koszalinie przeprowadzona została kontrola podatkowa działalności [REDAKTOWANO] w zakresie sprawdzenia prawidłowości rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za okres od 1.01.2016 r. do 31.12.2017 r. W trakcie kontroli podatkowej Naczelnik Urzędu wydał decyzję znak: 3211-SEW.4253.2.2019 z 22.03.2019 r. określającą przybliżoną kwotę zobowiązania w podatku od towarów i usług za sierpień, wrzesień, październik 2016 r. i marzec 2017 r. wraz z należnymi odsetkami za zwłokę oraz orzekł o zabezpieczeniu na majątku podatnika należności z tytułu tych zobowiązań wraz z odsetkami za zwłokę. Decyzję doręczono stronie 22.03.2019 r.

Dział SEW 22.03.2019 r. wnioskował do Działu SEE, o dokonanie zabezpieczenia wierzytelności na nieruchomościach, dla których prowadzona jest księga wieczysta nr: [REDAKTOWANO] na podstawie zarządzeń zabezpieczenia z 22.03.2019 r., odpowiednio o nr: 3211-SEW.712.28-31-2019, 3211-SEW.712.29.2019, 3211-SEW.712.30.2019, 3211-SEW.712.31.2019.

Wnioski o wpis hipoteki przymusowej na podstawie wskazanych zarządzeń zabezpieczenia złożone zostały do Krajowego Rejestru Sądowego, za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Elektronicznej Księgi Wieczystej 28.03.2019 r. Wnioski wraz z zarządzeniami zabezpieczenia doręczono stronie 29.03.2019 r.

Podatnik 29.03.2019 r. odwołał się od decyzji Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Koszalinie znak: 3211-SEW.4253.2.2019 z dnia 22.03.2019 r.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie decyzją z 24.05.2019 r. znak: 3201-IEW.4253.9.2019.3 uchylił decyzję Naczelnika Urzędu znak: 3211-SEW.4253.2.2019 i skierował sprawę do ponownego rozpoznania. W ocenie organu odwoławczego rozstrzygnięcie

spornych kwestii wymagało uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w znacznej części.

Akta sprawy wraz z decyzją znak: 3201-IEW.4253.9.2019.3 przekazano do Urzędu 18.07.2019 r. (wpływ akt do Urzędu 23.07.2019 r.).

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu (z 17.11.2020 r.) wynika, że: (...) Po otrzymaniu akt od organu II instancji w dniu 23.07.2019 r. urząd rozpoczął analizę przedmiotowej sprawy w zakresie ustanowienia zabezpieczenia na majątku (...). (...) W toku prowadzonego postępowania zabezpieczającego w odniesieniu do wytycznych zawartych w decyzji uchylającej poprzednią decyzję – przeanalizowano posiadany majątek oraz inne okoliczności m.in. te ujawnione w toku kontroli i będące przedmiotem prowadzonego równoległe postępowania podatkowego, sytuację finansową Strony (spadek dochodów), a także uwzględniono fakt, iż Komenda Miejska Policji w Koszalinie wszczęła (2.10.2019 r.) wobec Pani [REDAKTOWANE] dochodzenie w sprawie dokonanego w okresie od 18.07.2016 r. do 20.09.2016 r. (tożsamym jak okres objęty kontrolą i postępowaniem przez Urząd Skarbowy) przestępstwa z art. 76 § 1 kodeksu karny skarbowy. Termin prowadzonego postępowania został przedłużony w myśl art. 140 Op. postanowieniem tutejszego organu z dnia 23.09.2019 r. do 23.12.2019 r.

Strona 15.07.2019 r. wniosła ponaglenie na bezczynność organu w sprawie nieuchylenia środków zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej na nieruchomościach, dla których prowadzona jest księga wieczysta nr: [REDAKTOWANE]

W uzasadnieniu ponaglenia podatnik wskazał na okoliczność nieuchylenia środków zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej na nieruchomościach, pomimo wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji zabezpieczającej Naczelnika Urzędu znak: 3211-SEW.4253.2.2019 z 22.03.2019 r. przez organ odwoławczy decyzją znak: 3201-IEW.4253.9.2019.3 z 24.05.2019 r. Naczelnik Urzędu przekazując ponaglenie z 15.07.2019 r. do Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie i odnosząc się w piśmie z 18.07.2019 r. do zarzutów ponaglenia wskazał, że podstawą uzyskania hipotek były zarządzenia zabezpieczenia wystawione w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵. Z przepisu art. 154 § 6 tej ustawy wynika, że samo uchylenie decyzji o zabezpieczeniu przez organ odwoławczy i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania nie obliguje do natychmiastowego uchylenia zabezpieczeń, ponieważ postępowanie zabezpieczające nadal pozostaje w toku, gdyż zarządzenia zabezpieczeń nie podlegają uchyleniu wraz z decyzją – warunkiem jest jednak wydanie nowej decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w terminie 6 miesięcy od dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego organowi właściwemu do jej wydania.

