



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W POZNANIU**

Poznań, 9 stycznia 2024 roku



UNP: 3001-24-000194

Znak sprawy: 3001-IWW1.0921.9.2023

Pani
Grażyna Szuba-Gulewicz
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Poznań – Nowe Miasto
ul. Chłapowskiego 17/18
60-965 Poznań

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 2020 r., poz. 224).	
Nazwa i adres kontrolowanego urzędu	
3022 Urząd Skarbowy Poznań-Nowe Miasto ul. Chłapowskiego 17/18, 60-965 Poznań	
Naczelnik kontrolowanego urzędu	
Pani Grażyna Szuba-Gulewicz	
Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli	
Nr 9/2023 z 7 lutego 2023 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.	
Wpis do książki kontroli	
Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 1/2023.	
Koordynator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy	
–	
Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy	
1.	Marlena Siluk, starszy ekspert skarbowy, legitymacja służbowa nr B13427 – kontroler do 13 sierpnia 2023 r.

Data rozpoczęcia czynności kontrolnych	13 lutego 2023 r.
Data zakończenia czynności kontrolnych	17 kwietnia 2023 r.
Zakres kontroli	
Przedmiot kontroli	Prawidłowość załatwiania przez organ egzekucyjny wniosków w sprawie zwolnienia spod egzekucji składników majątkowych zobowiązanego zgodnie z art. 13 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. Badaniem mogły zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze lub późniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
Kontrolowany obszar działalności	
Pobór i egzekucja	
Cel kontroli	
Ustalenie możliwości wystąpienia przypadków zwolnienia z egzekucji majątku zobowiązanego w sposób prowadzący do uniemożliwienia osiągnięcia celu egzekucji.	
Ocena skontrolowanej działalności	
Negatywna	
DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE	

I. Prawidłowość załatwiania przez organ egzekucyjny wniosków w sprawie zwolnienia spod egzekucji składników majątkowych zobowiązanego zgodnie z art. 13 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

Art. 13 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r., poz. 1427 ze zm. – w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.), dalej „upea”, stanowi, że organ egzekucyjny, na wniosek zobowiązanego i ze względu na jego ważny interes, może zwolnić, na czas oznaczony lub nieoznaczony, z egzekucji w całości lub części określone składniki majątkowe zobowiązanego.

Według rekomendacji Ministerstwa Finansów (pismo nr DPP9.855.5.2022 z 29.04.2022 r.) instytucja zwolnienia z egzekucji służy eliminowaniu sytuacji zmierzających do wyrządzenia zobowiązanemu nadmiernych dolegliwości i pozwala na zmniejszenie uciążliwości egzekucji wówczas, gdy ta prowadzona jest ze składnika majątkowego szczególnie ważnego dla zobowiązanego. Niemniej, sama uciążliwość nie może stanowić samodzielnej przesłanki przesądzającej o zwolnieniu z egzekucji.

Wskazuje się również, że zobowiązany wnosząc żądanie winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych. Uwzględnienie wniosku o zwolnienie z egzekucji nie może prowadzić do bezskuteczności egzekucji.

Z kolei zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w piśmie Ministerstwa Finansów z 9.05.2022 r. nr DPP9.851.3.2022, wspomniana regulacja prawna, chociaż oparta na uznaniu administracyjnym, nie jest rodzajem ulgi uznaniowej ingerującej w treść stosunku zobowiązaniowego łączącego zobowiązanego z wierzycielem. Zwolnienie to nie może być wykorzystywane do korygowania zakresu powinności publicznoprawnej, będącej przedmiotem egzekucji. Temu służą bowiem odrębne regulacje prawne, pozostające w sferze prawa materialnego (art. 67a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – w brzmieniu obowiązującym w 2021 r./, dalej „Ordynacja podatkowa” albo „O.p.”).

W ww. piśmie wskazano również, że w prowadzonym o zwolnienie z egzekucji postępowaniu znajdują zastosowanie zasady unormowane w art. 7 (zasada prawdy obiektywnej) i 77 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2018 r., poz. 2096 ze zm. – w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.), dalej „kpa”, (zasada prawdy materialnej). To znaczy, że organ administracji publicznej jest obowiązany w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy i podejmuje wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy. Pozytywne rozpatrzenie wniosku zobowiązanego jest ściśle związane z koniecznością zabezpieczenia interesu wierzyciela poprzez obowiązkową realizację jego roszczeń, objętych egzekucją, w dopuszczalnych ustawą egzekucyjną granicach i za pomocą dostępnych środków przewidzianych w tej ustawie (uwzględnienie rozpatrywanego wniosku nie może prowadzić do bezskuteczności egzekucji).

Na prowadzenie postępowań i podjęcie rozstrzygnięć wpływ miały także obowiązujące w okresie kontroli zasady prowadzenia postępowania i rozpatrywania wniosków zgłoszonych w trybie art. 13 upea, wynikające z pisma Podsekretarza Stanu, Zastępcy Szefa KAS pani Anny Chałupy, z 27.05.2020 r. nr DPP9.852.12.2020. Wskazano w nim, że wnioski z tego zakresu powinny być rozpatrywane niezwłocznie i przy rozpatrywaniu wniosku należy mieć na uwadze negatywne skutki finansowe dla zobowiązanych wynikające z epidemii koronawirusa.

W zakresie tego tematu kontroli podlegało:

- czy postanowienia zwalnające z egzekucji wydane są w sposób prawidłowy formalnie i merytorycznie, m.in.: czy podpisała osoba uprawniona, czy prawidłowa podstawa prawna, czy zawiera wszystkie elementy postanowienia?
- czy w przypadku zbiegu egzekucji wydane zostały przez właściwy organ egzekucyjny?
- czy ustalenia wskazane w postanowieniach są zgodne z danymi z dostępnych źródeł - czy materiał dowodowy będący podstawą rozstrzygnięcia został zebrany w sposób wyczerpujący?
- czy podjęte zostały wszystkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy?
- czy rozstrzygnięcie uwzględnia ww. ustalenia?
- czy przyjęte rozstrzygnięcia zabezpieczają interes wierzyciela - czy nie uniemożliwiają realizacji celu egzekucji - zaspokojenia roszczeń wierzyciela?

Opis próby

W Urzędzie Skarbowym Poznań - Nowe Miasto w 2021 r. wydano 146 postanowień w sprawie zwolnienia z egzekucji dotyczących 76 zobowiązanych. W 6 sprawach odmówiono wszczęcia postępowania, a w 140 wydano postanowienia zwalniające majątek z egzekucji. Do kontroli wybrano 14 spraw dla różnych NIP, spośród załatwionych merytorycznie.

Ustalenia

Wybrane do kontroli postanowienia podpisane były przez:

próba - nr postanowienia	osoba do kontaktu (sporządzający)	podpisane przez
(...)	starszy specjalista (login i podpis)	p.o. kier SEE ...
(...)	starszy specjalista (login i podpis)	ZNUS ...
(...)	starszy specjalista ... (login, brak podpisu)	p.o. kier SEE ...
(...)	starszy specjalista ... (login i podpis)	ZNUS ...
(...)	starszy specjalista ... (login i podpis)	p.o. kier SEE ...
(...)	starszy specjalista (login i podpis)	p.o. kier SEE ...
(...)	starszy specjalista ... (login i podpis)	p.o. kier SEE ...
(...)	starszy specjalista ... (login i podpis)	ZNUS ...
(...)	starszy specjalista ... (login i podpis)	p.o. kier SEE ...
(...)	starszy specjalista ... (login i podpis)	ZNUS ...
(...)	starszy specjalista (login i podpis)	p.o. kier SEE ...
(...)	p.o. kier SEE (login, do kontaktu)	p.o. kier SEE ...
(...)	starszy specjalista (login i podpis)	p.o. kier SEE ...
(...)	starszy specjalista ... (login, do kontaktu) starszy specjalista ... (podpis; obecnie p.o. kierownika SEE)	starszy specjalista ...

Sprawy, w których zastosowanie instytucji przewidzianej w przepisach prawa uzależnione jest od uznania administracyjnego (np. ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a ustawy Ordynacja podatkowa, czy - będące przedmiotem niniejszej kontroli - zwolnienia z egzekucji, o których mowa w art. 13 upea) należą do obszaru szczególnie zagrożonego korupcją. Dlatego ważne jest, aby przy podejmowaniu rozstrzygnięć w tych sprawach zachować przejrzystość postępowania i stosować metody zapobiegające ewentualnym nieprawidłowościom, w szczególności poprzez realizowanie zasady wielu par oczu¹.

Oznacza to, że standardem przy akceptowaniu orzeczeń powinno być, aby osoba, która przygotowuje projekt orzeczenia nie była równocześnie tą, która je akceptuje.

Dotyczy to m.in. spraw z zakresu zastosowania art. 13 upea, w których zaistnienie ryzyka korupcji wynika z uznaniowego charakteru zwolnienia majątku zobowiązanego z egzekucji.

¹ Wskazówki antykorupcyjne dla urzędników CBA, 2015 r.

O konieczności stosowania zasady „dwóch par oczu” pracownicy są informowani m.in. podczas obowiązkowych szkoleń dotyczących przeciwdziałania korupcji.

W tym kontekście zwraca uwagę fakt, że postanowienie (...) przygotował i podpisał p.o. Kierownik SEE, a w sprawie (...) dane zamieszczone w nagłówku postanowienia (login w numerze sprawy oraz informacje identyfikujące pracownika do kontaktu) i podpis pod postanowieniem należą do tego samego pracownika SEE.

Z zestawienia postanowień wydanych w 2021 r. wynika, że:

- Zobowiązaniem, dla którego wydane zostało postanowienie (...), w 2021 r. wydano jeszcze 2 postanowienia, które zostały sporządzone przez pracownika SEE ((...) ...) zajmującego się orzecznictwem i podpisane przez p.o. kierownika SEE ((...) ...). Zgodnie z wyjaśnieniami kontrolowanej jednostki, postanowienie (...) zostało sporządzone przez kierownika SEE w zastępstwie pracownika zajmującego się orzecznictwem, podczas jego nieobecności w pracy. Zatem, przyjmując wyjaśnienia kontrolowanej jednostki, stwierdza się, że nieprawidłowa sytuacja nie miała charakteru stałego, ale była jednostkowym przypadkiem niezachowania zasad antykorupcyjnych polegających na stosowaniu metody dwóch par oczu. Nie zmienia to jednak faktu, że w przedmiotowej sprawie wspomniany mechanizm nie został wykorzystany (przygotowane przez p.o. kierownika SEE postanowienie winno być podpisane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, a nie – jak to miało miejsce – przez ww. p.o. kierownika SEE).

- Zobowiązaniem, dla którego wydane zostało postanowienie (...), w 2021 r. wydano jeszcze 3 postanowienia, które zostały sporządzone przez pracownika SEE zajmującego się orzecznictwem i podpisane przez kierownika SEE. Zgodnie z wyjaśnieniami organu egzekucyjnego, postanowienie (...) sporządzone zostało przez pracownika SEE – (...) (parafka i pieczętka na postanowieniu), a podpisane - zgodnie z posiadanym upoważnieniem - przez (...) (do wyjaśnień dołączono skan upoważnienia). Z wyjaśnień wynika też, że w dacie wydania postanowienia nie było osoby pełniącej obowiązki kierownika SEE ((...) pełnił obowiązki kierownika Działu Egzekucji Administracyjnej do (...) r., (...) objął funkcję pełniącego obowiązki kierownika Działu Egzekucji Administracyjnej (...) r.).

Zatem w przedmiotowej sprawie metoda „dwóch par oczu” została zastosowana. Nie zmienia to jednak faktu, że w czasie, gdy w komórce egzekucyjnej nie było osoby pełniącej obowiązki kierownika, nadzór nad wydawanym w trybie art. 13 upea orzecznictwem powinien podlegać zwiększonej kontroli przez Naczelnika Urzędu Skarbowego.

Obecnie konieczność zwiększonej kontroli wydawanego w trybie art. 13 upea orzecznictwa wynika z zaleceń Dyrektora IAS, zgodnie z którymi ostateczna akceptacja rozstrzygnięć w zakresie zwalniania majątku zobowiązanego z egzekucji dokonywana ma być przez naczelnika urzędu skarbowego lub jego zastępcę².

² (...), UNP (...) z 30 czerwca 2022 r.

W wybranych do kontroli sprawach stwierdzono:

- **Postanowienie nr (...) z (...)r.** (w sumie organ egzekucyjny w 2021 r. wydał 4 postanowienia w sprawie zwolnienia majątku zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości egzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym, w ramach którego zastosowano instytucję zwolnienia z egzekucji, na dzień wydania postanowienia wynosił: (...) zł należności głównej w VAT za (...), (...)/2019, (...)/2020. Na poczet zaspokojenia długu zawiadomieniami z (...) r. nr (...) i z (...) r. nr (...) zajęte zostały przez organ egzekucyjny wierzytelności z rachunków bankowych zobowiązanego.

Wniosek zobowiązanego wpłynął (...) r. (przekazany wg właściwości przez (...)). Zawierał prośbę o zwolnienie z egzekucji w całości zajętego konta bankowego na 3 miesiące. Strona wskazała, że z zajętego rachunku przekazano w (...) r. (...) zł, a z kolejnego rachunku (...) zł. Dodatkowo zobowiązała się wpłacić w styczniu kolejne (...) zł.

Naczelnik US zwolnił z egzekucji w okresie od (...) r. do (...) r. wierzytelności z rachunku bankowego, o który wnioskował zobowiązany, „w kwocie przekraczającej (...) zł miesięcznie”.

Zwolnieniem objęto tylko wierzytelności z jednego rachunku bankowego, podczas gdy spłata dochodzonych zaległości w znacznej części odbywała się w wyniku realizacji zajęcia dokonanego na drugim rachunku (w okresie od (...) r. do (...) r. organ egzekucyjny uzyskał w sumie (...) zł, z czego z zajęcia tego ostatniego rachunku bankowego wpłynęły do organu egzekucyjnego środki w łącznej wysokości (...) zł).

Podstawą przyznania ulgi była m.in. „analiza dotychczasowej dyscypliny płatniczej spółki” - już wcześniej zastosowano instytucję zwolnienia z egzekucji (na wniosek z (...) r. - zwolnienie do (...) r.) i uzyskano wtedy kwoty „zgodnie z postanowieniem”.

W ramach egzekucji organ egzekucyjny dokonał zajęcia rachunku bankowego zobowiązanego, na którym wykazywane były obroty. W trakcie analizy tego wniosku, jak i w toku postępowania egzekucyjnego, sprawdzony został stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), zweryfikowano dane z bazy e-ORUS oraz przeanalizowano dotychczasowe spłaty należności w toku prowadzonej egzekucji (od (...) do dnia wydania postanowienia). Ponadto zweryfikowano prawdziwość wpisu dotyczącego prowadzonej działalności przez zobowiązanego.

Podejmując rozstrzygnięcie, organ egzekucyjny wziął pod uwagę sytuację w jakiej znalazł się zobowiązany w okresie ograniczeń związanych ze stanem pandemicznym (wynajem (...)). Panująca sytuacja w znacznym sposób utrudniła, a nawet uniemożliwiła prowadzenie działalności gospodarczej.

Organ egzekucyjny uznał ważny interes spółki - odmowa udzielania zwolnienia mogłaby w sposób znaczący przyczynić się do utraty płynności finansowej spółki, a co za tym idzie utrudnić albo całkowicie uniemożliwić spłatę istniejących zaległości.

Kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała z banku w okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego - na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu Skarbowego złożonych do przedmiotowej sprawy wynika, że zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy. Z treści tego ostatniego przepisu wynika, że jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, rozstrzygnięcie i zajmowane przez organ egzekucyjny lub wierzyciela stanowisko w sprawach dotyczących postępowania egzekucyjnego następuje w formie postanowienia.

Tymczasem zgodnie z art. 124 § 1 kpa postanowienie powinno zawierać między innymi powołanie podstawy prawnej. Podstawa prawna postanowienia wydanego przez organ egzekucyjny w postępowaniu egzekucyjnym obejmuje natomiast nie tylko przepis prawa materialnego ale także przepis proceduralny (zob. red. prof. dr hab. Roman Hauser, prof. dr hab. Marek Wierzbowski „Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz”, wyd. 7, Warszawa 2021).

- Uzasadnienie postanowienia jest lakoniczne i nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego. Tym samym nie przekonuje o zasadności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia uwzględniającego wniosek o zwolnienie z egzekucji. Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że *„intencją zobowiązanego jest utrzymanie płynności finansowej prowadzonego przedsiębiorstwa, która umożliwi spłatę istniejących zaległości. (...) odmowa udzielania zwolnienia mogłaby w sposób znaczący przyczynić się do utraty płynności finansowej Spółki, a co za tym idzie utrudnić albo całkowicie uniemożliwić spłatę istniejących zaległości.”* Brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów lub wynikających z nich informacji, na podstawie których organ egzekucyjny sformułował tezę, że nieuwzględnienie wniosku o zwolnienie z egzekucji może doprowadzić zobowiązanego do utraty płynności finansowej.

Zwrócenia uwagi wymaga, że wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: (...) r.) zobowiązany nie argumentował możliwością utraty płynności finansowej, co sugeruje przytoczony fragment uzasadnienia postanowienia organu egzekucyjnego. Poza określeniem żądania zwolnienia z zajęcia rachunku bankowego w (...) na okres 3 miesięcy, wnioskodawca wskazał wyłącznie, że:

*w (...) r. przekazał do Urzędu ponad (...) zł z banku (...) oraz (...) zł z (...),

*w (...) r. zobowiązuje się spłacić kolejne (...) zł,

*ma nadzieję, że w kolejnych miesiącach będzie w stanie spłacić kolejne zobowiązania.

Ponadto w uzasadnieniu postanowienia organ egzekucyjny powołał się na fakt zastosowania wobec zobowiązanego w minionym okresie instytucji zwolnienia z egzekucji, oraz zaznaczył, że *„wziął pod uwagę sytuację, w jakiej znalazły się podmioty gospodarcze w okresie pandemii koronawirusa. Panująca sytuacja w znaczny*

sposób utrudnia a wręcz w niektórych dziedzinach życia gospodarczego uniemożliwiła prowadzenie działalności gospodarczej”.

Okoliczności związane z wystąpieniem COVID-19 nie przesądzają jednak o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego w rozumieniu art. 13 § 1 upea. Wprawdzie w powołanym w postanowieniu piśmie z 27.05.2020 r. nr DPP9.852.12.2020 Ministerstwo Finansów wskazało, że wnioski złożone w trybie art. 13 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji powinny zostać rozpatrzone przez organ egzekucyjny niezwłocznie, a przy ich rozpoznaniu należy mieć na uwadze negatywne skutki finansowe dla zobowiązanych wynikające z epidemii koronawirusa. Powyższego stanowiska nie należało jednak utożsamiać z zaleceniem przypisywania sprawie każdego wnioskodawcy negatywnych następstw pandemii i konieczności pozytywnego załatwienia wniosku bez weryfikacji indywidualnej sytuacji zobowiązanego i przeprowadzenia postępowania dowodowego. Treść ww. pisma Ministerstwa Finansów przeczy takiemu pojmowaniu zamieszczonego w nim przekazu (w piśmie MF podało, że „w ramach działań zaradczych na bieżąco prowadzono w kraju zakrojoną na szeroką skalę akcję informacyjną o przysługujących ułatwieniach i ulgach w spłacie podatków, dla podmiotów znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej. (...) Należy zatem uznać, że każdy kto uczciwie podszedł do sprawy, miał zarówno czas, dostęp do wiedzy, jak i możliwość by wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego ze stosownym wnioskiem. Stąd też w stosunku do podatników, którzy nie zadeklarowali chęci dobrowolnej spłaty zaległości (nie zdecydowali się na złożenie wniosku celem uzyskania ulgi w spłacie), wydaje się zasadne prowadzenie postępowania egzekucyjnego. Mając powyższe na uwadze uprzejmie informuję, że wszystkie przekazane wcześniej zalecenia dotyczące powstrzymywania się od podejmowania czynności egzekucyjnych w związku z wprowadzeniem stanu epidemii, przestają obowiązywać”).

