



**DYREKTOR  
IZBY ADMINISTRACJI  
SKARBOWEJ  
W LUBLINIE**

*Otrzymałam  
01.10.2018* *[Signature]*

Lublin, dnia 7 września 2018 r.

UNP: 0601-18-095784  
0601-IWW.0921.20.2018:8

**Pani  
Wioletta Kuźniarska  
Naczelnik Urzędu Skarbowego  
w Hrubieszowie**

Egz. Nr 1

### **WYSTĄPIENIE POKONTROLNE**

sporządzone na podstawie art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 185, poz. 1092) oraz § 11 ust. 1 pkt 1 zarządzenia Nr 68/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 5 maja 2017 r. w sprawie przeprowadzania kontroli w urzędach skarbowych województwa lubelskiego oraz w Lubelskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białej Podlaskiej, zawierające ustalenia dokonane w trakcie kontroli planowej przeprowadzonej

**w Urzędzie Skarbowym w Hrubieszowie  
ul. 27 Wołyńskiej-Dywizji Piechoty AK 11, 22-500 Hrubieszów**

przez **— głównego eksperta skarbowego**  
w dniach od 14 maja 2018 r. do 13 lipca 2018 r. (w tym w siedzibie Urzędu Skarbowego od 14 maja 2018 r. do 18 maja 2018 r.)

w zakresie: „**Prawidłowość prowadzenia postępowań podatkowych w sprawach przenoszenia odpowiedzialności**”.

Okres objęty kontrolą: od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 10 maja 2018 r.

Kierującym kontrolowaną jednostką jest Pani Wioletta Kuźniarska.

Mając na uwadze dokonane w toku kontroli ustalenia stwierdzić należy, co następuje:

W Urzędzie Skarbowym w Hrubieszowie zadania z zakresu orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe realizowane były:

- od dnia 01.01.2016 r. do 19.04.2016 r. przez Samodzielny Referat Analiz i Planowania oraz Spraw Wierzycielskich (APSW). Osobą kierującą był Pan Do lutego



**Izba Administracji  
Skarbowej**

2016 r. w skład komórki wchodziły 4 osoby. W okresie późniejszym 3 osoby. Komórka poza sprawami wierzycielskimi zajmowała się również sprawami z zakresu analiz i planowania,

- od dnia 20.04.2016 r. do 15.08.2016 r. przez Samodzielne Wieloosobowe Stanowisko Pracy do Spraw Wierzycielskich (SW). Osobą kierującą był Pan \_\_\_\_\_ W skład komórki wchodziły 2-4 osoby. Komórka w powyższym okresie zajmowała się sprawami wierzycielskimi oraz realizowała pozostałe do załatwienia sprawy z zakresu analiz i planowania. Ponadto, w okresie tym komórka przeprowadzała eksperyment „Banku Światowego”,
- od dnia 16.08.2016 r. do 28.02.2017 r. przez Dział Postępowań Podatkowych i Spraw Wierzycielskich (PPSW). W powyższym okresie sprawami wierzycielskimi zajmowały się 3 osoby. Kierownikiem działu była \_\_\_\_\_
- od dnia 01.03.2017 r. do 10.05.2018 r. przez Referat Spraw Wierzycielskich i Rachunkowości. Kierownikiem komórki jest Pani \_\_\_\_\_ Zadania z zakresu spraw wierzycielskich wykonują 2 osoby.

[dowód: akta kontroli str. 5-12]

Strukturę oraz zakresy zadań wskazanych wyżej komórek organizacyjnych Urzędu Skarbowego w Hrubieszowie w okresie objętym kontrolą określały następujące zarządzenia:

- Zarządzenie Nr 10/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 1 kwietnia 2015 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Hrubieszowie, zmienione zarządzeniem nr 86/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 1 września 2015 r., zarządzeniem nr 31/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 22 kwietnia 2016 r. oraz zarządzeniem nr 40/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 19 sierpnia 2016 r.
- Zarządzenie Nr 7/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie z dnia 7 marca 2017 r.

[dowód: akta kontroli str. 13-104]

- 1. Prawidłowość i zgodność z przepisami prawa decyzji wydanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Hrubieszowie w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich ze szczególnym uwzględnieniem oceny wykazania spełnienia ustawowych przesłanek niezbędnych dla wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej.**

W kontrolowanym okresie wydane zostały 3 decyzje w zakresie odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe:

- a) decyzja z dnia 01.12.2017 r. orzekająca o odpowiedzialności byłych współników spółki cywilnej za zaległości podatkowe w podatku od towarów i usług. Decyzja ta nie podlega kontroli z uwagi na złożone przez strony odwołania od decyzji do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie. Kontrola prawidłowości powyższej decyzji nastąpi w toku postępowania odwoławczego,

- b) decyzja z dnia 02.09.2016 r. nr 0605-SW.4233.2.2016 orzekająca o solidarnej odpowiedzialności Pani jako współnika spółki cywilnej za zaległości spółki cywilnej w podatku od towarów i usług za styczeń 2011 r.,
- c) decyzja z dnia 02.09.2016 r. nr 0605-SW.4233.1.2016 orzekająca o solidarnej odpowiedzialności Pana jako współnika spółki cywilnej za zaległości spółki cywilnej w podatku od towarów i usług za styczeń 2011 r.