⁵ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U z 2020 r. poz. 1427).

Postanowieniem z 26.08.2019 r. znak: 3201-IEW.761.3.2019.3 organ nadrzędny nie uwzględnił ponaglenia. Ustosunkowując się do zarzutów organ wskazał na regulację art. 33a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa oraz wyrok NSA z 19 lipca 2013 r. sygn. akt II FSK 2331/11, w świetle którego zarządzenia zabezpieczenia nie podlegają uchyleniu wraz z decyzją, warunkiem jednak jest wydanie nowej decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w terminie 6 miesięcy od dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego organowi właściwemu do jej wydania.

Niezależnie od ponaglenia skierowanego do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie, strona złożyła 19.08.2019 r. skargę na bezczynność organu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (zwany dalej WSA) w Szczecinie.

Wyrokiem z 21.11.2019 r. sygn. akt I SAB/Sz 6/19 WSA w Szczecinie stwierdził bezczynność Naczelnika Urzędu z rażącym naruszeniem prawa i zobowiązał do podjęcia czynności koniecznych do wykreślenia hipoteki w terminie 14 dni od dnia doręczenia odpisu prawomocnego wyroku. Ponadto wymierzył Naczelnikowi Urzędu grzywnę i zasądził koszty postępowania. W wyroku tym Sąd stwierdził, iż błędnie zinterpretowano art. 154 § 6 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Według Sądu: (...) dokonując wykładni językowej art. 154 § 6 u.p.e.a nie można pominąć tej części zapisu tego przepisu, która nie pozwala zaakceptować wniosku tej wykładni zaprezentowanego przez organ. Przyjmując koncepcję organu, Sąd zauważył, że organ nie wyjaśnił, jaki sens w treści analizowanego przepisu ma wyraz "nowa", do jakiej decyzji się odnosi. Gdyby bowiem zaakceptować stanowisko organu, że "decyzją stanowiącą podstawę do dokonania zabezpieczenia" jest każda decyzja, także wydana na podstawie art. 33 O.p., to słowo "nowa" traci racjonalne uzasadnienie (jest zbędne). Zwrot natomiast: "wydanie nowej decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji" istotnie zmienia identyfikację decyzji, do której się odnosi sugerując, że wcześniej była już wydana decyzja, którą zastąpiła nowa decyzja wydana w określonym terminie. Ponieważ rzeczywiście o pierwszej z decyzji stwierdzono jedynie, że stanowiła podstawę do dokonania zabezpieczenia, natomiast kolejnej decyzji zapisano, że jest nowa i nakłada obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jedyny wniosek jaki nasuwa się z tego zestawienia obu zapisów jest taki, że obie decyzje, o których traktuje przepis mają taki sam charakter (...). Wniosek z wykładni językowej i systemowej art. 154 § 4-6 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji jest taki, że (...) wydana w sprawie decyzja z 22.03.2019 r. o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 ustawy Ordynacji podatkowej nie spełnia warunku art. 154 § 6 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w sytuacji gdy powyższa decyzja została uchylona. W ocenie Sądu uznać należy ponadto, że w sprawie nie znajdzie zastosowania także art. 33a § 2 O.p. (...).

Prawomocny odpis wyroku doręczono Naczelnikowi Urzędu 10.01.2020 r.

Skarga kasacyjna Urzędu od wyroku WSA w Szczecinie z dnia 21.11.2019 r. sygn. akt I SAB/Sz 6/19 WSA ostatecznie została oddalona wyrokiem z 22.06.2020 r. sygn. akt II FSK 816/20. W wyroku tym Sąd stwierdził, iż (...) Zwrot natomiast: "wydanie nowej decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji" istotnie zmienia identyfikację decyzji, do której się odnosi sugerując, że wcześniej była już wydana decyzja, którą zastąpiła

nowa decyzja wydana w określonym terminie. Ponieważ rzeczywiście w pierwszej z decyzji stwierdzono jedynie, że stanowiła podstawę do dokonania zabezpieczenia, natomiast kolejnej decyzji zapisano, że jest nowa i nakłada obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jedyny wniosek jaki nasuwa się z tego zestawienia obu zapisów jest taki, że obie decyzje, o których traktuje wykładany przepis mają taki sam charakter. Są to decyzje wymiarowe. Decyzja o zabezpieczeniu wydana na podstawie przepisów art. 33 Op nigdy nie będzie bowiem podstawą wystawienia tytułu wykonawczego (zob. również wyrok NSA z 27 czerwca 2018 r., sygn. akt I FSK 1242/16). W realiach rozpoznawanej sprawy bezsporne jest, że decyzja wymiarowa nie została wydana do dnia wydania zaskarżonego wyroku. Decyzja o zabezpieczeniu została zaś uchylona decyzją kasacyjną organu odwoławczego z 24 maja 2019 r., o czym Naczelnik US posiadał wiedzę najpóźniej w lipcu 2019 r. Skoro art. 154 § 6 upea nie znajdował zastosowania w realiach rozpoznawanej sprawy – o czym mowa wyżej – to znaczy, że Naczelnik US obiektywnie rzecz biorąc pozostawał w bezczynności od końca lipca 2019 r. odnośnie wniosku skarżącej o podjęcie przez Naczelnika US stosownych działań w celu wykreślenia hipotek przymusowych ustanowionych w związku z uchyloną decyzją o zabezpieczeniu (...).