Ponadto skutki COVID-19 wpłynęły na sytuację większości podmiotów gospodarczych. Nie można zatem przyjąć, że ich wystąpienie implikowało konieczność uwzględnienia wniosku zobowiązanego o zwolnienie z egzekucji. W celu zniwelowania następstw epidemii ustawodawca przewidział bowiem inne instrumenty, skierowane do ogółu przedsiębiorców działających na rynku (zob. np. przepisy ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 /Dz.U. z 2020 r., poz. 695 ze zm.; Dz.U. z 2021 r., poz. 737 ze zm.).

Treść postanowienia nie potwierdza również zasadności zwolnienia w wymiarze wynikającym z sentencji orzeczenia. Zwolnienie nieokreślonej kwotowo wierzytelności z rachunku bankowego (nadwyżki ponad kwotę (...) zł miesięcznie) powoduje, że nie jest wiadomym, jaką kwotę organ egzekucyjny pozostawił do dyspozycji zobowiązanego. Z kolei lakoniczne uzasadnienie, nieodnoszące się do konkretnych danych charakteryzujących indywidualną sytuację wnioskodawcy nie pozwala na ustalenie faktycznych jego „potrzeb” (np. środków niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej). W konsekwencji przedstawiona w uzasadnieniu

argumentacja nie przekonuje ani o tym, że w ważnym interesie zobowiązanego było zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego, ani tym bardziej o tym, że zwolnieniem powinna być określona w sentencji postanowienia część tych wierzytelności.

Zgodnie z art. 124 § 2 kpa postanowienie powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie. Z treści art. 126 kpa wynika z kolei, że do postanowień stosuje się odpowiednio między innymi przepisy art. 107 § 2-5. Art. 107 § 3 kpa stanowi natomiast, że uzasadnienie faktyczne decyzji powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, oraz przyczyn, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, zaś uzasadnienie prawne - wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem przepisów prawa. Uzasadnienie decyzji/postanowień (w szczególności orzeczeń opartych na uznaniu administracyjnym) powinno zatem przekonywać o tym, że podjęte przed organ administracji publicznej rozstrzygnięcie jest właściwe (trafne).

- Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: (...) r.) wskazuje, że jedynym celem złożonego podania jest rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności, organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania wnioskodawcy. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa. Powołany przepis, mający zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, stanowi, że w toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności, z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli.

- Zwolnienie z egzekucji - na okres 3 miesięcy - wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) w części stanowiącej nadwyżkę ponad kwotę (...) zł miesięcznie doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach. Tymczasem instytucja zwolnienia z egzekucji nie stanowi i nie może stanowić alternatywy dla ulg w spłacie przewidzianych w Ordynacji podatkowej – zob. pismo Ministerstwa Finansów z 9.05.2022 r. nr DPP9.851.3.2022).

Podkreślenia wymaga, że udzielenie ulgi w spłacie (rozłożenie na raty lub odroczenie zapłaty zobowiązań podatkowych) podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą może nastąpić wyłącznie w przypadkach, o których mowa w art. 67b Ordynacji podatkowej, tj. z uwzględnieniem przepisów o pomocy publicznej, co z oczywistych względów w kontrolowanej sprawie nie miało miejsca.

Istotna jest przy tym okoliczność, że ważny interes dłużnika w zwolnieniu z egzekucji określonego składnika majątku nie może być utożsamiany z ważnym interesem wierzyciela w odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty należności wierzyciela. W pierwszym przypadku chodzi o interes dłużnika w odstąpieniu od prowadzenia przez organ egzekucyjny egzekucji z konkretnego przedmiotu czy prawa majątkowego (uwzględnienie wniosku w trybie art. 13 upea nie powinno zatem w ogóle wpływać na moment zaspokojenia wierzyciela). W drugim przypadku chodzi o interes w odsunięciu w czasie realizacji ciężącego na podatniku obowiązku (uwzględnienie wniosku w trybie art. 67a Ordynacji podatkowej powinno zatem i zawsze wpływa na moment zaspokojenia wierzyciela).

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, zgodnie z którym organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów prawa. Zapis ten oznacza między innymi, że organy administracyjne nie mogą stosować przepisów prawa rozszerzająco, tj. w celach innych, niż te, dla których zostały one ustanowione. Zasada ta ma zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea.

- Nie jest wiarygodne stanowisko organu egzekucyjnego, który stwierdził, że poprzez pełną realizację zajęcia dokonanego w (...) S.A. obrany sposób orzeczenia o zwolnieniu spod egzekucji zabezpieczał poprawny tok egzekucji i interes wierzyciela. Wprawdzie rachunek bankowy w ww. banku był zajęty i w minionych miesiącach spływały z niego środki pieniężne na spłatę zaległych zobowiązań dłużnika, niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia na rzeczonym rachunku brak było wierzytelności zobowiązanego (podlegających egzekucji), które w całości pokryłyby należności wierzyciela. W swoich wyjaśnieniach organ egzekucyjny poinformował, że zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) r., a zatem prawie 3 miesiące po wydaniu postanowienia o zwolnieniu z egzekucji nadwyżki wierzytelności (powyżej (...) zł miesięcznie) z rachunku bankowego w (...). O istnieniu pełnego zabezpieczenia interesu wierzyciela można by natomiast mówić wówczas, gdyby w dacie wydania postanowienia o zwolnieniu ww. składnika majątku zajęte było przez organ egzekucyjny także inne mienie zobowiązanego o wartości wystarczającej na pokrycie w całości egzekwowanych należności, co w przedmiotowej sprawie nie miało miejsca (pismem z (...) r. UNP: (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań – Nowe Miasto poinformował kontrolującą, że zobowiązany „nie posiadał innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych wierzytelności”).

Zwalniając w części wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea, w myśl którego organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków - środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Zastosowanie mniej uciążliwego dla zobowiązanego środka egzekucyjnego (w tym również skutek uwzględnienia wniosku o zwolnienie z egzekucji składnika majątku) może mieć bowiem miejsce wyłącznie wówczas, gdy środek ten doprowadzi do zaspokojenia należności wierzyciela w całości.

Zwrócenia uwagi wymaga fakt, że samo zajęcie rachunku bankowego zobowiązanego nie zabezpiecza interesu wierzyciela. Zaspokojeniu wierzyciela służą bowiem podlegające egzekucji, zgromadzone (zapisane) na tym rachunku wierzytelności zobowiązanego. W sytuacji ich wystąpienia (powyżej kwoty zwolnionej ustawowo), po upływie 7 dni od zajęcia, bank ma obowiązek przekazać je (do wysokości zajęcia) organowi egzekucyjnemu. Organ egzekucyjny nie ma natomiast wiedzy czy, a jeśli tak, to kiedy i w jakiej wysokości środki pieniężne wpłyną na zajęty rachunek (tzn. kiedy i w jakiej wysokości powstanie wierzytelność zobowiązanego względem banku).

W związku z powyższym, wydając kontrolowane postanowienie, organ egzekucyjny nie dysponował należącym do zobowiązanego składnikiem majątkowym, z którego egzekucja zaspokoiłaby egzekwowane należności.

W przedmiotowej sprawie, z uwagi na fakt uzyskania w latach (...)-(...) kwoty powyżej (...) zł z zajęć rachunku bankowego w (...) S.A., organ egzekucyjny mógł co najwyżej domniemać, że na ten rachunek nadal będą wpływać środki pieniężne, które bank przekaże następnie organowi egzekucyjnemu tytułem realizacji zajęcia. W dniu zwolnienia nie było także pewności, że (...) będzie przez cały okres zwolnienia posiadał wobec zobowiązanego wierzytelności umożliwiające przekazanie co miesiąc (...) zł na konto depozytowe organu egzekucyjnego (jednym z argumentów uzasadnienia postanowienia jest dotychczasowa dyscyplina płatnicza zobowiązanego). Zabezpieczenie interesu wierzyciela powinno się natomiast opierać na pewnym i istniejącym w dniu wydania postanowienia z art. 13 upea mieniu zobowiązanego, czego zabrakło w omawianej sprawie. Orzekając o zwolnieniu z egzekucji części wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...), Naczelnik Urzędu Skarbowego zaryzykował zatem, że egzekwowany obowiązek nie zostanie wykonany.

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego w (...) zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa.

W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

Uwzględnienie wniosku o zwolnienie z egzekucji nie może prowadzić do bezskuteczności egzekucji (pismo MF z 29.04.2022 r. nr DPP9.855.5.2022).

Na podstawie art. 18 upea, w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 13 § 1 ustawy znajdują zastosowanie zasady unormowane w art. 7 (zasada prawdy obiektywnej) i art. 77 kpa (zasada prawdy materialnej). To znaczy, że organ administracji publicznej jest obowiązany w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy i podejmuje wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy. Pozytywne rozpatrzenie wniosku zobowiązanego jest ściśle związane z koniecznością zabezpieczenia interesu wierzyciela poprzez obowiązkową realizację jego roszczeń, objętych egzekucją,

w dopuszczalnych ustawą egzekucyjną granicach i za pomocą dostępnych środków przewidzianych w tej ustawie (pismo Ministerstwa Finansów z 9.05.2022 r. nr DPP9.851.3.2022).

- **Postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 3 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego spod egzekucji)

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej w PDF za okresy sprawozdawcze lat: (...), (...) oraz (...).

Postanowienie obejmowało wszystkie zaległości zobowiązanego.

Wniosek z (...) r. o zwolnienie z egzekucji PIT, VAT za lata (...), (...), (...). Jednocześnie zobowiązany deklarował wpłaty miesięcznie po (...) zł, w celu systematycznej spłaty należności podatkowych. Zobowiązany wskazał, że trwające ponad 10 miesięcy obostrzenia rządowe związane z pandemią rujnują branżę (...), w której zobowiązany działa i zarabuje. Uniemożliwiło to zawieranie kontraktów, realizację projektów i zarabiania. Według zobowiązanego prognozy na 6-9 miesięcy wskazywały, że może jakieś zarobki będą w IV kw. 2021 r. Jego sytuacja jest trudna ponieważ z powodu obostrzeń pozbawiony jest możliwości działalności od ponad 12-18 miesięcy, a przecież ponosi wydatki na utrzymanie gospodarstwa domowego.

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji na okres od (...) r. do (...) r. wierzytelności:

- w kwocie przekraczającej (...) zł miesięcznie w pierwszym banku (zajęte zawiadomieniami z (...) r. nr cz. (...), (...) r. nr cz. (...)),
- w całości:
 - w drugim banku (zajęte zawiadomieniami z (...) r., nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...) i nr cz. (...)),
 - w trzecim banku (zajęte zawiadomieniami z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...) i nr cz. (...)),
 - w czwartym banku (zajęte zawiadomieniami z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...) i nr (...), z (...) r. nr cz. (...)).

W toku egzekucji organ egzekucyjny zastosował środki egzekucyjne na podstawie art. 19 § 1 upea, w tym zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązanego w czterech bankach oraz zajęcie innych wierzytelności pieniężnych z (...). W trakcie analizy wniosku, jak i w toku postępowania egzekucyjnego, sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), dane z bazy e-ORUS oraz dotychczasowe wpływy w toku egzekucji (z zestawienia rozliczenia uzyskanych kwot w okresie od (...) r. do (...) r., wynika, że w drodze egzekucji uzyskano (...) zł). Ponadto zweryfikowano prawdziwość wpisu dotyczącego prowadzonej działalności.

Zobowiązany już wcześniej otrzymał pomoc w postaci częściowego zwolnienia zajętych wierzytelności i w okresie zwolnienia, nieobjęta zwolnieniem część zajęcia została zrealizowana. Wydając kontrolowane rozstrzygnięcie organ egzekucyjny uznał ważny interes zobowiązanego i że udzielona pomoc to jedyna możliwość uzyskania środków na poczet dochodzonych zaległości. Kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała z zajętego rachunku bankowego w okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego

na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym. Zaległości w podatku dochodowym za lata (...) i (...) oraz w zakresie odsetek od niezapłaconych zaliczek za (...) r. zostały zapłacone (...) r. Z wyjaśnień przekazanych kontrolującej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego wraz z pismem z (...) r. wynika, że pomimo wyegzekwowania (...) zł, nadal pozostaje do spłaty zobowiązanie w kwocie (...) zł należności głównej, w podatku dochodowym za (...) r. (postępowanie egzekucyjne jest w toku).

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).
- Uzasadnienie postanowienia jest lakoniczne i nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego (naruszenie art. 107 § 3 w zw. z art. 124 § 2, art. 126 kpa oraz art. 18 upea - treść przepisów kpa przytoczono powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia, uwzględniającego wniosek o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem części wierzytelności wskazanej w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że według organu egzekucyjnego „wniosek zobowiązanego o ograniczenie egzekucji z wierzytelności pieniężnych z zajętego w (...) S.A. rachunku bankowego oraz zwolnienie w całości wierzytelności z rachunków bankowych w (...) S.A., (...) S.A. i (...) S.A. zasługuje na uwzględnienie, niemniej ograniczenie zajęcia w (...) S.A. określił na (...) zł a nie jak wnioskował (...) A.K. na (...) zł. W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego za uwzględnieniem wniosku przemawiał fakt uprawdopodobnienia istnienia po stronie Wnioskodawcy ważnego interesu. Zarówno z treści zakreślonego we wniosku żądania jak i z przeanalizowanych dowodów, a także obiektywnych okoliczności sprawy wynika, że intencją zobowiązanego jest zabezpieczenie i zapewnienie niezbędnych środków utrzymania gospodarstwa domowego. Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto zaznacza, że wydane orzeczenie uwzględnia sytuację w jakiej znaleźli się przedsiębiorcy w związku z panującym stanem epidemii COVID-19.”

Organ egzekucyjny zaznaczył, że z przepisów prawa wydanych w związku z epidemią wynika, że „priorytetem organów państwa, w tym organów administracji publicznej jest pomoc przedsiębiorcom”. Wyjaśnił, że „Udzielając zwolnienia wierzytelności z rachunków bankowych, Naczelnik Urzędu Skarbowego nie uwzględnił jednak żądania w zakresie kwoty, powyżej której zwolnienie pozostałych środków byłoby możliwe i podwyższył ją do 10.000 zł. Powyższe związane jest z wysokością kwoty zaległości jak również okresem jej spłaty. Wyrażenie zgody na ograniczenie zajęć wierzytelności

do kwoty 5.000 zł, biorąc pod uwagę narastające z każdym dniem odsetki za zwłokę oraz kwotę zaległości, mogło by doprowadzić do przedawnienia się części zaległości, a ponadto okres ich spłaty uległby w sposób znaczący wydłużeniu.” Organ dodał, że „zaległości objęte tytułami wykonawczymi są konsekwencją nie odprowadzania na rzecz Skarbu Państwa należnych zobowiązań od uzyskanych dochodów jak również pobranego a nie odprowadzonego podatku od towarów i usług.” W uzasadnieniu postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów lub wynikających z nich informacji, na podstawie których organ egzekucyjny sformułował tezę, że zobowiązany uprawdopodobnił istnienie swojego ważnego interesu oraz że „z przeanalizowanych dowodów, a także obiektywnych okoliczności sprawy wynika, że intencją zobowiązanego jest zabezpieczenie i zapewnienie niezbędnych środków utrzymania gospodarstwa domowego”.

Zwrócenia uwagi wymaga, że w art. 13 § 1 upea ustawodawca unormował, że organ egzekucyjny może zwolnić z egzekucji określone składniki majątkowe zobowiązanego ze względu na jego ważny interes. Mowa jest tu zatem o wystąpieniu ważnego interesu zobowiązanego, a nie uprawdopodobnieniu przez zobowiązanego istnienia takiego interesu. Organ egzekucyjny powinien zatem przeprowadzić postępowanie dowodowe mające na celu ustalenie, czy w sprawie ziściła się przesłanka, o której mowa powyżej. W uzasadnieniu postanowienia kończącego sprawę powinien natomiast przedstawić wnioski z tego postępowania oraz wskazać dowody, na podstawie których je sformułował.

- Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do Urzędu Skarbowego Poznań – Nowe Miasto: (...) r.) wskazuje, że celem złożonego podania jest rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności (wniosek zobowiązany złożył w „związku z kontynuacją spłaty zaległej należności podatkowych” i zadeklarował w nim „spłatę miesięczną w wysokości (...) zł”, organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania wnioskodawcy. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa (przytoczenie treści naruszonego przepisu, mającego zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, powyżej w uwagach do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Zwolnienie z egzekucji - na okres 3 miesięcy - wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A. w wymiarze ponad (...) zł miesięcznie oraz w całości wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A., (...) S.A. i (...) S.A. doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, określonej w art. 67a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach.

Zwrócenia uwagi wymaga, że w kontrolowanym postanowieniu organ egzekucyjny zaznaczył, że „Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto jednocześnie wskazuje, że w przypadku wywiązania się przez Zobowiązanego z zadeklarowanych wpłat i złożenia stosownego wniosku, możliwe jest udzielenie zwolnienia na kolejny

okres. Wpłać na poczet zaległości należy dokonywać na rachunek tut. organu egzekucyjnego (...).”.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w zw. z art. 18 upea (przytoczenie i wyjaśnienie przepisu kpa powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- W przedmiotowej sprawie, dokonując na okres 3 miesięcy zwolnienia z egzekucji składników majątkowych zobowiązanego, organ egzekucyjny nie zabezpieczył w pełni interesu wierzyciela. Tym samym doprowadził do naruszenia art. 7 § 2 upea (przytoczenie i wyjaśnienie przepisu powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z zamieszczonego w aktach sprawy wydruku z (...) r. zestawienia rozliczenia uzyskanych kwot w okresie od (...) r. wynika, że – poza wpłatami wykonanymi przez zobowiązanego – na poczet egzekwowanych zobowiązań wpłynęły do organu egzekucyjnego środki pieniężne z realizacji zajęcia wyłącznie w (...) S.A. Tymczasem przedmiotowym postanowieniem organ egzekucyjny zwolnił wierzytelności z rachunku bankowego w tym banku w całości (w całości zostały zwolnione także wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A. i (...) S.A.). Częściowo (nadwyżkę ponad kwotę (...) zł miesięcznie) zwolnił natomiast wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A., z którego w toku przedmiotowego postępowania egzekucyjnego (do czasu wydania kontrolowanego postanowienia) nie uzyskał żadnych środków pieniężnych.