W obydwu kontrolowanych przypadkach prawidłowo dokonano wszczęcia postępowania podatkowego. Prawidłowo zaznaczono w sentencjach decyzji, że odpowiedzialność jest solidarna oraz wskazano drugiego współnika spółki cywilnej (odpowiedzialnego solidarnie). W sposób wyczerpujący wykazano bezskuteczność prowadzonego postępowania egzekucyjnego wobec spółki cywilnej (wskazać ubocznie należy, że warunkiem orzeczenia o odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej nie jest wykazanie bezskuteczności egzekucji, jednakże z uwagi na akcesoryjny charakter odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zasadnym jest przeprowadzenie w pierwszej kolejności postępowania egzekucyjnego wobec podatnika, a dopiero w przypadku braku skuteczności tego postępowania, wszczęcie postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej).

W wyniku kontroli stwierdzono następujące nieprawidłowości (nieprawidłowości dotyczą postępowań zakończonych decyzjami wskazanymi w pkt b) i c)):

- decyzje wskazane w pkt b) i c) w sentencji określają wysokość zaległości podatkowej spółki cywilnej – winny zaś określać wysokość zobowiązania podatkowego (por. art. 115 § 4 i § 5 w zw. z art. 108 § 2 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ( Dz. U. z 2018 r. poz. 800 z późn. zm.),
- decyzje wskazane w pkt b) i c) w sentencji określają wysokość odsetek za zwłokę oraz wysokość kosztów egzekucyjnych, co nie ma poparcia w przepisach prawa. W decyzji orzekającej o odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej określa się wyłącznie zobowiązanie podatkowe, natomiast w części sentencji dotyczącej orzeczenia o odpowiedzialności orzeka się o odpowiedzialności (tu: współnika spółki cywilnej) za zaległości podatkowe oraz za odsetki za zwłokę i koszty egzekucyjne. W tej części sentencji konieczne jest również wyszczególnienie kwoty zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych. Takiego wyszczególnienia zabrakło w sentencjach kontrolowanych decyzji (w części orzekającej o odpowiedzialności),
- z akt sprawy wynika, że zarówno w decyzji wskazanej w pkt b) i c) koszty postępowania egzekucyjnego, za które „przenoszona” jest odpowiedzialność nie powstały w związku z zaległością podatkową w podatku od towarów i usług za styczeń 2011 r., lecz dotyczą zaległości podatkowej za inny okres (za który według decyzji współnik spółki cywilnej nie odpowiada, więc nie może zostać za te koszty przeniesiona odpowiedzialność),
- w obydwu kontrolowanych przypadkach ustalając zaległości podatkowe spółki cywilnej, za które orzeczono o odpowiedzialności wspólników spółki pominięto zaległość w podatku od towarów i usług za XII 2010 r. Termin płatności zobowiązania w podatku od towarów i usług za XII 2010 r. upłynął w 2011 r. tj. w okresie kiedy współnikami były

strony wskazane decyzji oraz nie upłynął 5-letni okres umożliwiający wydanie decyzji, o którym mowa w art. 118 Ordynacji podatkowej, zatem zasadnym było orzeczenie o solidarnej odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej również za zaległości podatkowe: w podatku od towarów i usług za XII 2010 r.,

- w obydwu przypadkach postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Hrubieszowie z dnia 01.09.2016 r. o dopuszczeniu jako dowód wskazanych w postanowieniu dokumentów, zostało wydane i doręczone w okresie późniejszym niż postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Hrubieszowie z dnia 12.08.2016 r. wydanego na podstawie art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Wskazać bowiem należy, że z art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego,
- z obydwu decyzji wynika, że adresatem decyzji jest „wspólnik spółki cywilnej”. Z akt sprawy oraz z uzasadnienia ww. decyzji wynika natomiast, że spółka cywilna została rozwiązana, zatem zasadnym jest, aby jako adresata decyzji wskazać: „wspólnik byłej spółki cywilnej” (albo używając innego sformułowania zaznaczyć, że spółka została rozwiązana),
- niezrozumiałym jest rozbieżność podstaw prawnych wydanych decyzji wskazanych w pkt b) i c). Dla przykładu należy wskazać, że w sentencji decyzji skierowanej do Pana \_\_\_\_\_ brak jest wskazania jako podstawy prawnej art. 115 § 4 i § 5 Ordynacji podatkowej.

[dowód: akta kontroli str. 105-126]

Mając na uwadze dokonane w toku kontroli ustalenia badany obszar należy ocenić **pozytywnie z uchybieniami.**

## **2. Wszczęcie postępowań podatkowych zmierzających do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe.**

Kontroli poddano działania podejmowane w Urzędzie Skarbowym w Hrubieszowie wobec 15 spółek posiadających największe zaległości podatkowe.