Wpływ wyroku do organu 25.09.2020 r.

W toku kontroli Naczelnik wyjaśnił, że (...) Zgodnie ze stanowiskiem zawartym w postanowieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z dnia 26.08.2019 r. znak: 3201-IEW.761.3.2019.3 w sprawie – nie uchylono na czas prowadzonego ponownie postępowania zarządzeń zabezpieczeń będących przedmiotem ponagień – zakładając, iż decyzja zostanie wydana w terminie przewidzianym w art. 154 § 6 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (...).

W ramach ponownie prowadzonego postępowania zabezpieczającego, w toku trwającego postępowania podatkowego (wszczęcie 16.09.2019 r.) wydana została nowa decyzja Naczelnika znak: 3211-SEW.4253.2.2019 z dnia 9.12.2019 r. określająca przybliżone kwoty zobowiązania w podatku od towarów i usług za sierpień, wrzesień, październik 2016 r. i marzec 2017 r. wraz z odsetkami za zwłokę oraz orzekająca o zabezpieczeniu na majątku podatnika należności z tytułu tych zobowiązań wraz z odsetkami za zwłokę. Decyzja została doręczona stronie 14.12.2019 r.

Naczelnik Urzędu na podstawie decyzji z 9.12.2019 r. znak: 3211-SEW.4253.2.2019. wydał 19.12.2019 r. zarządzenia zabezpieczenia o nr: 3211-SEW.712.32.2019, 3211-SEW.712.33.2019, 3211-SEW.712.34.2019, 3211-SEW.712.35.2019 - zarządzenia doręczono stronie 15.01.2020 r.

W związku z wydanymi zarządzeniami zabezpieczenia Dział SEW pismem z 19.12.2019 r. skierowanym do SEE wniósł o:

- dokonanie zabezpieczenia wierzytelności na nieruchomościach, dla których prowadzona jest księga wieczysta o nr: [REDAKCYJNA] na podstawie zarządzenia zabezpieczenia z 19.12.2020 r. o nr: 3211-SEW.712.32.2019, 3211-SEW.712.33.2019, 3211-SEW.712.34.2019, 3211-SEW.712.35.2019,

3211-SEW.712.29.2019, 3211-SEW.712.30.2019, 3211-SEW.712.31.2019, w związku z uchyleniem przez organ odwoławczy decyzji Naczelnika z 22.03.2019 r. i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania.

Wnioski o wykreślenie hipoteki przymusowej wpisanej na podstawie zarządzenia zabezpieczenia z 22.03.2019 r. o nr: 3211-SEW.712.28.2019, 3211-SEW.712.29.2019, 3211-SEW.712.30.2019, 3211-SEW.712.31.2019, złożone zostały do KRS za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Elektronicznej Księgi Wieczystej 13.01.2020 r.

Sąd Rejonowy w Koszalinie zawiadomił Urząd o wykreśleniu 15.01.2020 r. z Ksiąg Wieczystych: wpisu hipoteki przymusowej na nieruchomości, dla której prowadzona jest księga wieczysta o nr [REDAKTOWANO] oraz 17.01.2020 r. wpisu hipoteki przymusowej na nieruchomości, dla których prowadzona jest księga wieczysta o nr [REDAKTOWANO], w związku z decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie z 24.05.2019 r. znak: 3201-IEW.4253.9.2019.3.

Natomiast 9.01.2020 r. złożono do KRS wnioski o wpis hipoteki przymusowej za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Elektronicznej Księgi Wieczystej, na podstawie zarządzeń zabezpieczenia wydanych 19.12.2019 r. w oparciu o decyzję Naczelnika Urzędu z 9.12.2019 r. znak: 3211-SEW.4253.2.2019.