Należy zaznaczyć, że niezwolniona kwota (...) zł miesięcznie była niewspółmiernie niska w stosunku do wysokości egzekwowanych zobowiązań, których suma w dacie wydania kontrolowanego postanowienia opiewała na kwotę należności głównej (...) zł. Nie bez znaczenia pozostaje fakt, że – jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu Skarbowego złożonych w trakcie kontroli - przedmiotowe postępowanie egzekucyjne nie zostało dotychczas zakończone. Nie udało się bowiem uzyskać części egzekwowanych zobowiązań (pozostał do zapłaty zaległy podatek dochodowy za (...) r. w wysokości (...) zł należności głównej). Rozstrzygnięcie organu egzekucyjnego o zwolnieniu z egzekucji wymienionych składników majątku zobowiązanego doprowadziło zatem do naruszenia interesu wierzyciela.

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązaną do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **Postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 3 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej, w VAT za (...) r., (...) r., PDF za (...) r., oraz odsetek od zaliczek na ten podatek i dwóch grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego.

Postanowienie obejmowało wszystkie zaległości zobowiązanego.

Wniosek zobowiązanego z (...) r. o zwolnienie innych wierzytelności pieniężnych „z tytułu wzajemnej współpracy” i o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z dwóch rachunków bankowych, z powodu przedłużającej się trudnej sytuacji na rynku pracy z powodu pandemii - mała ilość zleceń (transport (...)). Spowodowało to utratę płynności finansowej i trudności z uzyskaniem środków na spłatę powstałych zadłużeń. Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił w całości z egzekucji na okres od (...) r. do (...) r. wierzytelności:

- z rachunków bankowych w bankach :
 - w jednym - zajęcie z (...) r. nr cz. (...),
 - w drugim - zajęcie z (...) r. nr cz. (...),
- w s.c. (inne wierzytelności pieniężne) - zajęcie z (...) r. nr cz. (...),
- w jednej sp. z o.o. (inne wierzytelności pieniężne) - zajęcie z (...) nr cz. (...),
- w drugiej sp. z o.o. (inne wierzytelności pieniężne) - zajęcie z (...) nr cz. (...).

Zobowiązanemu nie zwolniono wszystkich wierzytelności, pozostawiając jako zabezpieczenie czynne zajęcie wierzytelności w kolejnym banku.

Zgodnie z wyjaśnieniami kontrolowanej jednostki, w trakcie postępowania egzekucyjnego dokonano zajęć: rachunków bankowych w sześciu bankach oraz szeregu zajęć innych wierzytelności pieniężnych u kontrahentów w oparciu o JPK. W trakcie analizy wniosku, jak i w toku postępowania, sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), posiadane przez zobowiązanego nieruchomości (księgi wieczyste), dane z bazy e-ORUS oraz dotychczasowe spłaty należności w toku prowadzonej uprzednio egzekucji. Z wyjaśnień organu egzekucyjnego wynika także, że w ostatnich 6 miesiącach przed wydaniem postanowienia zaległości zobowiązanego zostały zmniejszone o kwotę (...) zł. Środki ze zwolnionych wierzytelności miały być przeznaczone na spłatę zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym oraz na bieżące utrzymanie i działalność. W okresie zwolnienia z zajętego rachunku bankowego na poczet zaległości wpłynęło jedynie (...) zł. Ostatecznie w toku prowadzonej egzekucji zaległości objęte postanowieniem zostały spłacone (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).
- Uzasadnienie postanowienia jest lakoniczne i nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego (naruszenie art. 107 § 3 w zw. z art. 124 § 2, art. 126 kpa oraz

art. 18 upea - treść przepisów kpa przytoczono powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia uwzględniającego wniosek o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem wierzytelności wskazanych w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że *„za uwzględnieniem wniosku przemawiał fakt uprawdopodobnienia, istnienia po stronie wnioskodawcy ważnego interesu. Zarówno z treści zakreślonego we wniosku żądania jak z przeanalizowanych dowodów wynika, że intencją zobowiązanego jest utrzymanie płynności finansowej prowadzonej działalności, która umożliwi spłatę istniejących zaległości. Jak wynika z akt sprawy zobowiązany zmniejszył stan zadłużenia wobec Skarbu Państwa spłacając zaległości sprzed (...) r. Aktualny stan zaległości wynosi (...) zł, natomiast (...) R.T. w ostatnich sześciu miesiącach umniejszył zaległości o kwotę (...) zł. Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań - Nowe Miasto stwierdza, że odmowa udzielania zwolnienia mogłaby w sposób znaczący utrudnić albo całkowicie uniemożliwić spłatę istniejących zaległości publicznoprawnych.”* Organ egzekucyjny zaznaczył, że *„świadczony przez (...) R.T. usługi w zakresie transportu, z uwagi na pandemię wirusa COVID 19, w znaczący sposób obniżyły ilość świadczonych usług, a co za tym idzie sytuacja finansowa przedsiębiorcy uległa pogorszeniu. W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań - Nowe Miasto, biorąc pod uwagę kwotę zaległości na dzień wydania niniejszego postanowienia oraz to, że egzekucja administracyjna prowadzona jest również z innych składników majątkowych zobowiązanego zasadnym jest ograniczenie egzekucji z ww. składników majątkowych co jest znaczną pomocą w spłacie zaległości.”* Brak jest natomiast w uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia odniesienia do jakichkolwiek dokumentów lub wynikających z nich informacji, na podstawie których organ egzekucyjny sformułował tezę, że zobowiązany uprawdopodobnił istnienie swojego ważnego interesu oraz że *„sytuacja finansowa przedsiębiorcy uległa pogorszeniu”* i *„odmowa udzielania zwolnienia mogłaby w sposób znaczący utrudnić albo całkowicie uniemożliwić spłatę istniejących zaległości publicznoprawnych”*.

Ponadto, zgodnie z art. 13 § 1 upea, organ egzekucyjny mógł zwolnić z egzekucji określone składniki majątkowe zobowiązanego ze względu na wystąpienie ważnego interesu zobowiązanego, a nie uprawdopodobnienie przez zobowiązanego istnienia takiego interesu. Organ egzekucyjny powinien zatem przeprowadzić postępowanie dowodowe mające na celu ustalenie, czy w sprawie ziszcza się przesłanka, o której mowa powyżej.

- Mimo, że z treści wniosku z (...) r. (wpływ do Urzędu Skarbowego Poznań – Nowe Miasto: (...) r.) wynika między innymi, że jednym z celów złożonego podania jest odroczenie zapłaty egzekwowanych należności (we wniosku zobowiązany wskazał: *„proszę o przedłużenie zwolnienia z egzekucji wierzytelności co umożliwi mi spłatę powstałego obecnego zadłużenia. W miarę poprawy sytuacji finansowej firmy postaram się spłacić powstałe zadłużenie wcześniej. Nadmieniam że zaległości z ubiegłych lat spłaciłem obecnie w całości”*), organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy

obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa, w zw. z art. 18 upea (treść art. 7 kpa przytoczono powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Zwolnienie z egzekucji - na okres prawie 3 miesięcy - w całości wierzytelności zobowiązanego z dwóch rachunków bankowych (rachunki w (...) S.A. i w (...) S.A.) oraz innych wierzytelności pieniężnych od trzech podmiotów (wierzytelności od (...), od (...) Sp. z o.o. oraz od (...) Sp. z o.o.), doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonać zapłaty egzekwowanych zaległości w „odroczonej” dogodnym dla niego terminie.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w zw. z art. 18 upea (treść art. 6 kpa przytoczono powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- W przedmiotowej sprawie, dokonując na okres 3 miesięcy zwolnienia z egzekucji składników majątkowych zobowiązanego, organ egzekucyjny nie zabezpieczył w pełni, w sposób skuteczny interesu wierzyciela. Tym samym doprowadził do naruszenia art. 7 § 2 upea (przytoczenie i wyjaśnienie przepisu powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Wprawdzie w uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia, a także w wyjaśnieniach złożonych kontrolującej, organ egzekucyjny poinformował, że egzekucja administracyjna prowadzona jest również z innych składników majątkowych zobowiązanego, niemniej - jak stwierdził - „*Zobowiązany nie wywiązał się z udzielonego zwolnienia wpłacając jedynie (...) zł. Zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) roku*”.

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 3 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego z egzekucji).

Stan zaległości objętych postanowieniem, na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej w VAT za (...). Jeszcze przed wydaniem postanowienia, (...) r. zobowiązany zmniejszył stan zadłużenia o kwotę (...) zł.

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia oprócz należności podatkowych obejmował również należności ZUS, które nie zostały objęte postanowieniem.

Wniosek z (...) r. (przekazany przez (...) (...) r.) o zdjęcie zajęcia rachunku bankowego z rachunku podstawowego i walutowego. Są to rachunki obsługujące działalność gospodarczą i ich blokada uniemożliwia realizację trwających (...). Z powodu pandemii dużo środków zostało zatrzymanych tytułem zabezpieczenia realizacji projektów do czasu ich ukończenia. Terminy przedłużały się niezależnie od firmy i zobowiązany nie otrzymuje całej należności z wystawionej faktury. Odzyskanie płynności finansowej jest niezbędne, żeby terminowo regulować: opłaty podwykonawcom, dostawcom towarów, opłaty celno-podatkowe importowanych towarów i materiałów niezbędnych do wykonania zakontraktowanych prac. Zobowiązany dokonał w dniu wysłania wniosku szybkiego przelewu na kwotę (...) zł, by uregulować VAT. Z zajęcia rachunku bankowego pozostaje do zapłaty (...) zł, które zobowiązany deklaruje uregulować zaraz po otrzymaniu środków.

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji na okres od (...) r. do (...) r. w całości wierzytelności z rachunku bankowego zajęte (...) r. nr cz. (...).

W trakcie postępowania egzekucyjnego dokonano zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązanego, na którym wykazywane były obroty - zobowiązany posiadał inne wierzytelności, które wpływały na zwolniony rachunek, z którego realizował swoje zobowiązania. W trakcie analizy wniosku, jak i w toku postępowania, sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), dane z bazy e-ORUS oraz dotychczasowe spłaty należności w toku prowadzonej egzekucji (od (...) r. do dnia wydania postanowienia). Ponadto zweryfikowano prawdziwość wpisu dotyczącego prowadzonej działalności.

Według organu egzekucyjnego, intencją zobowiązanego było utrzymanie płynności finansowej przedsiębiorstwa, która umożliwiłaby spłatę należności, a także zabezpieczyłaby poprawny tok egzekucji i interes wierzyciela. Organ egzekucyjny uwzględnił także, że realizacja świadczonych przez zobowiązanego usług w zakresie (...), z uwagi na pandemię, w znaczący sposób wydłużyła się z powodu konieczności importu części materiałów z zagranicy. Zatem sytuacja finansowa przedsiębiorcy w okresie obostrzeń uległa pogorszeniu. Zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 24 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).
- Uzasadnienie postanowienia jest lakoniczne i nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego (naruszenie art. 107 § 3 w zw. z art. 124 § 2, art. 126 kpa oraz art. 18 upea - treść przepisów kpa przytoczono powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie

rozstrzygnięcia uwzględniającego wnioszek o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem wierzytelności wskazanych w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Wprawdzie w treści uzasadnienia organ egzekucyjny wskazał, że *„Zarówno z treści zakreślonego we wniosku żądania jak z przeanalizowanych dowodów wynika, że intencją zobowiązanego jest utrzymanie płynności finansowej prowadzonej działalności, która umożliwi spłatę istniejących zaległości. Jak wynika z akt sprawy zobowiązany zmniejszył stan zadłużenia wobec Skarbu Państwa spłacając zaległości objęte tytułami wykonawczymi w kwocie (...) zł. Aktualny stan zaległości w podatku od towarów i usług wynosi (...) zł. W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto powyżej przedstawione motywy działania wnioskodawcy mieszczą się w ramach nieostrego pojęcia ważnego interesu, leżącego po stronie zobowiązanego. Naczelnik Urzędu Skarbowego zwrócił ponadto uwagę, że świadczone przez (...) ...H.. usługi w zakresie (...) z uwagi na pandemię wirusa COVID 19, w znaczący sposób wydłużyły czas ich realizacji, a co za tym idzie sytuacja finansowa przedsiębiorcy uległa pogorszeniu. W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań - Nowe Miasto, biorąc pod uwagę kwotę zaległości na dzień wydania niniejszego postanowienia zasadnym jest ograniczenie egzekucji z ww. składnika majątkowego, co jest znaczną pomocą w spłacie zaległości.”* W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia organ egzekucyjny nie odniósł się jednak do jakichkolwiek dokumentów lub wynikających z nich informacji, potwierdzających podniesione we wniosku zobowiązanego okoliczności.

- Mimo, że z treści wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: 08.02.2021 r.) wynika między innymi, że jednym z celów złożonego podania jest odroczenie zapłaty egzekwowanych należności (we wniosku zobowiązany wskazał, że *„Z kwoty zadłużenia wykazanego w zajęciu, pozostaje do uregulowania około (...) zł , którą ureguluję niezwłocznie po otrzymaniu środków od odbiorców usług tj. najpóźniej do 31.03.2021 r.”*), organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa, w zw. z art. 18 upea (treść art. 7 kpa przytoczono powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Zwolnienie z egzekucji - na okres ponad 1,5 miesiąca - w całości wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A., doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonać zapłaty egzekwowanych zaległości w terminie późniejszym (odroczonym) do (...) r.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w zw. z art. 18 upea (treść art. 6 kpa przytoczono powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Stwierdzony w sprawie stan faktyczny nie potwierdza zaprezentowanego

w postanowieniu stanowiska organu egzekucyjnego, który stwierdził, że udzielenie zobowiązanemu zwolnienia spod egzekucji w zakresie określonym w sentencji postanowienia nie zagraża zaspokojeniu należności wierzycieli. O istnieniu pełnego zabezpieczenia interesu wierzyciela można by mówić wówczas, gdyby w dacie wydania postanowienia o zwolnieniu ww. składnika majątku zajęte było przez organ egzekucyjny także inne mienie zobowiązanego o wartości wystarczającej na pokrycie w całości egzekwowanych należności, co w przedmiotowej sprawie z pewnością nie miało miejsca. Z przedstawionych do sprawy wyjaśnień organu egzekucyjnego wynika, że zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) r. (tj. ponad 3 miesiące po wydaniu postanowienia o zwolnieniu z egzekucji). Ponadto, ani w treści kontrolowanego postanowienia, ani w wyjaśnieniach złożonych w sprawie w trakcie kontroli, Naczelnik Urzędu Skarbowego nie wykazał, by w dacie wydania postanowienia istniał nieobjęty zwolnieniem majątek zobowiązanego, z którego możliwe było prowadzenie efektywnej egzekucji.

Zwalniając w całości wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (treść przepisu przytoczono i wyjaśniono powyżej przy opisie sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję (poinformował wyłącznie, że zapłaci egzekwowane zobowiązanie po otrzymaniu należności od odbiorców), z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 3 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej w VAT za (...), (...), (...), w PPL za (...) i (...), odsetek od zaliczek na podatek dochodowy za (...), podatku od nieruchomości oraz mandatów karnych kredytowanych.

Postanowienie obejmowało wszystkie dochodzone zaległości.

Wniosek z (...) r. o obniżenie zajęcia egzekucyjnego do kwoty (...) zł miesięcznie oraz zdjęcie blokady na rachunku bankowym. Zobowiązany doprowadził do uregulowania części zaległości, ale zobowiązania kredytowe spowodowały, że nie udało się to wobec należności US. Całkowita egzekucja może doprowadzić do tego, że nie będzie mógł regulować należności banków, co oznacza wypowiedzenie umowy i egzekucję komorniczą. Zobowiązany nie będzie też mógł wykonywać usług w ramach kontraktu i tym samym utraci stałe wynagrodzenie (działalność związana z oprogramowaniem).

W dniu (...) r. zobowiązany dokonał pocztowego przelewu kwoty (...) zł na poczet należności gminy objętych postępowaniem egzekucyjnym (nierozliczone do dnia wydania postanowienia).

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji w okresie od (...) r. do (...) r.:

- inne wierzytelności pieniężne w sp. z o.o., przekraczające kwotę (...) zł miesięcznie, będące przedmiotem zajęcia zawiadomieniami: z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...),
- w całości wierzytelności z rachunku bankowego w jednym banku zajęte zawiadomieniami: z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...).

W toku egzekucji dokonano zajęcia rachunków bankowych oraz innych wierzytelności pieniężnych, w tym wierzytelności w sp. z o.o. Wielokrotnie aktualizowano informacje o zobowiązaniu z baz będących w posiadaniu organu egzekucyjnego, w tym e-ORUS, pliki JPK, Cepik. Delegowano do miejsca zamieszkania poborcę skarbowego. W CEIDG zweryfikowano aktualność wpisu dotyczącego prowadzonej działalności. W toku prowadzonego postępowania dokonano weryfikacji kwot uzyskanych w okresie od (...) r. do dnia wydania postanowienia. W okresie od (...) r. do dnia wydania postanowienia w toku egzekucji uzyskano (...) zł ((...) zł razem z wpłatą z (...) r.).

Naczelnik Urzędu Skarbowego uznał argument konieczności spłaty zaległości kredytowych wobec banków, w celu zapobiegnięcia egzekucji komorniczej. Odmowa „pomocy” miałyby także negatywny wpływ na zawarty kontrakt, z którego zobowiązany otrzymuje stałe wynagrodzenie, pozwalające regulować zaległości. Zwalniając zajęte wierzytelności na wskazany okres uwzględniony został ważny interes zobowiązanego związany z koniecznością spłaty kredytów bankowych przy jednoczesnym umniejszeniu zaległości wobec urzędu. W postanowieniu zwrócono uwagę, że powyższe nie może odbywać się kosztem nieregulowania zobowiązań wobec Skarbu Państwa. Dlatego też zwolnienie dotyczyło okresu trzymiesięcznego. Czasowe ograniczenie egzekucji w ocenie Naczelnika US miało skłonić zobowiązanego do podjęcia intensywnych starań w celu pozyskania dodatkowych środków na spłatę istniejących zaległości nie tylko wobec urzędu skarbowego ale również wobec innych wierzycieli. Stwierdzono również, że zobowiązany jest właścicielem nieruchomości, której sprzedaż umożliwiłaby zaspokojenie istniejących zaległości. Jednakże do dnia wydania postanowienia nie było to możliwe z uwagi na trwające postępowanie rozwodowe. Wzięto także pod uwagę zalecenia wynikające z pisma nr DPP9.852.12.2020 z 27.05.2020 r. dotyczące postępowania w sytuacji obwiązywania obostrzeń epidemiologicznych.

Kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała w okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym. Zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Uzasadnienie postanowienia nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści zarzucanego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W konsekwencji uzasadnienie postanowienia nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia uwzględniającego wnioski o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem wierzytelności wskazanych w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że organ egzekucyjny „zwrócił uwagę na fakt, że zobowiązany w dniu (...) r. dokonał wpłaty na poczet zaległości w kwocie (...) zł, a łączna kwota zaległości umniejszona została w wyniku dokonywanych wpłat z kwoty (...) zł do kwoty (...) zł. Udzielając czasowego ograniczenia prowadzonej egzekucji, organ egzekucyjny wziął pod uwagę rodzaj i charakter świadczonych przez Zobowiązanego usług, co w zaistniałej sytuacji związanej z epidemią koronawirusa w sposób znaczący może przyczynić się do spadku dochodowości prowadzonej działalności gospodarczej i świadczonych usług firmy a nawet zaprzestania prowadzenia działalności, co w konsekwencji mogłoby doprowadzić do zaprzestania regulowania zobowiązań i spłat zaległości wobec Skarbu Państwa. (...) zwalniając zajęłą wierzytelność na wskazany okres w ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego uwzględniony został ważny interes zobowiązanego związany z koniecznością spłaty kredytów bankowych, jednak powyższe nie może odbywać się kosztem nie regulowania zobowiązań wobec Skarbu Państwa. Dlatego też zwolnienie obejmuje okres trzy miesięczny. Czasowe ograniczenie egzekucji w ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań - Nowe Miasto ma skłonić zobowiązanego do podjęcia intensywnych starań w celu pozyskania środków na spłatę istniejących zaległości nie tylko wobec Urzędu Skarbowego ale również wobec innych wierzycieli. Jak wynika z akt sprawy, Zobowiązany jest właścicielem nieruchomości położonej w miejscowości (...), sprzedaż której umożliwiłaby zaspokojenie istniejących zaległości.” Brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

- Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: tego samego dnia) wskazuje, że celem złożonego podania jest rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności (zobowiązany wniósł o „zmniejszenie kwoty egzekucji do kwoty nie przekraczającej (...) zł na miesiąc”, organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa (powołany przepis, mający zastosowanie

w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, przytoczono przy ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...).

- Zwolnienie z egzekucji - na okres od (...) r. do (...) r. - w całości wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A. oraz innych wierzytelności pieniężnych stanowiących nadwyżkę ponad kwotę (...) zł miesięcznie, przysługujących zobowiązanemu od (...) Spółka z o.o., doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Niezgodne ze stanem faktycznym jest stanowisko organu egzekucyjnego, który stwierdził, że *„Obrany (...) sposób orzeczenia o zwolnieniu spod egzekucji (...) zabezpiecza poprawny tok egzekucji i interes wierzyciela”*. Wprawdzie zwolnieniem innych wierzytelności pieniężnych od (...) Spółka z o.o. nie objęto wszystkich należności zobowiązanego od tego podmiotu (zwolniono wyłącznie wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłaby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych (na dzień wydania postanowienia zobowiązania te wynosiły (...) zł należności głównej). Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzycieli w całości. Jak wyjaśnił organ egzekucyjny w piśmie z (...) r. *„Zobowiązany, z wyjątkiem wierzytelności zwolnionych w postanowieniu, nie posiadał innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych innych wierzytelności pieniężnych”*. Wcześniej, w wyjaśnieniach do przedmiotowej sprawy, przekazanych kontrolującej (...) r., organ egzekucyjny wskazał, że *„Jak wynikało z akt sprawy, zobowiązany jest właścicielem nieruchomości położonej w miejscowości (...), sprzedaż której umożliwiłaby zaspokojenie istniejących zaległości. Powyższe w chwili wydawania postanowienia nie było możliwe z uwagi na trwające postępowanie rozwodowe”*.

Zwalniając w całości wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A. oraz w części inne wierzytelności pieniężne od (...) Spółka z o.o. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty

przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **Postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 9 postanowień zwalniających majątek zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej w VAT za (...) r., (...) r. oraz (...) r. Wnioskiem z (...) r. zobowiązany wystąpił o zwolnienie z egzekucji części zajętej wierzytelności z faktury wystawionej dla firmy zlecającej pracę, w kwocie przekraczającej (...) zł z jednego zajęcia i powyżej (...) zł z drugiego zajęcia wierzytelności u tego samego dłużnika zajętej wierzytelności. Zobowiązany poinformował, że ubiega się o przyznanie rat w spłacie zaległości podatkowych. Trudna sytuacja wynika z (...).

W trakcie postępowania egzekucyjnego dokonano zajęcia trzech rachunków bankowych oraz innej wierzytelności pieniężnej w sp. z o.o. (z JPK), które stanowią jedyne źródło utrzymania zobowiązanego. W trakcie analizy wniosku jak i w toku postępowania sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), dane z bazy e-ORUS oraz dotychczasowe spłaty należności w toku prowadzonej egzekucji (od (...) r. do dnia wydania postanowienia uzyskano w drodze egzekucji (...) zł). Ponadto zweryfikowano prawdziwość wpisu dotyczącego prowadzonej działalności.

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji inne wierzytelności pieniężne stanowiące nadwyżkę ponad kwotę ponad (...) zł miesięcznie na okres od (...) r. do (...) r. Zwolnienie dotyczyło wierzytelności zajętych zawiadomieniami: z (...) r. nr cz. (...) i z (...) r. nr cz. (...). Zwalniając z egzekucji ww. wierzytelności, organ egzekucyjny wziął pod uwagę rodzaj prowadzonej działalności i że w sytuacji epidemii brak pomocy może znacząco przyczynić się do spadku dochodowości. Według organu, uwzględniono ważny interes zobowiązanego, przy równoczesnym zagwarantowaniu zaspokojenia wierzyciela - egzekucja prowadzona jest nadal, a ograniczenie kwotowe jest czasowe. Pomoc zobowiązanemu umożliwi zabezpieczenie podstawowych kosztów utrzymania rodziny i źródła dochodu.

Kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała w okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym. Pozostała kwota (zwolniona powyżej (...) zł) pozostająca do dyspozycji dłużnika, przeznaczona miała zostać na bieżące utrzymanie. Zobowiązany nie posiadał innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych wierzytelności. Zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

• Uzasadnienie postanowienia jest lakoniczne, nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści zarzucanego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W konsekwencji uzasadnienie postanowienia nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia uwzględniającego wniosek o zwolnienie z egzekucji, ani zasadności zwolnienia części wierzytelności wskazanej w sentencji (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że *„Udzielając czasowego ograniczenia prowadzonej egzekucji, organ egzekucyjny wziął pod uwagę rodzaj i charakter świadczonych przez Zobowiązanego usług, co w zaistniałej sytuacji związanej z epidemią koronawirusa w sposób znaczący może przyczynić się do spadku dochodowości firmy. W świetle powyższego Naczelnik Urzędu Skarbowego dokonując oceny przytoczonych przez zobowiązanego argumentów uznał je za wiarygodne. Zwalniając zajętą wierzytelność na wskazany okres, w ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego uwzględniony został ważny interes zobowiązanego a powyższe daje gwarancję wierzycielowi, uzyskanie kwot na zaspokojenie dochodzących należności z nie dużym opóźnieniem. Czasowe ograniczenie egzekucji w ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego winno umożliwić zobowiązanemu spłatę zaległości, przy jednoczesnym utrzymaniu źródła dochodu oraz zabezpieczeniu podstawowych kosztów ponoszonych przez zobowiązanego.”* W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

• Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: tego samego dnia) wskazuje, że celem złożonego podania jest rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności (zobowiązany wniósł o *„wyrażenie zgody na przekazywanie kwoty (...) zł z tego obecnego zajęcia, czyli razem (...) zł, a resztę prosi o zwolnienie spod egzekucji”*), organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa (powołany przepis, mający zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, przytoczono przy ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

• Zwolnienie z egzekucji - na okres od (...) r. do (...) r. - innych wierzytelności pieniężnych ponad kwotę (...) zł miesięcznie, przysługujących zobowiązanemu od (...) Sp. z o.o., doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany – w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

• W przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny nie zabezpieczył w sposób prawidłowy interesu wierzyciela. W postanowieniu wskazał, że *„Zwalniając zajętą wierzytelność na wskazany okres, w ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego uwzględniony został ważny interes zobowiązanego a powyższe daje gwarancję wierzycielowi, uzyskanie kwot na zaspokojenie dochodzonych należności z nie dużym opóźnieniem”*. Organ egzekucyjny przewidział zatem, że zastosowanie instytucji zwolnienia z art. 13 upea skutkować będzie odsunięciem w czasie zaspokojenia wierzyciela. Wprawdzie zwolnieniem innych wierzytelności pieniężnych od (...) Sp. z o.o. nie objęto wszystkich należności zobowiązanego od tego podmiotu (zwolniono wyłącznie wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłyby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych (na dzień wydania postanowienia zobowiązania te wynosiły (...) zł należności głównej). Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzycieli w całości. Z zestawienia kwot uzyskanych w egzekucji z dnia (...) r. wynika, że w okresie od (...) r. na rachunek organu egzekucyjnego wpłynęły wyłącznie środki pieniężne z tytułu realizacji zajęcia od (...) Sp. z o.o. (z zajętych rachunków bankowych w ww. okresie od (...) r. do (...) r. organ egzekucyjny nie uzyskał żadnych kwot). Jak wyjaśnił organ egzekucyjny w piśmie z (...) r. *„Zobowiązany nie posiadał innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych innych wierzytelności pieniężnych”*.

Zwalniając w części inne wierzytelności pieniężne od (...) Sp. z o.o. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

• Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 3 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej. Zaległości dotyczyły nieprzekazanych przez płatnika zaliczek na PDF (PIT-4).

Wniosek z (...) r. (data wpływu do US: (...) r.) - prośba o ograniczenie egzekucji do kwoty (...) zł miesięcznie. Razem z wnioskiem zobowiązany (działalność w zakresie (...)) dokonał spłaty 2 zajęć egzekucyjnych dotyczących innych zaległości podatkowych (do wniosku zobowiązanego dołączone jest potwierdzenie wpłaty (...) zł z 15.03.2021 r.) i zostały tylko zaległości w PIT-4 za (...) r. Zadeklarowano, że pierwsza rata (wpłata

do banku na poczet zajęcia) zostanie wpłacona w ciągu 7 dni. Prośbę uzasadniono trudną sytuacją na rynku usług budowlanych wynikającą z pandemii. Ograniczenie kwoty egzekucji miało pozwolić na zawieranie kontraktów i utrzymanie stanu zatrudnienia.

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji wierzytelności z jednego rachunku bankowego przekraczające kwotę (...) zł, w okresie od (...) r. do (...) r., zajęte zawiadomieniem z (...) r. nr cz. (...).

W trakcie postępowania egzekucyjnego dokonano zajęcia dwóch rachunków bankowych, na którym wykazywane były obroty. W trakcie analizy wniosku jak i w toku postępowania sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), posiadane nieruchomości (księgi wieczyste), przepływy na rachunkach bankowych (STIR) oraz dotychczasowe spłaty należności w toku prowadzonej uprzednio egzekucji. Stwierdzono, że w okresie od (...) r. do (...) r. wyegzekwowano kwotę (...) zł. Potwierdzono także dokonanie przez spółkę wpłaty na dzień wydania postanowienia o zwolnieniu. Ponadto zweryfikowano prawdziwość wpisu dotyczącego prowadzonej działalności przez spółkę.

Naczelnik uznał istnienie ważnego interesu zobowiązanego – zwolnienie miało pomóc w utrzymaniu płynności finansowej i stanu zatrudnienia, co z kolei umożliwi spłatę zaległości. Organ egzekucyjny przyznał także, że działalność w zakresie budownictwa w okresie obostrzeń związanych ze stanem epidemiologicznym, w sposób znaczący mogła zostać ograniczona, co przyczyniło się do spadku dochodowości działalności, a nawet mogło zagrozić likwidacją prowadzonej działalności. Skutkiem byłoby zaprzestanie regulowania zobowiązań i spłat zaległości wobec Skarbu Państwa.

W okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego wpływały kwoty (...) zł rozliczone na poczet zaległości objętych postanowieniem. W rezultacie TW zakończono z kodem E0 (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).
- Uzasadnienie postanowienia nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści zarzucanego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W konsekwencji uzasadnienie postanowienia nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia, uwzględniającego wniosek o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem części wierzytelności wskazanej w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że „za uwzględnieniem wniosku

przemawiał fakt uprawdopodobnienia w sposób niebudzący wątpliwości, istnienia po stronie wnioskodawcy ważnego interesu. Zarówno z treści zakreślonego we wniosku żądania jak z przeanalizowanych dowodów wynika, że intencją Spółki jest utrzymanie płynności finansowej prowadzonego przedsiębiorstwa oraz stanu zatrudnienia, które to czynniki umożliwią spłatę istniejących zaległości. Udzielając czasowego ograniczenia prowadzonej egzekucji, organ egzekucyjny wziął pod uwagę rodzaj i charakter świadczonych przez Zobowiązanego usług, co w zaistniałej sytuacji związanej z epidemią koronawirusa w sposób znaczący może przyczynić się do spadku dochodowości prowadzonej działalności gospodarczej i świadczonych przez Spółkę usług a nawet likwidację prowadzonej działalności, co w konsekwencji mogłoby doprowadzić do zaprzestania regulowania zobowiązań i spłat zaległości wobec Skarbu Państwa. W świetle powyższego, Naczelnik Urzędu Skarbowego dokonując oceny przytoczonych przez Spółkę argumentów uznał, że stanowią one przesłankę do udzielenia zwolnienia z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego prowadzonego przez (...) S.A. ponad kwotę (...) zł miesięcznie na okres do dnia (...) r. W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto powyżej przedstawione motywy działania wnioskodawcy mieszczą się w ramach nieostrego pojęcia ważnego interesu, leżącego po stronie zobowiązanej.” W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

Nadto - mimo, że organ egzekucyjny nie uwzględnił w pełni wniosku zobowiązanej spółki (podaniem z (...) r., strona wniosła o „*ograniczenie egzekucji w (...) (...) do kwoty (...) zł miesięcznie*”), w postanowieniu kończącym sprawę nie wyjaśnił, dlaczego zwolnieniem objął wierzytelności z ww. rachunku bankowego przekraczające kwotę (...) zł (w uzasadnieniu postanowienia organ egzekucyjny wskazał wyłącznie, że „*udzielenie zobowiązanej zwolnienia spod egzekucji w zakresie określonym w sentencji niniejszego postanowienia, podyktowane jest jej ważnym interesem, a także nie zagraża zaspokojeniu wierzycieli*”).

- Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: (...) r.) wskazuje, że celem złożonego podania jest rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności (w podaniu zobowiązany wniósł o „*ograniczenie egzekucji w (...) o w/w numerze do kwoty (...) zł miesięcznie*” oraz zadeklarował, że „*Pierwsza rata (...) zł zostanie spłacona w ciągu 7 dni*”), organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa (powołany przepis, mający zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, przytoczono przy opisie ww. sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Zwolnienie z egzekucji - na okres od (...) r. do dnia (...) r. - wierzytelności z rachunku bankowego prowadzonego przez (...) S.A. ponad kwotę (...) zł miesięcznie, doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu

obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany – w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonać zapłaty egzekwowanych zaległości w „odroczonej” terminie (w ratach).

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Niezgodne ze stanem faktycznym jest stanowisko organu egzekucyjnego, który stwierdził, że „udzielenie zobowiązanej zwolnienia spod egzekucji w zakresie określonym w sentencji niniejszego postanowienia (...) nie zagraża zaspokojeniu wierzycieli”. Wprawdzie przedmiotowym zwolnieniem nie objęto wszystkich wierzytelności zobowiązanego z rachunku (...) S.A. (zwolniono wyłącznie wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłaby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych (na dzień wydania postanowienia zobowiązania te wynosiły (...) zł należności głównej). Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzyciela w całości. Dokonane przez organ egzekucyjny zajęcie wierzytelności zobowiązanego w (...) S.A. nie zabezpieczało bowiem interesów wierzyciela w należyty sposób. Jak wynika z zestawienia kwot uzyskanych w egzekucji z (...) r., w okresie od (...) r. z tytułu realizacji zajęcia w ww. banku organ egzekucyjny uzyskał wyłącznie (...) zł.

Zwalniając w części wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 4 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej. Zaległości dotyczyły: PDF za (...) r., PPL za lata (...), (...), (...) i odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek za (...) r. oraz grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych.

Postanowienie obejmowało wszystkie zaległości zobowiązanego.

Wniosek z (...) r. o cykliczne rozłożenie zaległości powstałych w ciągu długiego czasu i wynikających z trudnej sytuacji rodziny od lat. Zobowiązany stara się rozwinąć

działalność na wielu płaszczyznach, aby sprostać wymaganiom. W (...) r. pandemia zatrzymała główną działalność – (...), co zmusiło do kolejnego przebranzowienia. Aby utrzymać rodzinę i spłacać zaległości chwyta się każdej pracy ((...), (...)). Prosi o cykliczną możliwość spłacania bo są też inne zobowiązania: kredyty, długi, alimenty na syna, podatki. Zajęte konto zatrzyma wszystkie środki i działanie na miesiące - blokada możliwości naprawy sytuacji i zarabiania pieniędzy. Zobowiązany deklarował wpłaty na konto w umówionych kwotach i terminach, ale prosił o możliwość spłaty egzekwowanych należności po (...) i możliwość spłaty całej zaległości do końca roku. Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji na okres od (...) r. do (...) r. „wierzytelności w kwocie (...) zł” z rachunku bankowego zajętego zawiadomieniem z (...) r. nr cz. (...).

W ramach postępowania egzekucyjnego dokonano zajęcia rachunków bankowych zobowiązanego. W trakcie analizy wniosku, jak i w toku postępowania sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), dane z bazy e-ORUS. Ponadto dokonano weryfikacji wpisów w CEIDG w związku z rozszerzeniem zakresu działalności gospodarczej.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu Skarbowego złożonych kontrolującej do przedmiotowej sprawy wynika, że organ egzekucyjny uznał, iż wniosek zobowiązanego zasługuje na uwzględnienie. We wniosku zobowiązany wyjaśnił bowiem, że z uwagi na pandemię działalność w zakresie (...) praktycznie nie funkcjonowała, co przełożyło się na brak środków finansowych na jednorazową spłatę zaległości. Organ egzekucyjny stwierdził przy tym, że pomoc jest zgodna z wytycznymi zawartymi w przepisach tarczy antykryzysowych dla przedsiębiorców dotkniętych skutkami pandemii. Jednakże organ egzekucyjny uznał, że ze względu na kwotę zaległości ograniczenie spłaty zadłużenia do kwoty (...) zł jest niewystarczające, wobec czego podniesiono kwotę, powyżej której środki są zwolnione do (...) zł.

W piśmie z (...) r. kontrolowany organ zaznaczył, że kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała w okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym. Pozostała kwota (zwolniona powyżej (...) zł) pozostająca do dyspozycji dłużnika, przeznaczona miała zostać na bieżące utrzymanie. Zobowiązany nie posiadał innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych wierzytelności.

Zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).
- Uzasadnienie postanowienia nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego,

co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści zarzucanego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia, uwzględniającego wnioski o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem części wierzytelności wskazanej w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że organ egzekucyjny „udzielił czasowego zwolnienia spod egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego w celu umożliwienia spłaty zaległości. Jak wynika ze zgromadzonego w sprawie materiału, od dnia wszczęcia w (...) r. egzekucji nie uzyskano żadnych kwot. W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego ograniczenie egzekucji z zajętego w dniu (...) r. rachunku bankowego winno przynieść oczekiwany skutek w postaci spłaty zaległości. Biorąc jednak pod uwagę kwotę zaległości sięgającą (...) zł niemożliwym do zaakceptowania było przyjęcie propozycji spłaty zadłużenia w kwocie (...) zł miesięcznie, dlatego podwyższono ją do kwoty (...) zł miesięcznie na okres trzech miesięcy. Powyższe wykaże czy zobowiązany zamierza wywiązać się z deklaracji w zakresie spłaty zaległości. Obrany przez tut. organ egzekucyjny sposób orzeczenia uwzględnia żądanie zobowiązanego. Odmowa pozytywnego rozpoznania wniosku mogłaby skutkować, brakiem możliwości zaspokojenia dochodzonych należności i przełożyć się negatywnie na prowadzoną lecz z uwagi na pandemię COVID - 19 zawieszoną działalność gospodarczą. Nadmienia się, że w przypadku nie posiadania na zajętych rachunkach środków pozwalających na co miesięczne przekazanie kwoty (...) zł, różnicę należy wpłacić na rachunek tut. organu egzekucyjnego: (...)”.