W przypadku dwóch spółek została wydana decyzja orzekająca o odpowiedzialności osoby trzeciej.

W przypadku spółki posiadającej największe zaległości podatkowe nastąpił zbieg egzekucji sądowej i administracyjnej (egzekucję prowadzi komornik sądowy – na dzień 10.05.2018 r. postępowanie egzekucyjne nie zostało zakończone). W przypadku spółki posiadającej drugie w kolejności największe zaległości podatkowe prowadzone postępowanie egzekucyjne jest skuteczne. W obydwu przypadkach nie została spełniona przesłanka bezskuteczności egzekucji wobec spółki zatem brak jest podstaw do wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej.

W 4 przypadkach wystawiono upomnienie. Zaległości podatkowe objęte upomnieniami powstały w 2018 roku lub wynikają ze złożonych w 2018 roku korekt deklaracji. Brak podstaw

do wszczęcia postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej, bowiem warunkiem jest wszczęcie i prowadzenie postępowania egzekucyjnego wobec podatnika, a następnie wykazanie bezskuteczności tego postępowania.

W 2 przypadkach w kwietniu 2018 r. zostały wystawione tytuły wykonawcze. Na chwilę obecną brak podstaw do stwierdzenia bezskuteczności egzekucji.

W 3 przypadkach zaległości podatkowe objęto miękką egzekucją. W jednym przypadku ustalono termin wpłaty na 17.05.2018 r. Brak wszczęcia postępowania egzekucyjnego, brak podstaw do stwierdzenia bezskuteczności egzekucji.

W 1 przypadku brak informacji o podjętych działaniach – kwota zaległości podatkowej 19,00 zł.

W 1 przypadku kwota zaległości podatkowej 41.839,00 zł) wystąpiły okoliczności, które świadczą o tym, iż zasadnym jest rozważenie wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej. Z uzyskanych informacji wynika bowiem, że zaległości podatkowe spółki objęte są tytułami wykonawczymi, natomiast według informacji z dnia 10.04.2018 r. „pod wskazanym adresem nie ma oznak prowadzenia działalności gospodarczej”.

[dowód: akta kontroli str. 9-12]

Mając na uwadze dokonane w toku kontroli ustalenia badany obszar należy ocenić **pozytywnie z uchybieniami.**

Reasumując, działalność Urzędu Skarbowego w Hrubieszowie w zakresie „Prawidłowości prowadzenia postępowań podatkowych w sprawach przenoszenia odpowiedzialności” należy ocenić **pozytywnie z uchybieniami.** Na powyższą ocenę złożyły się 2 częściowe oceny pozytywne z uchybieniami: w zakresie: prawidłowości i zgodności z przepisami prawa decyzji wydanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Hrubieszowie w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich ze szczególnym uwzględnieniem oceny wykazania spełnienia ustawowych przesłanek niezbędnych dla wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej oraz w zakresie wszczęcia postępowań podatkowych zmierzających do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe.

Pismem z dnia 20.08.2018 r. UNP:0601-18-84830 Pani Naczelnik Urzędu Skarbowego w Hrubieszowie poinformowała, iż nie wnosi zastrzeżeń do projektu wystąpienia pokontrolnego z dnia 09.08.2018 r. nr 0601-IWW.0921.20.2018.5, w związku z tym niniejsze wystąpienie pokontrolne obejmuje treść projektu wystąpienia pokontrolnego (art. 46 ust. 1 ww. ustawy).

Uwzględniając powyższe, w celu wyeliminowania stwierdzonych w toku kontroli uchybień – **zalecam:**

1. W sentencji decyzji o odpowiedzialności osób trzecich powoływać właściwe przepisy, na podstawie których orzeka się o odpowiedzialności.
2. Zwrócić szczególną uwagę na kolejność czynności dokonywanych w toku prowadzonego postępowania, w szczególności dbać o to, żeby postanowienie o wyłączeniu materiałów

dowodowych zostało doręczone stronie postępowania przed wyznaczeniem terminu do zapoznania z materiałem dowodowym.

3. Zintensyfikować działania w zakresie systematycznej weryfikacji i oceny możliwości orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.

Przekazując powyższe zalecenia wyznaczam termin na złożenie informacji o ich wykonaniu, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich ewentualnego niepodjęcia na dzień 26 października 2018 r.

Jednocześnie w związku z poleceniem Ministerstwa Finansów zawartym w piśmie z dnia 4 września 2014 r. nr CP12/012/1/TBC/14/80252RD przekazanym przy piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 16 września 2014 r. nr KW/070-0020/14/27806 polecam przekazać do tut. Izby informacje o rezultatach wdrożonych zaleceń w terminie do dnia 26 lipca 2019 r.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

*dr hab. Leszek Bielecki*