Sąd Rejonowy w Koszalinie 21 i 23.01.2020 r. powiadomił Urząd o dokonaniu wpisu w Księgach Wieczystych:

- 15.01.2020 r. hipoteki przymusowej na nieruchomości, dla których prowadzona jest księga wieczysta o nr [REDAKTOWANO] na podstawie zarządzenia zabezpieczenia z 19.12.2019 r. nr 3211-SEW.712.32.2019 i 3211-SEW.712.33.2019,
- 17.01.2020 r. hipoteki przymusowej na nieruchomości, dla których prowadzona jest księga wieczysta o nr [REDAKTOWANO], na podstawie zarządzenia zabezpieczenia z 19.12.2019 r. 3211-SEW.712.34.2019,
- 17.01.2020 r. hipoteki przymusowej na nieruchomości, dla których prowadzona jest księga wieczysta o nr [REDAKTOWANO] na podstawie zarządzenia zabezpieczenia z 19.12.2019 r. 3211-SEW.712.35.2019.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie po rozpatrzeniu odwołania strony od decyzji Naczelnika Urzędu z 9.12.2019 r. znak: 3211-SEW.4253.2.2019, wydał decyzję znak: 3201-IEW.4253.8.2020.2 z 10.03.2020 r., w której utrzymał zaskarżoną decyzję Naczelnika II US w Koszalinie w mocy.

Wskutek skargi wniesionej przez stronę do WSA w Szczecinie na decyzję odwoławczą z 10.03.2020 r. nr 3201-IEW.4253.8.2020.2 WSA w Szczecinie wyrokiem z 26.08.2020 r. sygn. akt I SA/Sz 388/20 uchylił decyzję I i II instancji. Informacja o wyroku wpłynęła do Urzędu 7.10.2020 r.

Naczelnik Urzędu w piśmie z 17.11.2020 r. skierowanym do Dyrektora IAS w Szczecinie wyjaśnia, że:(...) Poszczególne dokumenty były na bieżąco wprowadzane do systemu POLTAX (odwołania, skarga strony, uchylenie obu decyzji, wyrok) – jednocześnie tutejszy organ-Naczelnik oczekiwał na informację od organu nadrzędnego w zakresie złożenia ewentualnej skargi kasacyjnej do ww. wyroku (...)
Z wyjaśnień Naczelnika z 4.12.2020 r. wynika, że: (...) w dniu 17.09.2020 r. w toku rozmowy telefonicznej ustalono, iż tut. organ ma się wstrzymać z wykreśleniem istniejących na mocy uchylonej decyzji zabezpieczeń do czasu, kiedy organ drugiej instancji uzyska uzasadnienie ww. wyroku i jednocześnie podejmie decyzję o jego ewentualnym zaskarżeniu (...).

Kierownik Działu SEW 21.10.2020 r. uzyskała telefoniczną informację od Kierownika komórki IEW w IAS w Szczecinie, w sprawie odstąpienia od wniesienia skargi kasacyjnej od wyroku WSA w Szczecinie z 10.03.2020 r. nr 3201-IEW.4253.8.2020.2. W tym samym dniu Dział SEW wniósł do SEE o uchylenie w księgach wieczystych wszystkich zarządzeń zabezpieczenia dokonanych w ramach decyzji I i II instancji, ponieważ nie mają podstawy prawnej.

Postanowieniem z 3.11.2020 r. znak: 3211-SEE.712.1.2020 Naczelnik uchylił zabezpieczenia dokonane na podstawie zarządzeń zabezpieczenia z 19.12.2019 r. o nr: 3211-SEW.712.32.2019, 3211-SEW.712.33.2019, 3211-SEW.712.34.2019, 3211-SEW.712.35.2019.

Elektroniczny wniosek Naczelnika o wykreślenie wpisu hipoteki przymusowej wynikającej z zarządzenia zabezpieczenia z 19.12.2019 r. 3211-SEW.712.32.2019, 3211-SEW.712.33.2019, 3211-SEW.712.34.2019, 3211-SEW.712.35.2019 przesłano do KRS 12.11.2020 r. Podstawą dokonania wykreślenia było postanowienie Naczelnika z 3.11.2020 r. znak 3211-SEE.712.1.2020 o uchyleniu zabezpieczenia.

W piśmie z 4.12.2020 r. Naczelnik wyjaśnia, że: (...) Postanowienie zostało wysłane za pośrednictwem platformy e-Puap w dniu 4.11.2020 r. – tym samym dalsze kroki możliwe były do podjęcia po upływie 7 - dniowego terminu na jego zaskarżenie, co oznacza, że po upływie terminu do wniesienia ewentualnego zaskarżenia na wskazane wyżej postanowienie - Organ mógł dopiero złożyć elektroniczny wniosek o wykreślenie hipoteki-co miało miejsce 12.11.2020 r. (...).