W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

- Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: (...) r.) wskazuje, że celem złożonego podania jest rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności (w podaniu zobowiązany wniósł o „możliwość cyklicznego rozłożenia zaległości finansowych (...) odblokowanie konta i możliwość spłacania zaległości cyklicznie. (...) przyjęcie (...) propozycji cyklicznych spłat w pierwszych kilku miesiącach ok (...) zł miesięcznie (na przykład do (...) r.)” oraz zadeklarował, „ciągłość kontaktu i spłacanie obiecanych kwot w umówionych terminach. (...) spłatę całej kwoty zaległości (ok. (...) zł) do końca tego roku”), organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa (powołany przepis, mający zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, przytoczono przy omówieniu ww. sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Zwolnienie z egzekucji - na okres od (...) r. do (...) r. – „wierzytelności w kwocie (...) zł miesięcznie z rachunku bankowego prowadzonego przez (...), doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu

z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Treść rozstrzygnięcia kontrolowanego postanowienia jest sprzeczna z jego wyjaśnieniem (określeniem) w uzasadnieniu postanowienia. W sentencji postanowienia organ orzekł o zwolnieniu „wierzycelności w kwocie (...) zł miesięcznie z rachunku bankowego”. Tymczasem z uzasadnienia omawianego aktu administracyjnego wynika, że celem organu egzekucyjnego było ograniczenie egzekucji z rachunku do kwoty (...) zł, tj. zwolnienie z egzekucji wierzycelności z zajętego rachunku stanowiących nadwyżkę ponad ww. kwotę (cyt. „W przypadku wywiązania się przez zobowiązanego z udzielonego ograniczenia egzekucji do kwoty (...) zł miesięcznie i złożenia kolejnego uzasadnionego wniosku Naczelnik Urzędu Skarbowego rozważy możliwość dalszego ograniczenia prowadzonej egzekucji”).

Stwierdzone sprzeczności mogą wprowadzić w błąd zarówno adresata postanowienia, co może skutkować naruszeniem zasady pogłębiania zaufania określonej w art. 8 kpa. Zgodnie z tym przepisem, organy administracji publicznej prowadzą postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania.

Należy podkreślić, że ze złożonych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego wyjaśnień do przedmiotowej sprawy – podobnie jak z uzasadnienia kontrolowanego postanowienia – wynika, że w drodze postanowienia organ egzekucyjny zwolnił wierzycelności z zajętego rachunku bankowego w części stanowiącej nadwyżkę kwoty (...) zł miesięcznie (cyt. „postanowienie o zwolnieniu z egzekucji w okresie od (...) do (...) r. wierzycelności z rachunków bankowych wierzycelności powyżej (...) zł miesięcznie” oraz cyt. „Wydając postanowienie o zwolnieniu nie uwzględniono żądania w zakresie zwolnienia ponad kwotę (...) zł, lecz podwyższono ją do kwoty (...) zł miesięcznie”), co oznacza, że rozstrzygnięcie postanowienia zostało sformułowane w niewłaściwy, nieprecyzyjny sposób.

- Podejmując w omawianej sprawie rozstrzygnięcie o częściowym, czasowym zwolnieniu z egzekucji wierzycelności z rachunku bankowego zobowiązanego w (...), organ egzekucyjny nie zabezpieczył interesu wierzyciela. Wprawdzie przedmiotowym zwolnieniem nie objęto wszystkich wierzycelności zobowiązanego z ww. rachunku (według rozstrzygnięcia postanowienia zwolniono wierzycelności w wysokości (...) zł miesięcznie; według uzasadnienia postanowienia i wyjaśnień organu egzekucyjnego zwolniono wierzycelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej z akt sprawy wynika, że na dzień wydania postanowienia egzekwowane zobowiązania wynosiły (...) zł należności głównej i zostały zaspokojone w całości dopiero (...) r. Oznacza to, że niezwolnione z zajęcia wierzycelności z rachunku bankowego nie wystarczyły na zaspokojenie wierzyciela w całości. W dniu wydania kontrolowanego postanowienia brak było natomiast innego, zajętego przez organ egzekucyjny składnika majątku zobowiązanego, z którego egzekucja byłaby efektywna (w treści

postanowienia organ egzekucyjny wskazał, że „od dnia wszczęcia w (...) r. egzekucji nie uzyskano żadnych kwot”, natomiast w piśmie z (...) r. poinformował kontrolującą, że „Zobowiązany nie posiadał innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych wierzytelności”.

Zwalniając w części wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązaną do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 4 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej w PDF za (...) r.

Część zaległości rozłożona została na raty (zawieszenie egzekucji) i w związku z tym nie została objęta postanowieniem.

Wniosek z (...) r. o zwolnienie z egzekucji rachunku bankowego kwoty przekraczającej (...) zł do (...) r. Ulga pomogłaby skończyć realizację zamówień i spłacić zaległości do Skarbu Państwa. Zobowiązany zajmuje się (...). Ważne utrzymanie płynności finansowej - firma zobowiązanego kończy inwestycję w (...), która powinna być rozliczona w (...), ale przez pandemię będzie rozliczona w (...) lub (...). Pierwsze zamówienie w (...) r. pojawiło się dopiero w dniu złożenia wniosku. Poza tym wnioskodawca (...).

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego stanowiące nadwyżkę kwoty (...) zł miesięcznie na czas określony od (...) r. do (...) r.

W trakcie postępowania egzekucyjnego dokonano zajęcia dwóch rachunków bankowych zobowiązanego. W trakcie analizy wniosku, jak i w toku postępowania, organ egzekucyjny sprawdził stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), dane z e-ORUS oraz dotychczasowe spłaty należności w toku egzekucji. Ograniczając comiesięczną realizację zajęcia z rachunku bankowego organ egzekucyjny uznał ważny interes zobowiązanego związany z zapewnieniem opieki (...), obowiązywanie stanu epidemiologicznego oraz wytyczne zawarte w piśmie DPP9.852.12.2020 z 27.05.2020 r.

Ostatecznie pozostała do spłaty zaległość została uregulowana (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Uzasadnienie postanowienia nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w opisie ww. sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia, uwzględniającego wnioski o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem części wierzytelności wskazanej w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że organ egzekucyjny *„udzielił (...) czasowego zwolnienia ponad kwotę (...) zł na wskazany wyżej okres w celu dokonania spłaty zaległości. Jak deklaruje zobowiązany środki te są niezbędne na realizację zleceń w zakresie (...), które to zlecenia w sposób znaczący przyczynią się do spłaty zaległości. Ograniczając comiesięczną realizację zajęcia z rachunku bankowego Naczelnik Urzędu Skarbowego uwzględnił również osobistą sytuację zobowiązanego, związaną z zapewnieniem opieki nad niepełnosprawnym synem jak również fakt zawieszenia postępowania egzekucyjnego w stosunku do części zaległości z uwagi na rozłożenie ich spłaty na raty”*. W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

- Zwolnienie spod egzekucji - ponad kwotę (...) zł miesięcznie od (...) r. do (...) r. wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A.– doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany – w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach. Jak stwierdził organ egzekucyjny w postanowieniu, *„udzielił (...) czasowego zwolnienia ponad kwotę (...) zł na wskazany wyżej okres w celu dokonania spłaty zaległości. (...) w przypadku odnotowania przez organ egzekucyjny wskazanych wyżej comiesięcznych wpłat, nie generowania nowych zaległości i złożenia stosownego wniosku, możliwe jest udzielenie zwolnienia na kolejny okres”*. Organ zaznaczył przy tym, że *„Wpłat na poczet zaległości należy dokonywać na rachunek tut. organu egzekucyjnego: (...)”*.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak

w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Niezgodne ze stanem faktycznym jest stanowisko organu egzekucyjnego, który w postanowieniu stwierdził, że „*sposób orzeczenia o zwolnieniu spod egzekucji (...) zabezpiecza poprawny tok egzekucji i interes wierzyciela.*” Wprawdzie przedmiotowym zwolnieniem nie objęto wszystkich wierzytelności zobowiązanego z rachunku w (...) S.A. (zwolniono wyłącznie wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłaby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych. Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzyciela w całości. W piśmie z (...) r. organ egzekucyjny poinformował kontrolującą, że „*Zobowiązany nie posiadał innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych wierzytelności*”.

Zwalniając w części wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- Rozstrzygnięcie podjęte przez organ egzekucyjny w kontrolowanej sprawie wykracza poza zakres wniosku zobowiązanego. We wniosku z (...) r. zobowiązany zażądał zwolnienia z egzekucji części wierzytelności z „*rachunku (...) w (...) S.A. do dnia (...) r.*”, w postanowieniu organ egzekucyjny orzekł natomiast o zwolnieniu z egzekucji ww. składnika majątku „*do (...) r.*” Tym samym Naczelnik Urzędu Skarbowego naruszył art. 13 upea, w myśl którego organ egzekucyjny, na wniosek zobowiązanego i ze względu na jego ważny interes, może zwolnić, na czas oznaczony lub nieoznaczony, z egzekucji w całości lub części określone składniki majątkowe zobowiązanego. Przyznane organowi egzekucyjnemu prawo zastosowania rzeczony instytucji urzeczywistnia się dopiero wówczas, gdy spełnione zostaną wymienione w przepisie warunki. Jednym z nich jest złożenie stosownego wniosku przez zobowiązanego. Zakres wniosku zobowiązanego (zarówno w kwestii przedmiotu zwolnienia z egzekucji, jak i okresu zwolnienia) wyznacza granice postępowania prowadzonego na podstawie art. 13 upea (art. 61 § 1 kpa, w zw. z art. 13 i 18 upea). W postanowieniu kończącym to postępowanie organ egzekucyjny może zatem orzec o zwolnieniu z egzekucji wyłącznie wskazanych przez wnioskodawcę składników majątkowych, a w przypadku żądania zwolnienia części danego przedmiotu (prawa majątkowego) lub na czas określony – organ egzekucyjny może zwolnić odpowiednio: nie więcej niż wskazaną

przez zobowiązanego część składnika lub na okres nie dłuższy niż określony w podaniu.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 4 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości objętych postanowieniem: (...) zł należności głównej: w PPL za okres od (...) r. do (...) r. oraz odsetek od niezapłaconych w terminie zaliczek, w VAT opłacanego kwartalnie za lata (...) do (...) oraz podatku od nieruchomości.

Wniosek z (...) r. o czasowe ograniczenie egzekucji u usługodawcy do kwoty (...) zł miesięcznie oraz o uchylenie zajęcia rachunku bankowego. W wyniku kontroli zobowiązanemu określono zaległości podatkowe w sumie w kwocie (...) zł. Od czasu kontroli spłacił ok. (...) zł (układ ratalny + dodatkowo wpłaty własne) i do końca (...) r. egzekucja była ograniczona do (...) zł miesięcznie. We wniosku z (...) r. zobowiązany poprosił o ograniczenie egzekucji do kwoty (...) zł miesięcznie. Wyjaśnił, że pełna egzekucja spowoduje utratę źródła dochodu (brak środków na dojazdy i noclegi spowoduje rozwiązanie umowy o świadczenie usług (...) w (...)), a to wydłuży lub uniemożliwi spłatę długu. Dochód gospodarstwa domowego to ok. (...) zł. Na utrzymaniu (...). Stąd duże koszty edukacji i leczenia. Zobowiązany jest współwłaścicielem nieruchomości obciążonej hipoteką na kwotę (...). Samochód z (...) r. zajęty przez Naczelnika Urzędu Skarbowego. Posiadany majątek nie pozwala na jednorazową spłatę.

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji na okres od (...) r. do (...) r. wierzytelności, w kwocie stanowiącej nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie (zawiadomienia: z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...)), przysługujące zobowiązanemu od podmiotu zlecającego zobowiązanemu usługi oraz zwolnić w całości wierzytelności z rachunku bankowego zajęte zawiadomieniami: z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...) i z (...) r. nr cz. (...). Organ egzekucyjny zwrócił uwagę, że to kolejny wniosek o pomoc i zobowiązany sam podniósł kwotę ograniczenia (z (...) zł do (...) zł), a środki z zajęć wpływały systematycznie.

W trakcie postępowania egzekucyjnego organ egzekucyjny dokonał zajęcia rachunków bankowych zobowiązanego oraz innych wierzytelności pieniężnych - u zleceniodawcy usług prawnych. W trakcie analizy wniosku, jak i w toku egzekucji, sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), dane z bazy e-ORUS oraz dotychczasowe spłaty należności w trakcie egzekucji od daty pierwszego czynnego tytułu wykonawczego tj. (...) r. do dnia wydania postanowienia. Ponadto dokonano weryfikacji wpisów w CEIDG. Potwierdzono, że w wyniku udzielonych rat oraz dodatkowych wpłat do dnia złożenia wniosku o ograniczenie egzekucji spłacona została zaległość w kwocie ok. (...) zł. Miesięczny dochód zobowiązanego wahał się w okolicach (...) zł, a dochód gospodarstwa domowego to ok. (...) zł. Na utrzymaniu zobowiązany (...). Posiadane przez zobowiązanego składniki majątkowe, nawet w przypadku ich sprzedaży, nie zaspokoilyby dochodzonych zaległości, ponadto część z nich nie w pełni stanowiła własność zobowiązanego (były przewłaszczone przez bank

bądź obciążone hipoteką). Naczelnik Urzędu Skarbowego uznał istnienie ważnego interesu zobowiązanego w ubieganiu się o ograniczenie egzekucji. W okresie od (...) r. do dnia wydania postanowienia zobowiązany umniejszył zaległości o kwotę (...) zł w wyniku uprzednio wydanego postanowienia o zwolnieniu zajętych składników majątkowych. Kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała w okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym. (...) r. postępowanie egzekucyjne zostało zawieszona w związku z wydaną decyzją ratalną.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści zarzucanego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).
- Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: dwa dni później) wskazuje, że celem złożonego podania jest rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności (zobowiązany wniósł o „*prowadzenie przez Naczelnika Urzędu Skarbowego egzekucji podatkowej ograniczonej do kwoty (...) złotych miesięcznie.*”, informując przy tym: „*Nie jestem w stanie spłacić jednorazowo całości zobowiązania. Z tego względu proszę o umożliwienie mi spłaty zobowiązania w ramach egzekucji, w ratach po (...) złotych miesięcznie*”, organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa (powołany przepis, mający zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, przytoczono przy ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).
- Zwolnienie z egzekucji - na okres (...) do (...) r. - część (nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie) wierzytelności pieniężnych przysługujących zobowiązanemu od (...) oraz w całości wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A., doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- W przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny nie zabezpieczył w sposób prawidłowy, w pełni interesu wierzyciela. Wprawdzie zwolnieniem wierzytelności pieniężnych od (...) nie objęto wszystkich należności zobowiązanego od tego podmiotu (zwolniono wyłącznie ww. wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie,

natomiast w całości zwolniono wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A.). Niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłaby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych (na dzień wydania postanowienia zobowiązania te wynosiły (...) zł należności głównej). Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzycieli w całości. Z zestawienia kwot uzyskanych w egzekucji z dnia (...) r. wynika, że w okresie od (...) na rachunek organu egzekucyjnego (poza wpłatą od zobowiązanego) wpłynęły wyłącznie środki pieniężne z tytułu realizacji zajęcia w (...) oraz w (...) S.A. Jak wyjaśnił organ egzekucyjny w piśmie z (...) r. „*Zobowiązany nie posiadał innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych wierzytelności*”.

Zwalniając w całości wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A. oraz w części inne wierzytelności pieniężne od (...) organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.**

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej w VAT za (...) r., (...) r. i (...) r.

Wniosek z (...) r. o zwolnienie z zajęcia rachunku bankowego. Zobowiązana (...) nie jest w stanie jednorazowo spłacić zadłużenia, z powodu kosztów działalności i poziomu zysków. Deklaruje spłatę zadłużenia w terminie 3 miesięcy od dnia zwolnienia rachunku.

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji na okres od (...) r. do (...) r. wierzytelności na rachunku bankowym stanowiące nadwyżkę ponad kwotę (...) zł, zajęte zawiadomieniem z (...) r. nr cz. (...).

W ramach postępowania egzekucyjnego dokonano zajęcia rachunku bankowego, na którym wykazywane były obroty, oraz innych wierzytelności pieniężnych – JPK (nieobjęte zwolnieniem). W trakcie analizy wniosku jak i w toku postępowania sprawdzony został stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), posiadane przez zobowiązaną spółkę nieruchomości (księgi wieczyste) oraz dotychczasowe spłaty należności w toku prowadzonej egzekucji (od (...) r. do dnia wydania postanowienia). Jak wynika z Egapoltax, postępowania egzekucyjne wszczynane wobec zobowiązanego były w krótkim czasie kończone zapłatą.

Organ egzekucyjny uznał, że intencją zobowiązanego było utrzymanie płynności finansowej przedsiębiorstwa, która umożliwi spłatę należności, a także zabezpieczy poprawny tok egzekucji i interes wierzyciela. Zdaniem organu, ze względu na rodzaj świadczonych przez zobowiązanego usług (...) istniało prawdopodobieństwo, że wprowadzone ograniczenia związane ze stanem epidemiologicznym mogły znacząco przyczynić się do spadku dochodowości prowadzonej działalności gospodarczej, a nawet doprowadzić do jej likwidacji. Skutkiem byłoby zaprzestanie regulowania zaległych zobowiązań podatkowych.