W wyniku kontroli ustalono, że:

- zarządzenia zabezpieczenia z 22.03.2019 r. wydane na podstawie decyzji Naczelnika Urzędu z 22.03.2019 r. znak: 3211-SEW.4253.2.2019 wystawione zostały bezzwłocznie i doręczone stronie, zgodnie z obowiązującymi przepisami,

- o zabezpieczenie wierzytelności na nieruchomościach nastąpiło niezwłocznie,
- wnioski o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej na podstawie zarządzeń zabezpieczenia z 22.03.2019 r. złożone zostały 28.03.2019 r., tj. po upływie terminu wskazanego w piśmie Naczelnika Urzędu z 29.12.2017 r. nr 28/2017. Zgodnie z zapisem pkt 6.5 powołanego pisma. (...) Mając na uwadze skuteczność przyszłej egzekucji, decyzji o zabezpieczeniu nie wysyła się do adresata. Oba egzemplarze ww. decyzji wraz z zarządzeniem zabezpieczenia oraz wnioskiem o zabezpieczenie na określonych składnikach majątku, niezwłocznie przekazywane były kierownikowi komórki egzekucji administracyjnej lub osobie przez niego wyznaczonej (...). Natomiast pkt 6.6. wspomnianego pisma stanowi, że: (...) nie później niż w terminie 3 dni od otrzymania kompletu ww. dokumentów, odpowiedni pracownik komórki egzekucji administracyjnej podejmuje działania zmierzające do dokonania zabezpieczenia należności (...),
- wnioski o wykreślenie hipotek przymusowych wynikających z zarządzenia zabezpieczenia z 22.03.2019 r. złożone zostały 13.01.2020 r., pomimo wpływu do Urzędu w dniu 18.07.2019 r. decyzji organu odwoławczego z 24.05.2019 r. znak: 3201-IEW.4253.9.2019. Szczegółowe wyjaśnienia opisano na stronie 8 sprawozdania,
- wnioski o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej na podstawie zarządzeń zabezpieczenia z 19.12.2020 r. o nr: 3211-SEW.712.32.2019, 3211-SEW.712.33.2019, 3211-SEW.712.34.2019, 3211-SEW.712.35.2019 złożono 19.01.2020 r., tj. po upływie terminu wskazanego w piśmie Naczelnika Urzędu z 29.12.2017 r. nr 28/2017,
- do dnia wydania wyroku WSA w Szczecinie z 21.11.2019 r. sygn. akt I SAB/Sz 6/19 nie wydano decyzji określającej wysokość zobowiązania w podatku od towarów i usług za sierpień, wrzesień, październik 2016 r. i marzec 2017 r.

W zakresie realizacji zadań objętych badaniem przedmiotowego obszaru stwierdzono uchybienia polegające na nieprzestrzeganiu terminów określonych w piśmie Naczelnika Urzędu z 29.12.2017 r. nr 28/2017.

Ocena częściowa w badanym obszarze – pozytywna z uchybieniami.

III Prawdliwość prowadzonego postępowania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług w odniesieniu do wyroku NSA z dnia 22 czerwca 2020 r. sygn. akt II FSK 816/20.

W okresie od 14.05.2018 r. do 17.04.2019 r. przeprowadzona została kontrola podatkowa działalności pani [REDAKTOWANE] w zakresie sprawdzenia prawidłowości rozliczeń z tytułu podatku

od towarów i usług za okres od 1.01.2016 r. do 31.12.2017 r. Protokół kontroli nr SKP.500.6.2019 doręczono stronie 18.04.2019 r.

Postanowieniem z 13.09.2019 r., znak: 3211-SPV.4103.27.2019, organ I instancji wszczął 16.09.2019 r. (data doręczenia postanowienia stronie) postępowanie podatkowe w sprawie prawidłowości rozliczeń w podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do grudnia 2016 r. oraz od stycznia do grudnia 2017 r.

Postanowieniem z 30.10.2019 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019. organ I instancji wyznaczył nowy termin załatwienia sprawy, tj. do 16.01.2020 r. ze względu na skomplikowany charakter sprawy i konieczność przeprowadzenia analizy zgromadzonego materiału dowodowego.

Z wyjaśnień Kierownika SPV z 2.12.2020 r. wynika, że brak czynności procesowych pomiędzy datą wszczęcia postępowania podatkowego, a postanowieniem o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy do 16.01.2020 r. było (...) w początkowym okresie od wszczęcia postępowania podatkowego wobec pani [REDAKTOWANE] do dnia wpływu wniosków dowodowych pełnomocnika strony, tj. od 16.09.2019 r. do 18.12.2019 r., pracownik prowadzący postępowanie, równoległe prowadził 7 innych postępowań podatkowych, w tym postępowania wobec dwóch podmiotów, tj. [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] które w sposób bezpośredni lub pośredni miały związek z przedmiotową sprawą (poprzez wspólnych pracowników, kontrahentów, których działanie na rynku paliw było mocno wątpliwe). W toku analizy akt związanych z tymi dwoma podmiotami ustalono, że Spółki te nabywały także paliwa płynne od tych samych podmiotów - dostawców, co pani [REDAKTOWANE]. Zgromadzony w toku kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego materiał dowodowy jest skomplikowany z uwagi na obrót paliwami (...). Ponadto wskazano, że (...) w spółce [REDAKTOWANE] materiał dowodowy zgromadzony został przez kontrolujących, poza papierowymi aktami, również w formie fotokopii zapisanych na płytach CD, znajdujących się w aktach sprawy. Wymagało to ze strony osoby prowadzącej postępowanie podatkowe czasochłonnego analizowania równocześnie nie tylko akt trzech postępowań powiązanych ze sobą przedmiotowo i podmiotowo, ale również setek fotokopii dokumentów, często nieczytelnych, zamazanych, a następnie sporządzania ich wydruków. Powyższa analiza akt ww. spraw (która trwała również na późniejszym etapie postępowania podatkowego w sprawie pani [REDAKTOWANE] doprowadziła do konkluzji, że postępowanie wobec spółki [REDAKTOWANE] jest na tyle istotne, że ustalenia tam poczynione powinny zostać wykorzystane w sprawie pani [REDAKTOWANE]. Dlatego też niezwłocznie po wydaniu decyzji wobec spółki [REDAKTOWANE] (aktualnie wersja robocza decyzji znajduje się w drugim czytaniu u kierownika po naniesionych poprawkach przez przełożonych) zostanie ona włączona do akt sprawy [REDAKTOWANE]. Natomiast na podstawie przeprowadzonej analizy akt trzech ww. spraw stwierdzono, że do materiału dowodowego zebranego w postępowaniu prowadzonym wobec spółki [REDAKTOWANE] niezbędne jest włączenie protokołu kontroli jednego z kontrahentów [REDAKTOWANE] (...).

18.12.2019 r. strona złożyła wniosek dowodowy o przesłuchanie 4 osób w charakterze świadka na okoliczność dostawy oleju napędowego przez stronę postępowania podatkowego na rzecz wskazanych świadków. Dodatkowo pełnomocnik strony wniósł o powołanie biegłego z zakresu mechaniki maszyn celem wskazania wpływu oraz możliwości wykrycia używania smaru, o którym mowa w protokole kontroli podatkowej.

Postanowieniem z dnia 13.01.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019, wyznaczono nowy termin załatwienia sprawy do dnia 16.03.2020 r., w związku ze skomplikowanym charakterem sprawy oraz koniecznością przeprowadzenia wnikliwej analizy zgromadzonego materiału dowodowego w kontekście wnioskowanych przez stronę dowodów.

W piśmie z 19.11.2020 r. znak: 3211-SPV.4020.1.81.2020 Naczelnik wyjaśnia, że: (...) Dodatkowo nadmienić należy, że pracownik prowadzący sprawę w okresie od wszczęcia postępowania podatkowego do dnia wpływu wniosków dowodowych pełnomocnika strony, tj. od 16.09.2019 r. do 18.12.2019 r., m.in.:

- zakończył dwa skomplikowane i złożone postępowania podatkowe - decyzja z dnia 17.10.2019 r. i decyzja z dnia 24.10.2019 r.,
- przygotował (sporządził kserokopie dokumentów i ustosunkował się do zarzutów) stanowiska w sprawach odwołań złożonych od ww. decyzji,
- w okresie 30.09.2019 r.-11.10.2019 r. został skierowany na urlop wypoczynkowy w związku z koniecznością wykorzystania urlopu zaległego (z 2018 r.),
- w okresie 31.10.2019 r. - 22.11.2019 r. przebywał na zwolnieniu lekarskim (...).

Pismami z 12.03.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019 organ I instancji, realizując wniosek dowodowy strony 18.12.2019 r., wezwał wskazanych przez stronę świadków w celu ich przesłuchania na dzień 21.04.2020 r.

O miejscu i terminie przesłuchania świadków powiadomiono stronę pismem z 12.03.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019.

Postanowieniem z 12.03.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019 organ I instancji wyznaczył kolejny raz nowy termin załatwienia sprawy do 18.05.2020 r., wskazując w uzasadnieniu konieczność przeprowadzenia wnioskowanych przez stronę dowodów (przesłuchanie świadków).

Na mocy Rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego⁶ ogłoszony został w okresie od dnia 20.03.2020 r. do odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stan zagrożenia epidemicznego w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2.

⁶Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. poz. 433)

W tych okolicznościach Naczelnik Urzędu poinformował 31.03.2020 r. świadków i stronę postępowania o odwołaniu zaplanowanych na 21.04.2020 r. czynnościach dowodowych (przesłuchanie świadków), aby w zaistniałej sytuacji nie narażać osób wezwanych.