Wzięto też pod uwagę wytyczne zawarte w piśmie DPP9.852.12.2020 z 27.05.2020 r. W trakcie obowiązywania postanowienia spółka nie zabezpieczyła środków na realizację zajęcia umniejszając kwotę zaległości jedynie o (...) zł. Pomimo zastosowania innych środków egzekucyjnych egzekucja okazała się bezskuteczna. Postępowanie egzekucyjne zostało umorzone (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Uzasadnienie postanowienia nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści zarzucanego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia, uwzględniającego wniosek o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem części wierzytelności wskazanej w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że *„za uwzględnieniem wniosku przemawiał fakt uprawdopodobnienia w sposób niebudzący wątpliwości, istnienia po stronie wnioskodawcy ważnego interesu. Zarówno z treści zakreślonego we wniosku żądania jak z przeanalizowanych dowodów wynika, że intencją Spółki jest utrzymanie płynności finansowej prowadzonego przedsiębiorstwa, która umożliwi spłatę istniejących zaległości. Udzielając czasowego ograniczenia prowadzonej egzekucji, organ egzekucyjny wziął pod uwagę rodzaj i charakter świadczonych przez Zobowiązanego usług, co w zaistniałej sytuacji związanej z epidemią koronawirusa w sposób znaczący może przyczynić się do spadku dochodowości prowadzonej działalności gospodarczej i świadczonych przez Spółkę usług a nawet likwidację prowadzonej działalności, co w konsekwencji mogłoby doprowadzić do zaprzestania regulowania zobowiązań i spłat zaległości wobec Skarbu Państwa. (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego dokonując oceny przytoczonych przez Spółkę argumentów uznał, że stanowią one przesłankę do udzielenia zwolnienia z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego*

prowadzonego przez (...) S.A. ponad kwotę (...) zł miesięcznie na okres 3 miesięcy. W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto powyżej przedstawione motywy działania wnioskodawcy mieszczą się w ramach nieostrego pojęcia ważnego interesu, leżącego po stronie zobowiązanej.” W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

- Zwolnienie z egzekucji - na okres od (...) r. do (...) r. - wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A. przekraczających kwotę (...) zł miesięcznie, doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Niezgodne ze stanem faktycznym jest stanowisko organu egzekucyjnego, który stwierdził, że „*zwolnienie spod egzekucji uwzględnia interesy wierzyciela, którego należności są regularnie zaspokajane*”. Wprawdzie zwolnieniem nie objęto wszystkich wierzytelności pieniężnych z rachunku bankowego w (...) S.A. (zwolniono wyłącznie wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłaby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych (na dzień wydania postanowienia zobowiązania te wynosiły (...) zł należności głównej). Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzycieli w całości. W przekazanych kontrolującej wyjaśnieniach do przedmiotowej sprawy organ egzekucyjny stwierdził, że „*Spółka nie wywiązała się z udzielonego zwolnienia umniejszając kwotę zaległości o (...) zł. Pomimo zastosowania innych środków egzekucyjnych z uwagi na bezskuteczność prowadzonej egzekucji postępowanie egzekucyjne zostało umorzone (...) r.*”

Z załączonego do akt sprawy ww. postanowienia organu egzekucyjnego z (...) r. nr (...) wynika, że umorzono postępowanie egzekucyjne prowadzone wobec zobowiązanej spółki między innymi na podstawie tytułów wykonawczych o numerach (...) oraz (...), obejmujących zobowiązania podatkowe w kwotach odpowiednio: (...) zł należności głównej oraz (...) zł należności głównej (dla porównania: na dzień wydania postanowienia o zwolnieniu z egzekucji stan zaległości spółki wynosił w sumie (...) zł należności głównej i obejmował ww. zaległe zobowiązania wynikające z tytułów wykonawczych nr (...) i nr (...) w łącznej wysokości (...) zł należności głównej oraz zobowiązanie podatkowe w kwocie (...) należności głównej wynikające z tytułu wykonawczego nr (...) – źródło: Stan zaległości na dzień (...) r. oraz wyjaśnienia organu egzekucyjnego do przedmiotowej sprawy).

Zwalniając w części wierzytelności pieniężne z rachunku bankowego w (...) S.A. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

• Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązaną do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.**

Stan zaległości spółki na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej w VAT za (...).

Wniosek z (...) r. obejmujący zaległości w VAT w kwocie (...) zł. Zobowiązana prosi o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego kwoty przekraczającej (...) zł w (...) i w (...) 2021 r. Spółka w całym 2021 r. nie była w stanie realizować swoich zleceń, ze względu na nagłe i niemożliwe do przewidzenia podwyżki cen towarów i usług budowlanych (...). Spowodowało to brak płynności finansowej. Zobowiązana kontynuuje działalność i utrzymuje zatrudnienie, ale zajęcie rachunku stanowi przeszkodę w uzyskaniu dalszych zamówień. Spółka uregulowała większość zaległości podatkowych i deklaruje, że pozostała kwota zostanie zapłacona po realizacji najbliższego zlecenia.

Naczelnik Urzędu Skarbowego postanowił zwolnić z egzekucji na okres od dnia wydania postanowienia do (...) r. wierzytelności z rachunku bankowego w kwocie przekraczającej (...) zł miesięcznie, zajęte zawiadomieniem z (...) r. nr cz. (...).

Stwierdzono ważny interes zobowiązanego w utrzymaniu płynności finansowej. Wzięto pod uwagę, że sytuacja w jakiej znalazł się podmiot wynika z pandemii i wynikłych z tego ograniczeń. „Ulga” powinna wystarczyć na zabezpieczenie środków na bieżące i przyszłe funkcjonowanie podmiotu, w tym na wynagrodzenia pracowników. Przyznanie „ulgi” jest według organu egzekucyjnego zgodne z ustawodawstwem (tarcza antykryzysowa), które priorytetowo podchodzi do podmiotów, które ucierpiały z powodu pandemii. Powyższe znalazło swoje odzwierciedlenie w wytycznych Ministerstwa Finansów zawartych w piśmie DPP9.852.12.2020 z 27.05.2020 r.

W toku egzekucji dokonano zajęcia rachunku bankowego zobowiązanej spółki, na którym wykazywane były obroty. W trakcie analizy wniosku, jak i w ramach postępowania w trybie art. 13 upea, sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), posiadane przez zobowiązaną spółkę nieruchomości (księgi wieczyste), dane z bazy e-ORUS oraz dotychczasowe spłaty należności. Stwierdzono,

że od (...) r. do dnia wydania postanowienia w trakcie postępowania egzekucyjnego uzyskano (...) zł.

Kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała w okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym.

Zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Uzasadnienie postanowienia nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia, uwzględniającego wnioski o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem części wierzytelności wskazanej w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika, że *„za uwzględnieniem wniosku przemawiał fakt uprawdopodobnienia w sposób niebudzący wątpliwości istnienia po stronie wnioskodawcy ważnego interesu. Zarówno z treści określonego we wniosku żądania jak z przeanalizowanych dowodów wynika, że intencją Spółki jest utrzymanie płynności finansowej, uregulowanie wszelkich zobowiązań oraz zabezpieczenie środków na bieżące i przyszłe funkcjonowanie podmiotu gospodarczego. (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto wziął pod uwagę sytuację w jakiej znalazła się zobowiązana w okresie pandemii COVID-19 panującej na terenie nie tylko Rzeczypospolitej, ale w wielu państwach Europy i świata. Zaistniała sytuacja w znaczny sposób utrudnia, a wręcz w niektórych dziedzinach życia gospodarczego uniemożliwia prowadzenie działalności gospodarczej. Powyższe zwolnienie spod egzekucji, w ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto winno umożliwić Spółce spłatę zaległości, przy jednoczesnym utrzymaniu płynności finansowej, jak też umożliwi niezakłócone funkcjonowanie na rynku, wywiązywanie się z zobowiązań, w tym wypłatę wynagrodzeń dla pracowników.”* W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

Na marginesie należy zauważyć, że w art. 13 upea mowa jest o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, a nie uprawdopodobnieniu jego istnienia przez wnioskodawcę. W toku postępowania wpadkowego w przedmiocie zwolnienia spod egzekucji składnika majątku zobowiązanego organ egzekucyjny winien zatem ocenić - na podstawie zebranych dowodów – czy w sprawie ziściła się ww. przesłanka

z art. 13 upea.

• Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: tego samego dnia) wskazuje, że celem złożonego podania jest rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności (we wniosku o „*zwolnienie rachunku bankowego Spółki spod egzekucji kwoty powyżej (...) zł w miesiącu (...) r. oraz kwoty powyżej (...) zł w miesiącu (...) r.*” zobowiązana wniosła o „*zwolnienie rachunku Spółki spod egzekucji oraz odroczenie spłaty zadłużenia z jednoczesnym rozłożeniem należności na raty*”), organ egzekucyjny nie podjął wystarczających działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa (powołany przepis, mający zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, przytoczono przy ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

W piśmie z (...) r., odnosząc się do kwestii ujęcia w ww. piśmie żądania rozłożenia na raty egzekwowanych zobowiązań, organ egzekucyjny zawarł następujące wyjaśnienia:

„- (...) r. (...) Sp. z o.o. złożyła wniosek w sprawie rozłożenia na raty podatku od towarów i usług w wysokości (...) zł (dopisując na dole pisma, że wnosi o odroczenie spłaty zadłużenia z jednoczesnym rozłożeniem należności na raty oraz niezwłoczne zwolnienie rachunku bankowego Spółki),

- (...) r. Spółka złożyła wniosek w sprawie rozłożenia na raty podatku od towarów i usług w wysokości (...) zł (dopisując na dole pisma, że wnosi o odroczenie spłaty zadłużenia z jednoczesnym rozłożeniem należności na raty oraz niezwłoczne zwolnienie rachunku bankowego Spółki).

- (...) r. Spółka złożyła wniosek o zwolnienie spod egzekucji (w ostatnim zdaniu zawarła prośbę o zwolnienie spod egzekucji oraz odroczenie spłaty zadłużenia z jednoczesnym rozłożeniem należności na raty).

Pisma te potraktowaliśmy jako wnioski o udzielenie ulgi w spłacie należności.

- (...) r. Spółka przestała mailem wniosek doprecyzowując, że „*niniejszym cofam wniosek z (...) r. złożony uprzednio*” oraz dopisując na dole pisma prośbę o zwolnienie rachunku Spółki spod egzekucji oraz odroczenie spłaty zadłużenia z jednoczesnym rozłożeniem należności na raty,

- (...) r. Spółka również złożyła przez e-Puap wniosek o zwolnienie rachunku bankowego spod egzekucji, ponownie doprecyzowując że „*niniejszym cofam wniosek z (...) r.*”

Pisma te potraktowaliśmy jako wycofanie wniosku o udzielenie ulgi w spłacie i jako wniosek o zwolnienie spod egzekucji rachunku bankowego.

- (...) r. wydaliśmy postanowienie nr (...) o zwolnieniu spod egzekucji rachunku bankowego.

- (...) r. wydaliśmy decyzję nr (...) o umorzeniu postępowania w sprawie rozłożenia na raty zobowiązań. Spółka nie złożyła odwołania od ww. decyzji.

Spółka nie złożyła kolejnego wniosku o ulgę w spłacie”.

Powyższe wyjaśnienia nie tłumaczą jednak, na jakiej podstawie organ egzekucyjny uznał, że pierwsze trzy wymienione powyżej pisma stanowiły wyłącznie wnioski o ulgę w spłacie (pisma te zawierają zarówno żądanie przyznania ulgi w spłacie, jak i żądanie

zwolnienia spod egzekucji rachunku bankowego). W konsekwencji niewiarygodne i bezpodstawne jest stanowisko organu, że słowa zobowiązanej spółki „*Niniejszym cofam wniosek z dnia (...) r. złożony uprzednio*” oznaczają wycofanie wniosku o ulgę w spłacie.

Ponadto w piśmie z (...) r., zawierającym ww. sformułowanie, spółka nadal wnioskowała o „*zwolnienie rachunku Spółki spod egzekucji oraz odroczenie spłaty zadłużenia z jednoczesnym rozłożeniem należności na raty*”. Biorąc dodatkowo pod uwagę przedstawioną w piśmie argumentację (w piśmie spółka powołała się na brak płynności finansowej, poinformowała o uregulowaniu w ostatnich dniach większości zobowiązań podatkowych oraz zadeklarowała spłatę pozostałej kwoty niezwłocznie po realizacji najbliższego zlecenia) nie sposób przyjąć, że spółka zrezygnowała z ubiegania się o ulgę w spłacie, tj. odroczenie zapłaty zaległości lub rozłożenie jej na raty.

- Zwolnienie z egzekucji - na okres od dnia wydania postanowienia (tj. (...) r.) do (...) r. wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A. w wysokości ponad sumę (...) zł miesięcznie, doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Uwzględniając wniosek spółki o zwolnienie z egzekucji, organ egzekucyjny nie zabezpieczył interesu wierzyciela. Wprawdzie zwolnieniem nie objęto wszystkich wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A. (zwolniono wyłącznie wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłaby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych (na dzień wydania postanowienia zobowiązania te wynosiły (...) zł należności głównej). Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzyciela w całości. Mimo, że w piśmie z (...) r. organ egzekucyjny poinformował między innymi, że „*W toku postępowania zostały zajęte inne wierzytelności pieniężne, które nie zostały objęte postanowieniem*”, z „*Zestawienia rozliczenia uzyskanych kwot w okresie od (...) r.*” z (...) r. wynika, że do dnia wydania kontrolowanego postanowienia, tj. (...) r. na poczet egzekwowanych zobowiązań, poza dwoma wpłatami dokonаныmi przez zobowiązaną spółkę, organ egzekucyjny uzyskał środki pieniężne wyłącznie z realizacji zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A. Zwalniając we wskazanej części wierzytelności zobowiązanej spółki z rachunku bankowego w (...) S.A. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązaną do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie 7 postanowień zwalniających majątek zobowiązanego spod egzekucji w 2021 r.).

Wniosek z (...) r. o włączenie do obecnego ograniczenia z egzekucji TW nr (...) z (...) r. w sumie do kwoty (...) zł, ze względu na trudną sytuację finansową. W przypadku potrącenia należności bez ograniczenia tj. kwoty ok. (...) zł, zobowiązany pozostanie bez środków do opłacenia żywności, mieszkania, podatków.

Naczelnik US postanowił zmienić postanowienie wystawione (...) r. nr (...) i zwolnić z egzekucji w okresie od (...) r. do (...) r. kwoty stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie stanowiące inne wierzytelności pieniężne zajęte u dłużnika zajętej wierzytelności (sp. z o.o.) zawiadomieniami: z (...) r. nr cz. (...), z (...) r. nr cz. (...). Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej obejmował zaległości w podatku VAT za (...) oraz (...).

W toku egzekucji dokonano zajęcia rachunku bankowego zobowiązanego oraz wierzytelności pieniężnej w spółce z o.o. z tytułu wzajemnej współpracy. W trakcie analizy wniosku, jak i w toku postępowania, sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), posiadanie przez zobowiązanego nieruchomości (księgi wieczyste) dane z bazy e-ORUS oraz dotychczasowe spłaty należności w toku prowadzonej egzekucji (od (...) r. do dnia wydania postanowienia).

Organ egzekucyjny uznał, że intencją zobowiązanego jest utrzymanie prowadzonej działalności, która umożliwi spłatę istniejących zaległości. Odmowa udzielenia zwolnienia mogłaby przyczynić się do utraty płynności finansowej zobowiązanego, a co za tym idzie utrudnić albo całkowicie uniemożliwić spłatę istniejących zaległości, zwłaszcza, że wobec zobowiązanego egzekucja prowadzona była również przez komornika sądowego. Ponadto wzięto pod uwagę obowiązujący stan epidemiologiczny oraz zalecenia z pisma DPP9.852.12.2020 z dnia 27.05.2020 r. Zauważono, że zaległości podatkowe sukcesywnie były regulowane w wyniku podjętych czynności egzekucyjnych. Dalsze dochodzenie zaległości poprzez realizację zastosowanego środka egzekucyjnego w całości mogłoby doprowadzić do ograniczenia lub wręcz zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej, co w znaczny sposób mogłoby ograniczyć możliwość zaspokojenia wierzyciela. Uwzględniono także terminową spłatę zaległości zgodnie z wydanym uprzednio postanowieniem. Kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała w okresie zwolnienia na rachunek organu

egzekucyjnego na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym.
Zaległości w toku prowadzonej egzekucji zostały spłacone ostatecznie (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W drodze kontrolowanego postanowienia organ egzekucyjny zmienił ostateczne postanowienie z (...) r. nr (...) i zwolnił z egzekucji inne wierzytelności pieniężne zajęte zawiadomieniami z (...) r. nr cz. (...) i (...) r. nr cz. (...) w (...) Sp. z o.o. powyżej kwoty (...) zł miesięcznie na okres od (...) r. do (...) r.

Organ egzekucyjny nie był uprawniony do dokonania rzeczowej zmiany. Brak jest bowiem przepisu prawa dopuszczającego możliwość dokonania zmiany ostatecznego postanowienia (uregulowana w art. 154 i 155 kpa instytucja zmiany decyzji ostatecznej nie ma zastosowania do postanowień. Zgodnie z art. 126 kpa do postanowień stosuje się odpowiednio przepisy art. 105, art. 107 § 2-5 oraz art. 109-113, a do postanowień, od których przysługuje zażalenie, oraz do postanowień określonych w art. 134 - również art. 145-152 oraz art. 156-159, z tym że zamiast decyzji, o której mowa w art. 151 § 1 i art. 158 § 1, wydaje się postanowienie).

Powyższe postanowienie zostało zatem wydane bez podstawy prawnej, tj. z naruszeniem art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea.

Na marginesie należy wskazać, że w sentencji postanowienia organ egzekucyjny nie wskazał podstawy prawnej, która – według organu – uprawniała do dokonania ww. zmiany ostatecznego postanowienia (w sentencji postanowienia wskazał wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea). Gdyby organ egzekucyjny w wydanych postanowieniach, zgodnie z dyspozycją art. 124 § 1 kpa, powoływał pełną podstawę prawną (czyli nie tylko przepis prawa materialnego ale także przepis prawa proceduralnego), czego zabrakło we wszystkich kontrolowanych orzeczeniach, prawdopodobnie uniknąłby popełnienia tak ważkiego błędu, jakim jest wydanie omawianego postanowienia bez podstawy prawnej.

- Uzasadnienie postanowienia nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia, uwzględniającego wnioski o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem części wierzytelności wskazanej w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że *„za uwzględnieniem wniosku przemawiał fakt uprawdopodobnienia w sposób niebudzący wątpliwości, istnienia po stronie wnioskodawcy ważnego interesu. Zarówno z treści zakreślonego we wniosku żądania jak z przeanalizowanych dowodów wynika, że intencją zobowiązanego jest utrzymanie prowadzonej działalności, która umożliwi spłatę istniejących zaległości. Odmowa udzielania zwolnienia mogłaby w sposób znaczący przyczynić się do utraty płynności finansowej zobowiązanego, a co za tym idzie utrudnić albo całkowicie uniemożliwić*

splatę istniejących zaległości publicznoprawnych. Powyżej przedstawione motywy działania wnioskodawcy mieszczą się w ramach nieostrego pojęcia ważnego interesu, leżącego po stronie zobowiązanego. Udzielając czasowego zwolnienia z egzekucji innych wierzytelności pieniężnych uwzględniono również fakt wprowadzenia mechanizmów pomocowych oraz programów wsparcia dla przedsiębiorców wynikający z wielu aktów normatywnych tzw. tarcz antykryzysowych (...) Wyrażając zgodę na zwolnienie innych wierzytelności pieniężnych w (...) Sp. z o.o. uznano przywołaną argumentację za wiarygodną. Zwrócono uwagę, że istniejące po stronie zobowiązanego zaległości podatkowe sukcesywnie były spłacane w wyniku podjętych czynności egzekucyjnych. Dalsze dochodzenie zaległości poprzez realizację zastosowanego środka egzekucyjnego w całości może doprowadzić do ograniczenia lub wręcz zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej co w znaczny sposób może ograniczyć możliwość zaspokojenia wierzyciela. Zwrócono również uwagę na fakt, terminowej spłaty zaległości zgodnie z wydanym postanowieniem". W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

Zwrócenia uwagi wymaga (co wskazano także w wyżej omówionych sprawach), że w art. 13 upea mowa jest o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, a nie uprawdopodobnieniu jego istnienia przez wnioskodawcę. Zatem zebranie i ocena stosownych dowodów w sprawach prowadzonych w oparciu o powołany przepis jest obowiązkiem organu egzekucyjnego.

- Mimo, że treść wniosku z (...) r. (wpływ do US Poznań – Nowe Miasto: tego samego dnia) wskazuje, że celem złożonego podania jest objęcie należności wynikających z nowego tytułu wykonawczego przyznaną już - w odniesieniu do wcześniejszych tytułów - „ulgą” powodującą rozłożenie w czasie zapłaty egzekwowanych należności (zobowiązany wniósł „o włączenie tytułu egzekucyjnego z dnia (...), nr (...), kwota (...) do ograniczenia egzekucyjnego wydanego przez US Poznań - Nowe Miasto do kwoty (...) miesięcznie.”, organ egzekucyjny nie podjął działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania. Tym samym naruszył zasadę prawdy obiektywnej sformułowaną w art. 7 kpa (powołany przepis, mający zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea, przytoczono przy ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Zwolnienie z egzekucji - na okres od (...) r. do (...) r. - innych wierzytelności pieniężnych ponad kwotę (...) zł miesięcznie, przysługujących zobowiązanemu od (...) Spółka z o.o., doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach.

W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak

w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Niezgodne ze stanem faktycznym jest stanowisko organu egzekucyjnego, który stwierdził, że „*Obrany (...) sposób orzeczenia o zwolnieniu spod egzekucji (...) zabezpiecza poprawny tok egzekucji i interes wierzyciela*”. Wprawdzie zwolnieniem innych wierzytelności pieniężnych od (...) z o.o. nie objęto wszystkich należności zobowiązanego od tego podmiotu (zwolniono wyłącznie wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłaby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych (na dzień wydania postanowienia zobowiązania te wynosiły (...) zł należności głównej). Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzyciela w całości. Mimo, że w piśmie z (...) r. organ egzekucyjny poinformował kontrolującą między innymi, że „*W toku postępowania zostały zajęte inne wierzytelności pieniężne, które nie zostały objęte postanowieniem.*”, z zestawienia z (...) r. dotyczącego rozliczenia uzyskanych kwot w okresie od (...) r. wynika, że na poczet egzekwowanych zobowiązań, poza jedną wpłatą zobowiązanego, organ egzekucyjny uzyskał środki pieniężne wyłącznie z realizacji zajęcia wierzytelności pieniężnej w (...) Spółka z o.o. Zwalniając w części inne wierzytelności pieniężne od (...) Spółka z o.o. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji innej wierzytelności pieniężnej zobowiązany nie wskazał innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązanego do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

- **postanowienie nr (...) z (...) r.** (w sumie w 2021 r. organ egzekucyjny wydał 4 postanowienia zwalniające majątek zobowiązanego spod egzekucji).

Stan zaległości na dzień wydania postanowienia: (...) zł należności głównej w PPL za (...) r. - jedyna zaległość zobowiązanego.

Wniosek z (...) r. o zwolnienie z egzekucji na okres 6 miesięcy środków zgromadzonych na rachunku bankowym w jednym banku pochodzących z (...) oraz o częściowe zwolnienie z egzekucji środków zajętych na rachunku bankowym w drugim banku (w postaci ograniczenia egzekucji do kwoty (...) zł miesięcznie). Zwolnione środki pozwolą na utrzymanie płynności finansowej, a kwoty przekazywane przez bank pozwolą spłacić zaległości wobec US.

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwolnił z egzekucji na okres od (...) r. do (...) r.: w całości wierzytelności z jednego rachunku bankowego zajęte zawiadomieniem z (...) r.

nr cz. (...) oraz wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad kwotę (...) zł miesięcznie z drugiego rachunku bankowego zajęte zawiadomieniem z (...) r. nr cz. (...).

Żądanie nie zostało uwzględnione w całości - zwolniono kwoty ponad (...) zł, a nie - jak we wniosku zobowiązanego - ponad (...) zł.

Organ egzekucyjny udzielił już wcześniej na okres od (...) r. do (...) r. ulgi w postaci zwolnienia z egzekucji wierzytelności z jednego rachunku i ograniczenia egzekucji z drugiego rachunku do kwoty (...) zł.

Naczelnik US uznał ważny interes zobowiązanego i że przyznana pomoc jest zgodna z zasadami tarcz anty kryzysowych. Interes wierzyciela będzie zabezpieczony, a cel egzekucji osiągnięty, bo po okresie obowiązywania postanowienia pozostanie do wyegzekwowania (...) zł.

W toku egzekucji dokonano zajęcia rachunków bankowych zobowiązanego, na których wykazywane były obroty. W trakcie analizy wniosku, jak i w toku postępowania egzekucyjnego sprawdzono stan majątku ruchomego (weryfikacja Cepik), posiadanie przez zobowiązaną nieruchomości (księgi wieczyste), dane zawarte w bazie e-ORUS oraz dotychczasowe spłaty należności w toku prowadzonej egzekucji (od (...) r. do dnia wydania postanowienia z ZRBA uzyskano (...) zł). Ponadto zweryfikowano prawdziwość wpisu dotyczącego prowadzonej działalności.

Kwota (...) zł (niezwolniona) wpływała w okresie zwolnienia na rachunek organu egzekucyjnego na poczet zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym.

Zaległości podatkowe zostały spłacone w toku egzekucji (...) r.

Podczas analizy przedstawionych do kontroli dokumentów stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- W postanowieniu powołano niepełną podstawę prawną, co stanowi naruszenie art. 124 § 1 kpa. W sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, tj. art. 13 § 1 upea, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Uzasadnienie postanowienia nie wskazuje dowodów, na których organ egzekucyjny oparł zaprezentowane w nim stanowisko o istnieniu ważnego interesu zobowiązanego, co stanowi naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa (wyjaśnienie treści zarzucanego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). Tym samym nie przekonuje o trafności podjętego w sprawie rozstrzygnięcia, uwzględniającego wnioski o zwolnienie z egzekucji, ani nie potwierdza zasadności objęcia zwolnieniem części wierzytelności wskazanej w sentencji postanowienia (zob. uwagi do sprawy zakończonej postanowieniem nr (...)). Z treści uzasadnienia wynika wyłącznie, że „Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań - Nowe Miasto udzielając czasowego zwolnienia z egzekucji wierzytelności z zajętego rachunku bankowego uwzględnił również fakt wprowadzenia mechanizmów pomocowych oraz programów wsparcia dla przedsiębiorców wynikający z wielu aktów normatywnych (...) Prowadzona przez (...) ... działalność gospodarcza w sposób znaczący dotknięta została skutkami COVID - 19. (...) Ograniczając egzekucję do kwoty (...) zł miesięcznie organ

egzekucyjny uwzględnił fakt wywiązywania się zobowiązanej z dotychczasowych spłat, niemniej jednak okres spłaty powinien ulec skróceniu biorąc pod uwagę, że zaległości dotyczą podatku dochodowego za (...) r. Udzielając zwolnienia na okres 3 miesięcy w wysokości (...) zł miesięcznie uznano, że w okresie tym zostanie spłacona kwota (...) zł, a na miesiąc (...) r. pozostanie pozostała do spłaty zaległość w kwocie około (...) zł. (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań - Nowe Miasto udzielając przedmiotowego zwolnienia w (...) S.A. wziął pod uwagę, że na zajęty rachunek bankowy wpływają dotacje do rozliczeń, natomiast spłata zaległości dokonywana jest z rachunku bankowego w (...) S.A. Ponadto w ostatnim roku wobec zobowiązanej nie wystawiono żadnych tytułów wykonawczych." W uzasadnieniu kontrolowanego postanowienia brak jest natomiast odniesienia do jakichkolwiek dokumentów potwierdzających ww. okoliczności i zasadność stanowiska organu egzekucyjnego.

- Zwolnienie z egzekucji - na okres od (...) r. do (...) r.: w całości wierzytelności zobowiązanego z rachunku bankowego w (...) S.A. oraz wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A. ponad kwotę (...) zł miesięcznie, doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm./ w brzmieniu obowiązującym w 2021 r.). W ramach zwolnienia z art. 13 upea zobowiązany - w uzgodnieniu z organem egzekucyjnym - mógł bowiem dokonywać zapłaty egzekwowanych zaległości w ratach. W konsekwencji w przedmiotowej sprawie organ egzekucyjny naruszył postanowienia art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Niezgodne ze stanem faktycznym jest stanowisko organu egzekucyjnego, który stwierdził, że „Obrany (...) sposób orzeczenia o zwolnieniu spod egzekucji (...) zabezpiecza poprawny tok egzekucji i interes wierzyciela”. Wprawdzie zwolnieniem nie objęto wszystkich wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A. (zwolniono wyłącznie wierzytelności stanowiące nadwyżkę ponad (...) zł miesięcznie), niemniej jednak w dniu wydania przedmiotowego postanowienia wskazana kwota (...) zł nie pokryłaby całości egzekwowanych zobowiązań podatkowych (na dzień wydania postanowienia zobowiązania te wynosiły (...) zł należności głównej). Brak było także innego, zajętego przez organ egzekucyjny mienia, z którego egzekucja zaspokoiłaby należności wierzycieli w całości. Jak wyjaśnił organ egzekucyjny w piśmie z (...) r., „Zobowiązana nie posiadała innego majątku, stąd częściowe zwolnienie zajętych wierzytelności”.

Zwalniając w całości wierzytelności zobowiązanej z rachunku bankowego w (...) S.A. oraz w części wierzytelności z rachunku bankowego w (...) S.A. organ egzekucyjny doprowadził zatem do naruszenia art. 7 § 2 upea (wyjaśnienie treści naruszonego przepisu - jak w ww. sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)).

- Mimo, że we wniosku o zwolnienie z egzekucji wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązana nie wskazała innego składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję, z akt sprawy nie wynika, by organ egzekucyjny wezwał zobowiązaną do złożenia informacji w tym zakresie. Tym samym organ egzekucyjny

naruszył postanowienia art. 77 § 1 kpa (uzasadnienie zarzutu jak przy sprawie zakończonej postanowieniem nr (...)). W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym zobowiązany - wnosząc żądanie - winien wskazać nie tylko argumenty przemawiające za zwolnieniem z egzekucji określonych składników majątkowych, ale także wykazać, że możliwe jest prowadzenie egzekucji i zaspokojenie wierzycieli z innych składników majątkowych.

Ponadto:

- W kontrolowanych postanowieniach (z wyjątkiem postanowienia nr (...)) organ egzekucyjny nie wymienił tytułów wykonawczych, na podstawie których prowadzone było postępowanie egzekucyjne, w ramach którego zastosowano instytucję zwolnienia z egzekucji składnika majątku zobowiązanego. W konsekwencji na podstawie treści postanowień nie sposób stwierdzić, do których postępowań egzekucyjnych zwolnienie się odnosi.

Wprawdzie w kontrolowanych postanowieniach organ egzekucyjny wskazał daty i numery czynności egzekucyjnych, w drodze których dokonano zajęcia rzeczy/praw majątkowych będących przedmiotem zwolnienia z egzekucji, jednak dopiero wgląd w dokumenty źródłowe, stwierdzające zajęcie egzekucyjne (np. zawiadomienie o zajęciu prawa majątkowego) pozwala ustalić postępowania egzekucyjne, w których orzeczenie o zwolnieniu z egzekucji ma zastosowanie. Tymczasem tak istotna informacja winna wynikać bezpośrednio z treści postanowienia (zasada informowania stron z art. 9 kpa mająca zastosowanie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym na podstawie art. 18 upea). Instytucja, o której mowa w art. 13 upea nie jest związana z dokonaną czynnością egzekucyjną lecz z postępowaniem egzekucyjnym. Z definicji zamieszczonej w art. 1a pkt 21 upea wynika, że przez zwolnienie z egzekucji rozumie się niepodejmowanie lub odstąpienie od egzekucji z całości lub części składników majątkowych zobowiązanego. Oznacza to, że w konkretnym postępowaniu egzekucyjnym zwolnienie z egzekucji rzeczy lub prawa majątkowego może mieć miejsce bez względu na to, czy w tym lub w innym postępowaniu egzekucyjnym będący przedmiotem sprawy składnik majątku został zajęty. Warunkiem koniecznym dla zastosowania omawianej instytucji jest natomiast otwarte postępowanie egzekucyjne.

- W postanowieniach o nr (...), (...), (...), (...), (...) w sentencji powołano podstawę prawną „art. 13 § 1 upea w brzmieniu od 30 lipca 2020 r. wprowadzonym na mocy ustawy z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 2070)”. Ww. ustawą zmieniającą nie wprowadzono zmian w brzmieniu ww. przepisu (ostatnia zmiana w tym zakresie została wprowadzona 21 listopada 2013 r. ustawą z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych /Dz.U. z 2013 r. poz. 1289/). Ww. zapis podstawy prawnej może zatem wprowadzić w błąd adresatów postanowienia, a zatem może skutkować naruszeniem zasady pogłębiania zaufania, określonej w art. 8 § 1 kpa w zw. z art. 18 upea (zgodnie z art. 8 § 1 kpa, organy administracji publicznej prowadzą

postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania). Poza tym określenie takie jest zbędne, gdy stosuje się aktualne brzmienie przepisu.

Podsumowując, w skontrolowanym zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

- Naruszenie art. 6 kpa, w zw. z art. 18 upea, poprzez:
 - * zwolnienie z egzekucji, które doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (nieprawidłowość stwierdzono we wszystkich kontrolowanych sprawach – 100 %),
 - *orzeczenie o zmianie ostatecznego postanowienia organu egzekucyjnego (nieprawidłowość stwierdzono w 1 z 14 kontrolowanych spraw, tj. w sprawie zakończonej postanowieniem o nr (...) - 7 % spraw).
- Naruszenie art. 7 kpa, w zw. z art. 18 upea, poprzez niepodjęcie działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania (nieprawidłowość stwierdzono w 11 z 14 kontrolowanych spraw, tj. w sprawach zakończonych postanowieniami o nr (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...) – niespełna 79% spraw).
- Naruszenie art. 77 § 1 kpa, w zw. z art. 18 upea, poprzez zaniechanie wezwania wnioskodawcy do wskazania składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję (nieprawidłowość stwierdzono we wszystkich kontrolowanych sprawach – 100%).
- Naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa, poprzez uzasadnienie postanowień w sposób lakoniczny lub niewskazanie dowodów, na których organ egzekucyjny oparł swoje stanowisko w sprawie (nieprawidłowość stwierdzono w 13 z 14 kontrolowanych spraw, tj. w sprawach zakończonych postanowieniami o nr (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...) – niespełna 93% spraw).
- Naruszenie art. 124 § 1 kpa, w zw. z art. 18 upea, poprzez powołanie w postanowieniach niepełnej podstawy prawnej (w sentencji postanowienia wskazano wyłącznie przepis prawa materialnego, pominięto natomiast przepis prawa proceduralnego, tj. art. 17 § 1 zd. 1 ustawy - nieprawidłowość stwierdzono we wszystkich kontrolowanych postanowieniach - 100%).
- Naruszenie art. 7 § 2 upea, poprzez niezabezpieczenie interesów wierzyciela i zwolnienie składników majątkowych zobowiązanego lub ich części, mimo że wartość niezwolnionego z egzekucji mienia – w dniu wydania postanowienia o zwolnieniu - nie wskazywała na to, że możliwe będzie zaspokojenie w całości egzekwowanych należności (nieprawidłowość stwierdzono we wszystkich kontrolowanych sprawach – 100%).
- Naruszenie art. 13 upea, w zw. art. 61 § 1 kpa i art. 18 upea, poprzez orzeczenie o zwolnieniu z egzekucji składnika majątkowego w zakresie czasowym szerszym, niż to wynika

z wniosku zobowiązanego (nieprawidłowość stwierdzono w 1 z 14 kontrolowanych spraw, tj. w sprawie zakończonej postanowieniem o nr (...) - 7% spraw).

- Sformułowanie treści rozstrzygnięcia postanowienia w sposób nieodzwierciedlający faktycznych intencji organu egzekucyjnego, co może wprowadzić w błąd uczestników postępowania wpadkowego, a w konsekwencji skutkować naruszeniem art. 8 kpa, w zw. z art. 18 upea (uchybiecie stwierdzono w 1 z 14 kontrolowanych spraw, tj. w sprawie zakończonej postanowieniem nr (...) - 7 % spraw).

- Niewskazanie w kontrolowanych postanowieniach tytułów wykonawczych, na podstawie których prowadzone było postępowanie egzekucyjne, w ramach którego zastosowano instytucję zwolnienia z egzekucji składników majątku (uchybiecie wynikające z art. 9 kpa, w zw. z art. 18 upea, stwierdzone w 13 z 14 kontrolowanych spraw, tj. w sprawach zakończonych postanowieniami o nr (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...) – niespełna 93% spraw).

- Powołanie w podstawie prawnej: „art. 13 § 1 upea w brzmieniu od 30 lipca 2020 r. wprowadzonym na mocy ustawy z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 2070)”, co może wprowadzić w błąd uczestników postępowania wpadkowego, a w konsekwencji skutkować naruszeniem art. 8 kpa, w zw. z art. 18 upea (mające zastosowanie w sprawach, nota bene aktualne brzmienie art. 13 § 1 upea zostało wprowadzone 21 listopada 2013 r. ustawą z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych /Dz.U. z 2013 r. poz. 1289/ - uchybiecie stwierdzono w 5 z 14 kontrolowanych spraw, tj. w sprawach zakończonych postanowieniami o nr (...), (...), (...), (...), (...) – niespełna 36% spraw).

- Brak zastosowania, podczas wydawania – opartych na uznaniu administracyjnym - postanowień z zakresu art. 13 upea, rozwiązań obniżających zagrożenia korupcyjne, tj. „zasady dwóch par oczu”, o której pracownicy są informowani m.in. podczas obligatoryjnych szkoleń dotyczących „Przeciwdziałania korupcji” (uchybiecie stwierdzone w 1 z 14 kontrolowanych postanowień o nr (...) - 7% spraw).

Uregulowania wewnętrzne kontrolowanego obszaru i organizacja pracy

W okresie kontroli w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto obowiązywały następujące regulacje wewnętrzne:

- Zarządzenie Nr 132/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 października 2019 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu Poznań - Nowe Miasto,
- Zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zmieniające ww. Regulamin Organizacyjny Urzędowi Skarbowemu Poznań - Nowe Miasto:

- Nr 96/2020 z dnia 19 sierpnia 2020 r.,
- Nr 133/2020 z dnia 23 września 2020 r.,
- Nr 70/2021 z dnia 18 marca 2021 r.,
- Zarządzenie nr 185/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 29 września 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu Poznań – Nowe Miasto.

W zakresie egzekucji administracyjnej obowiązywały:

- Wewnętrzna procedura postępowania nr 11/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie zasad prowadzenia postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego przez komórkę do spraw egzekucji administracyjnej i likwidacji towarów,
- Wewnętrzna procedura postępowania nr 15/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto z dnia 4 sierpnia 2021 r. w sprawie wprowadzenia zasad prowadzenia postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego przez komórkę do spraw egzekucji administracyjnej.

II. Uprawnienia do systemów informatycznych

Stwierdzono na podstawie wykazów uprawnień użytkowników w aplikacjach, że pracownicy Działu Egzekucji (17 osób) posiadają uprawnienia niezbędne do pracy na wyznaczonych stanowiskach.

W PoltaxPlus (Egapoltax) pracownikom SEE nadano uprawnienia:

- 15 osobom - rolę pracownika komórki egzekucji,
- 2 osobom - rolę kierownika komórki egzekucji (kierownik i pracownik).

W zakresie kontrolowanego obszaru nie stwierdzono nieprawidłowości.