Stosownie do art. 15zszs ust. 1 pkt 7 ustawy o szczególnych zasadach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁷ bieg terminu załatwienia sprawy ulega zawieszeniu w okresie stanu zagrożenia epidemicznego, a następnie stanu epidemii. Ponadto, zgodnie z art. 15zszs ust. 10 powołanej ustawy, w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii, wyłączony został obowiązek organu do powiadamiania strony o niezakończonym sprawie w terminie.

Przepisy art. 15zszs powołanej wyżej ustawy z dniem 16.05.2020 r. zostały uchylone na mocy art. 46 pkt 20 ustawy o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2⁸. Jednocześnie z art. 68 ust. 7 ww. ustawy wynika, że termin załatwienia sprawy będzie dalej po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie tej ustawy. Postanowieniem z 25.05.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019 organ I instancji wyznaczył kolejny nowy termin załatwienia sprawy do 24.07.2020 r. W postanowieniu tym strona została poinformowana o powołanych wyżej regulacjach.

Następny termin załatwienia sprawy wyznaczony przez organ I instancji do dnia 24.09.2020 r. wskazany został w postanowieniu z dnia 23.07.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019. Jako powód niezakończonym sprawy w terminie organ wskazał konieczność ponowienia przeprowadzenia wnioskowanych przez stronę dowodów z 18.12.2019 r. (przesłuchanie świadków).

Wezwania organu na przesłuchanie świadków na 9 i 10.10.2020 r. skierowane zostały do wyznaczonych przez stronę świadków pismami z 30.07.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019. Jednocześnie pismem z 30.07.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019 organ powiadomił stronę o miejscu i terminie przesłuchania świadków.

Dowód z przesłuchania świadków przeprowadzono w wyznaczonym terminie wobec trzech z czterech wskazanych świadków.

Przeprowadzanie dowodu z przesłuchania świadka, który nie stawiał się we wskazanym terminie, organ wyznaczył na 19.10.2020 r. - wezwaniem z 22.09.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019

⁷Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych zasadach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 374, 567 i 568)

⁸Ustawa z dnia 16.05.2020 r. zostały uchylone na mocy art. 46 pkt 20 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2020 r., poz. 875).

i powiadomił stronę pismem z 22.09.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019 o przeprowadzeniu w tym dniu dowodu.

19.10.2020 r. przeprowadzono dowód z przesłuchania świadka.

Postanowieniem z 19.11.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019, Naczelnik odmówił powołania biegłego z zakresu mechaniki (wniosek z 18.12.2019 r.) z uwagi na fakt, iż okoliczności na jakie ma zostać przeprowadzony dowód nie mają znaczenia w sprawie.

W związku z przesunięciem terminu przeprowadzenia dowodu, postanowieniem z 22.09.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019 wyznaczono nowy termin zakończenia postępowania w sprawie na 24.11.2020 r.

Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że skierowano 21.10.2020 r. do Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wielkopolskim prośbę o udzielenie informacji i przesłanie dokumentów dotyczących kontrahenta [REDAKTOWANO], w zakresie prowadzonych wobec tej spółki kontroli i postępowań.

Odpowiedź wraz z materiałem dowodowym wpłynęła do Urzędu 3.11.2020 r. Materiał ten włączono z akt sprawy postanowieniem z 19.11.2020 r. znak: 3211-SPV.4103.27.2019, gdyż zawiera informacje dotyczące podmiotu niebędącego stroną postępowania podatkowego, które objęte są tajemnicą skarbową.

Z wyjaśnień Naczelnika z 19.11.2020 r. wynika, że: (...) Postępowanie podatkowe prowadzone wobec pani [REDAKTOWANO] jest sprawą złożoną. Dotyczy obrotu paliwem niewiadomego pochodzenia przez podmioty powiązane i wyludzeń podatku VAT, w tym przez podmioty pozostające w kręgu zainteresowania przez inne organy podatkowe oraz prokuratury.

Wskazać tu również należy, że Pracownik [REDAKTOWANO] w tym samym okresie pełnił również funkcję prezesa zarządu [REDAKTOWANO], wobec której organ podatkowy (ten sam pracownik tut. urzędu) również prowadzi postępowanie podatkowe. Spółka w badanym okresie posiadała również siedzibę pod adresem pani [REDAKTOWANO]. Okoliczności te spowodowały, iż materiał zgromadzony w toku postępowania podatkowego prowadzonego wobec spółki [REDAKTOWANO] oraz decyzja wydana wobec tej spółki, również zostaną włączone w poczet materiału dowodowego sprawy prowadzonej wobec pani [REDAKTOWANO]. Konieczność zgromadzenia materiału dowodowego dotyczącego sprawy prowadzonej wobec spółki [REDAKTOWANO] wynika również z faktu, iż dostawcami paliwa w obydwu przypadkach były w większości te same podmioty – spółki (...). (...) Planowany termin zakończenia postępowania podatkowego – grudzień 2020 r. (...).

Stosownie do art. 139 § 1 ustawa Ordynacja podatkowa załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie

później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

Z ustaleń kontroli i złożonych wyjaśnień wynika, że wpływ na niezakończenie postępowania w ustawowym terminie miały następujące okoliczności:

- skomplikowany, wielowątkowy stan faktyczny sprawy, prowadzenie przez pracownika kilku skomplikowanych spraw jednocześnie oraz realizowanie innych czynności, urlop pracownika, choroba, co dowodzą wyjaśnienia Naczelnika z 19.11.2020 r. i wyjaśnienia kierownika SPV w piśmie z 2.12.2020 r.;
- przepisy wprowadzające stan zagrożenia epidemicznego na terenie kraju i ustawy o szczególnych zasadach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych.

O ile okoliczności te mogą mieć wpływ na prowadzenie i terminy zakończenia postępowania podatkowego w sprawie, to niewydanie decyzji wymiarowej do czasu zakończenia kontroli świadczy o nieusprawiedliwionej opieszałości organu. Zaznaczyć warto, że decyzja nie została wydana także do terminu zakończenia postępowania planowanego przez Naczelnika Urzędu (pismo z 19.11.2020 r.), tj. do grudnia 2020 r.

W sytuacji, gdy 21.11.2019 r. WSA w Szczecinie z 21.11.2019 r. wydał wyrok sygn. akt SAB/Sz 6/19, (wprawdzie nieprawomocny), w którym Sąd dokonał wykładni przepisu art. 154 § 6 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz wyjaśnił jaka decyzja i w jakim terminie winna zostać wydana w okolicznościach sprawy, organ winien dołożyć należytych starań aby postępowanie wszczęte 16.09.2019 r. zostało zakończone w najszybszym możliwie terminie. Za zakończeniem przedmiotowego postępowania w najkrótszym terminie przemawiała ponadto okoliczność dokonania przez Naczelnika Urzędu ponownego zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych na podstawie zarządzeń zabezpieczenia z dnia 19.12.2020 r. oraz fakt złożenia przez stronę skargi do WSA w Szczecinie na decyzję organu odwoławczego z dnia 10.03.2020 r. znak: 3201-IEW.4253.8.2020.2 z 10.03.2020 r. utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika II US w Koszalinie z 9.12.2019 r. znak: 3211-SEW.4253.2.2019 określającą przybliżone kwoty zobowiązania w podatku od towarów i usług za sierpień, wrzesień, październik 2016 r. i marzec 2017 r. wraz z odsetkami za zwłokę oraz orzekającą o zabezpieczeniu na majątku podatnika należności z tytułu tych zobowiązań wraz z odsetkami za zwłokę.

W zakresie realizacji zadań objętych badaniem przedmiotowego obszaru stwierdzono prowadzenie postępowania podatkowego wobec Pani [REDAKTOWANE] w sposób opieszały.

Brak podjęcia właściwych działań nadzorczych w zakresie prowadzenia przedmiotowego postępowania podatkowego w sprawie prawidłowości rozliczeń dokonywanych przez [REDAKOWANE] w podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do grudnia 2016 r. oraz od stycznia do grudnia 2017 r. należy uznać za nieprawidłowość.

Ocena cząstkowa w badanym obszarze – pozytywna z nieprawidłowościami.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie pozytywnie z nieprawidłowościami ocenia działalność Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Koszalinie, w zakresie przedmiotu kontroli: Prawidłowość prowadzonego postępowania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług oraz weryfikacja zabezpieczenia na majątku podatnika w związku z wyrokiem NSA z dnia 22 czerwca 2020 r. sygn. akt II FSK 816/20.

W związku z powyższymi ustaleniami, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie zaleca:

- 1) wydanie bezzwłocznie decyzji w sprawie rozliczeń dokonywanych przez [REDAKOWANE] w podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do grudnia 2016 r. oraz od stycznia do grudnia 2017 r.
- 2) zwiększenie nadzoru nad funkcjonowaniem komórki SPV poprzez przeprowadzanie systematycznych kontroli funkcjonalnych w zakresie realizowanych przez nią zadań.

Informację o wykonaniu zalecenia w zakresie pkt 1 należy przedłożyć do 26.02.2021 r. Natomiast informację w zakresie pkt 2 należy przedłożyć do 30.06.2021 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego, w terminie 3 dni roboczych od otrzymania sprawozdania, ma prawo przedstawić do niego stanowisko. Przedstawienie stanowiska nie wstrzymuje realizacji ustaleń kontroli (art. 52 ust. 5 ustawy o kontroli w administracji rządowej).

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Szczecinie
.....
Jana Gzela
kierownik jednostki kontrolującej