III. Upoważnienia i pełnomocnictwa

Zgodnie z § 15 Zarządzenia Nr 100/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 7 czerwca 2021 r. w sprawie zasad przygotowania i ewidencjonowania upoważnień i pełnomocnictw w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz podległych Urzędach woj. wielkopolskiego, aktualność upoważnień i pełnomocnictw wydawanych w Izbie i podległych Urzędach, jak i obowiązujące w tym zakresie regulacje wewnętrzne i wytyczne, stanowią element prowadzonych audytów wewnętrznych, kontroli wewnętrznych i kontroli funkcjonalnych w Izbie i Urzędach.

Podczas kontroli sprawdzono 15 upoważnień wydanych przez Naczelnika Urzędu pracownikom komórki egzekucyjnej:

- z 9 lutego 2023 r. nr: (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...), (...),

- z 1 sierpnia 2022 r. nr: (...),
- z 1 lipca 2022 r. nr: (...), (...),
- z 11 października 2022 r. nr: (...), (...),
- z 7 grudnia 2022 r. nr: (...).

Upoważnienia uprawniają do podpisywania pism i potwierdzania dokonywania określonych czynności w trakcie prowadzonego postępowania egzekucyjnego, we wskazanych zakresach i kwotach, przez upoważnionych pracowników.

Upoważnienia sporządzono w trzech jednobrzmiących egzemplarzach (pracownik, Wydział Kadr i Administracji Personalnej IAS - do akt osobowych, Dział Wsparcia US Poznań-Nowe Miasto (SWW)).

Wszystkie upoważnienia posiadają klauzulę o utracie mocy z chwilą ustania lub zmiany stosunku pracy w zakresie realizowanych zadań albo cofnięcia upoważnienia.

Wszystkie zostały podpisane są przez Naczelnika Urzędu Skarbowego oraz opatrzone dodatkowo podpisem osoby upoważnianej.

Skontrolowane upoważnienia zostały wystawione na podstawie art. 143 § 1 § 2 pkt 1 O.p. Na mocy § 1 ww. normy prawnej organ podatkowy może upoważnić funkcjonariusza lub pracownika kierowanej jednostki organizacyjnej do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie, w szczególności do wydawania decyzji, postanowień i zaświadczeń, a zgodnie z § 2 pkt 1 upoważnienie, o którym mowa w § 1, może być udzielone przez naczelnika urzędu skarbowego, pracownikom obsługującym naczelnika urzędu skarbowego.

Zatem, upoważnienie dla pracowników obsługujących naczelnika urzędu skarbowego, wydane przez tego naczelnika, jest upoważnieniem wydanym do załatwiania spraw w imieniu organu podatkowego.

Organ egzekucyjny nie jest organem podatkowym, mimo, że Naczelnik Urzędu Skarbowego pełni obie te funkcje równocześnie.

W postępowaniu egzekucyjnym, na podstawie art. 18 upea (jeśli przepisy tej ustawy nie stanowią inaczej) mają odpowiednie zastosowanie przepisy kpa. W przypadku wystawiania upoważnień przepisem odpowiednim w zakresie wystawiania upoważnień jest art. 268a kpa. Stanowi on, że organ administracji publicznej może upoważniać, na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, pracowników obsługujących ten organ do załatwiania spraw w jego imieniu w ustalonym zakresie (...).

W skontrolowanym zakresie stwierdzono:

Przywołanie w wystawionych upoważnieniach błędnej podstawy prawnej. Nieprawidłowość ma charakter formalny.

Należy jednak zauważyć, że tylko prawidłowo udzielone upoważnienie daje pracownikowi prawo do załatwiania sprawy w imieniu organu. Upoważnienie nie powinno zatem budzić

żadnych wątpliwości, co do jego prawidłowości, bowiem wywiera znaczący skutek na działalność kontrolowanej jednostki.

IV. Realizacja kontroli funkcjonalnych w obszarach działania Urzędu objętych zakresem niniejszej kontroli

W trakcie kontroli sprawdzono dokonywanie kontroli funkcjonalnej, w ostatnim okresie (zakończonym roku), czyli za 2022 r.

W okresie tym obowiązywało Zarządzenie Nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej zmienione Zarządzeniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Nr:

- 24/2019 z 25 marca 2019 r. zmieniające zarządzenie w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej,
- 211/2021 z dnia 25 listopada 2021 r. zmieniające zarządzenie w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej.

W Zestawieniu ryzyk US na 2022 r. występuje jedno ryzyko przypisane egzekucji, którego poziom ryzyka jest średni, ale nie jest związane z ryzykiem korupcji, wobec czego nie ma określonej częstotliwości prowadzenia KF w tym zakresie.

W Priorytetach Kierownictwa Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z zakresu egzekucji administracyjnej znalazły się następujące tematy:

- Prawidłowa i terminowa obsługa wniosków otrzymywanych w ramach międzynarodowej współpracy w zakresie dochodzenia i zabezpieczenia należności pieniężnych.
- Nadzorowanie przez bezpośrednich przełożonych uprawnień do systemów informatycznych.
- Rzetelność odnotowywania w Egapoltax wszystkich podjętych czynności w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego.
- Efektywność postępowań egzekucyjnych wobec pracowników KAS i członków ich rodzin.

Tematy objęte Priorytetami Kierownictwa Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu do uwzględnienia w kontroli funkcjonalnej w 2022 r., zgodnie z Załącznikiem do ww. Zarządzenia, realizowane są w ramach kontroli funkcjonalnej zgodnie z częstotliwością ustaloną przez Naczelnika Urzędu.

W 2022 r. przeprowadzono następujące kontrole funkcjonalne:

Temat KF	Okres KF	Data KF	Kontrolujący	Uwagi
Prawidłowość naliczania wynagrodzenia	1.01.-31.01.2022	3.02.2022 r.	st. spec. ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag

pro wizyjnego od uzyskanych kwot	1.02.-28.02.2022	2.03.2022	p.o. kierownik ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.03.-31.03.2022	5.04.2022	p.o. kierownik ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.04.-30.04.2022	4.05.2022	st. spec. ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.05.-31.05.2022	2.06.2022	st. spec. ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.06.-30.06.2022	4.07.2022	st. spec. ..	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.07.-31.07.2022	3.08.2022	st. spec. ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.08.-31.08.2022	5.09.2022	p.o. kierownik ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.09.-30.09.2022	4.10.2022	p.o. kierownik ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.10.-31.10.2022	4.11.2022	p.o. kierownik	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.11.-30.11.2022	2.12.2022	p.o. kierownik	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
	1.12.-31.12.2022	4.01.2023	p.o. kierownik ...	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
Prawidłowość prowadzenia postępowañ egzekucyjnych wobec pracowników KAS	do 14.03.2022	15.03.2022	NUS Grażyna Szuba- Gulewicz	Nie stwierdzono nieprawidłowości Brak uwag
Prawidłowość i terminowość wydawania orzeczeń w postępowaniu	1.01.2021- 7.03.2022	7.03.-7.04.2022	p.o. kierownik ...	Stwierdzono: - Załatwienie sprawy po terminie - Naruszenie art. 36 kpa w szczególności braku

egzekucyjnym w administracji				<p>informacji o nowym terminie załatwienia sprawy i przyczynach zwłoki</p> <ul style="list-style-type: none"> - Przewlekłość prowadzenia postępowania egzekucyjnego <p>Zalecono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Prowadzenie cyklicznych KF w okresach półrocznych w zakresie tematu tej KF - Bieżące rozmowy z pracownikami w ww. zakresie <p>Nieprawidłowości i zalecenia dotyczyły 4 postanowień 1 zobowiązanego</p>
	1.01.-17.06.2022	13-17.06.2022	p.o. kierownik ...	<p>Nie stwierdzono nieprawidłowości</p> <p>Zalecono: Utrzymanie toku przeprowadzania cyklicznych KF w okresach półrocznych w zakresie tej tematyki KF</p>
	1.07.-28.12.2022	28.12.2022	p.o. kierownik ...	<p>Nie stwierdzono nieprawidłowości</p> <p>Brak uwag</p>
Kontrola pracy poborców skarbowych w terenie	13.10-10.11.2022	13.10-10.11.2022	p.o. kierownik	<p>Nie stwierdzono nieprawidłowości.</p> <p>Odnutowano skrupulatne dokumentowanie podejmowanych działań egzekucyjnych oraz rejestracja czynności kasowych</p> <p>Brak uwag</p>

Z priorytetów Kierownictwa IAS zrealizowano KF mieszczące się w zakresie postępowań egzekucyjnych wobec pracowników KAS i członków ich rodzin i rzetelności odnotowywania w Egapoltax wszystkich podjętych czynności w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego (w ramach kontroli pracy poborców).

W tym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

V. Informacje dotyczące kontroli zewnętrznych oraz informacje przesyłane do wiadomości Izby Administracji Skarbowej

Sprawdzono na podstawie przesłanego zdjęcia książki kontroli, że w okresie objętym kontrolą, tj. od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto nie były prowadzone kontrole zewnętrzne.

VI. Kontrola tablicy ogłoszeń

Sprawdzeniu podlegało czy na tablicy ogłoszeń w kontrolowanym Urzędzie znajduje się informacja dotycząca trybu składania petycji, skarg i wniosków oraz informacja dotycząca przyjmowania obywateli w sprawach skarg i wniosków oraz czy informacje są zgodne z obowiązującymi wzorami.

W trakcie kontroli ustalono na podstawie przesłanych zdjęć tablic informacyjnych (na zewnątrz i wewnątrz siedziby Urzędu), że w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto znajdują się informacje: o trybie składania petycji oraz skarg i wniosków, a także przyjmowania obywateli w sprawach skarg i wniosków, a ich treść zgodna jest z obowiązującymi wzorami.

Stwierdzono jednak nieaktualność powołanego publikatora (obecnie kpa, tj. z 14 września 2022 r. Dz.U. z 2022 r. poz. 2000). Każdorazowa zmiana tekstu jednolitego powołanego publikatora wymaga uaktualnienia treści ogłoszenia znajdującego się na tablicy ogłoszeń urzędu skarbowego.

Ocena negatywna wynika z ustaleń dokonanych na podstawie analizy dokumentów, a także złożonych w toku kontroli wyjaśnień kontrolowanego organu, dotyczących wybranych do kontroli spraw z zakresu zwolnienia z egzekucji składników majątkowych zobowiązanego. W skontrolowanym obszarze stwierdzono istotne nieprawidłowości, z których znaczna część odnosi się do większości (a w niektórych przypadkach – do wszystkich) poddanych kontroli spraw. Zestawienie nieprawidłowości i uchybień, wraz ze wskazaniem spraw, w których je stwierdzono, zamieszczono we wcześniejszej części wystąpienia pokontrolnego. Za szczególnie istotne uznano błędy organu egzekucyjnego, który przy pomocy instytucji zwolnienia z egzekucji składnika majątku zobowiązanego ingerował w spłatę należności wierzyciela (decydował o odsunięciu jej w czasie). Skutkiem takiego działania kontrolowanego organu było naruszenie zasad postępowania, o których mowa w art. 6 kpa, w związku z art. 18 upea. Nadto, z uwagi na brak właściwego zabezpieczenia interesów wierzyciela, w większości spraw – zwalniając z egzekucji składniki majątkowe zobowiązanego – organ egzekucyjny podjął ryzyko nieosiągnięcia w pełni celu egzekucji. W badanych sprawach nie stwierdzono wprowadzenia się owego ryzyka (tylko w 1 sprawie organ egzekucyjny umorzył postępowanie egzekucyjne z uwagi na bezskuteczność egzekucji), niemniej jednak wykonanie egzekwowanego obowiązku nastąpiło z opóźnieniem, a w przypadku jednej sprawy, w toku kontroli postępowanie egzekucyjne nadal się toczyło.

Należy jednak podkreślić, że w zdecydowanej większości spraw cel egzekucji został osiągnięty, a w ww. przypadku, w którym postępowanie egzekucyjne zostało umorzone, nie można jednoznacznie stwierdzić, że przyczyną bezskuteczności egzekucji było wydanie przez organ egzekucyjny postanowienia o zwolnieniu z egzekucji (w tej sprawie organ zwolnił z egzekucji wierzyciela z rachunku bankowego stanowiące nadwyżkę ponad kwotę (...) zł miesięcznie, a na poczet egzekwowanych należności uzyskał w sumie tylko (...) zł).

Za ujawnione w skontrolowanych sprawach uchybienia i nieprawidłowości ponoszą odpowiedzialność pracownicy US, którzy sprawy te prowadzili (w tym osoby, które podpisały postanowienia kończące sprawy). Wykaz osób, które prowadziły poszczególne sprawy zamieszczono w tabeli na stronie 4 niniejszego wystąpienia.

W ramach sprawowanego nadzoru, za realizację zadań będących przedmiotem kontroli odpowiedzialność ponoszą:

- Pani Bożena Janiszewska – Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań – Nowe Miasto w okresie objętym kontrolą od 01.01.2021 r. do 11.07.2021 r.

- Pani Grażyna Szuba – Gulewicz – Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań – Nowe Miasto w okresie objętym kontrolą od 12.07.2021 r. do 31.07.2021 r.

W skontrolowanym zakresie stwierdzono:

1. Naruszenie art. 6 kpa, w zw. z art. 18 upea, poprzez:

* zwolnienie z egzekucji, które doprowadziło do analogicznego skutku, jaki wywołałoby udzielenie podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych określonej w art. 67 a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej,

*orzeczenie o zmianie ostatecznego postanowienia organu egzekucyjnego.

2. Naruszenie art. 7 kpa, w zw. z art. 18 upea, poprzez niepodjęcie działań zmierzających do wyjaśnienia zakresu żądania.

3. Naruszenie art. 77 § 1 kpa, w zw. z art. 18 upea, poprzez zaniechanie wezwania wnioskodawcy do wskazania składnika majątku, z którego można by prowadzić efektywną egzekucję.

4. Naruszenie art. 107 § 3, w związku z art. 124 § 2 i art. 126 kpa, poprzez uzasadnienie postanowień w sposób lakoniczny lub niewskazanie dowodów, na których organ egzekucyjny oparł swoje stanowisko w sprawie.

5. Naruszenie art. 124 § 1 kpa, w zw. z art. 18 upea, poprzez powołanie w postanowieniach niepełnej podstawy prawnej.

6. Naruszenie art. 7 § 2 upea, poprzez niezabezpieczenie interesów wierzyciela i zwolnienie składników majątkowych zobowiązanego lub ich części, mimo że wartość niezwolnionego z egzekucji mienia – w dniu wydania postanowienia o zwolnieniu - nie wskazywała na to, że możliwe będzie zaspokojenie w całości egzekwowanych należności.

7. Naruszenie art. 13 upea, w zw. art. 61 § 1 kpa i art. 18 upea, poprzez orzeczenie o zwolnieniu z egzekucji składnika majątkowego w zakresie czasowym szerszym, niż to wynika z wniosku zobowiązanego.

8. Sformułowanie treści rozstrzygnięcia postanowienia w sposób nieodzwierciedlający faktycznych intencji organu egzekucyjnego, co może wprowadzić w błąd uczestników postępowania wpadkowego, a w konsekwencji skutkować naruszeniem zasady wyrażonej w art. 8 kpa, w zw. z art. 18 upea.

9. Niewskazanie w kontrolowanych postanowieniach tytułów wykonawczych, na podstawie których prowadzone było postępowanie egzekucyjne, w ramach którego zastosowano instytucję zwolnienia z egzekucji składników majątku (uchybienie wynikające z art. 9 kpa,

w zw. z art. 18 upea).

10. Powołanie w podstawie prawnej: „art. 13 § 1 upea w brzmieniu od 30 lipca 2020 r. wprowadzonym na mocy ustawy z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 2070)”, co mogło wprowadzić w błąd uczestników postępowania wpadkowego, a w konsekwencji skutkować naruszeniem zasady wyrażonej w art. 8 kpa, w zw. z art. 18 upea.

11. Brak zastosowania - podczas wydawania opartych na uznaniu administracyjnym postanowień z art. 13 upea - rozwiązań obniżających zagrożenia korupcyjne, tj. „zasady dwóch par oczu”, o której pracownicy są informowani m.in. podczas obligatoryjnych szkoleń dotyczących „Przeciwdziałania korupcji”.

12. Przywołanie w wystawionych upoważnieniach błędnej podstawy prawnej.

Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego
<p>Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto pismem z 21 grudnia 2023 r., znak sprawy: 3001-IWW1.0921.9.2023, UNP: 3001-23-186288 wniósł zastrzeżenia do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.</p> <p>Naczelnik Wydziału Kontroli Wewnętrznej Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu pismem z 3 stycznia 2024 r., znak sprawy: 3001-IWW1.0921.9.2023, UNP: 3001-23-187313 oddalił wniesione zarzuty.</p>
Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu
<p>Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Stosując zwolnienia z art. 13 upea, działać na podstawie i w granicach prawa, z uwzględnieniem wytycznych Ministerstwa Finansów z 29 kwietnia 2022 r. nr DPP9.855.5.2022, oraz nie stosować do postanowień organu egzekucyjnego instytucji prawnych, które ustawodawca przewidział wyłącznie dla decyzji.2. W przypadku, gdy treść wniosku o zwolnienie z egzekucji budzi wątpliwości, co do intencji wnioskodawcy lub jest sprzeczna z jego tytułem, należy wzywać zobowiązanego do złożenia stosownych wyjaśnień, jednocześnie informując go o prawnych aspektach (w tym: warunkach i celach) instytucji przewidzianych w przepisach prawa, mogących mieć zastosowanie w sprawie.3. W przypadku, gdy we wniosku o zwolnienie z egzekucji składnika majątku zobowiązany nie wskazuje innego mienia, z którego można prowadzić skuteczną i efektywną egzekucję (i organ egzekucyjny nie ma wiedzy o istnieniu takiego mienia), wzywać zobowiązanego do złożenia informacji w tym przedmiocie.4. W uzasadnieniu postanowienia o zwolnieniu z egzekucji składnika majątku zobowiązanego wskazywać, w czym przejawia się ważny interes zobowiązanego, na podstawie jakich dowodów stwierdzono jego istnienie, co wynika z tych dowodów.

<p>5. W podstawie prawnej postanowień, podawać mające zastosowanie w sprawie przepisy zarówno prawa materialnego, jak i przepisy prawa proceduralnego.</p> <p>6. Podejmując rozstrzygnięcie w sprawie wniosku o zwolnienie z egzekucji składnika majątku zobowiązanego, brać pod uwagę realne możliwości wykonania w całości egzekwowanego obowiązku z pozostałego, istniejącego i niezwolnionego z egzekucji majątku zobowiązanego.</p> <p>7. W postanowieniu w sprawie zwolnienia z egzekucji składnika majątkowego orzekać wyłącznie w zakresie wskazanym we wniosku zobowiązanego.</p> <p>8. Rozstrzygnięcie postanowienia w sprawie zwolnienia z egzekucji składnika majątkowego formułować w sposób jasny i precyzyjny, tak by nie było wątpliwości co do znaczenia jego treści.</p> <p>9. W uzasadnieniu postanowienia kończącego sprawę, wskazywać tytuły wykonawcze, na podstawie których organ egzekucyjny prowadzi postępowanie egzekucyjne, w ramach którego podjęto rozstrzygnięcie w przedmiocie zwolnienia z egzekucji składnika majątkowego.</p> <p>10. W postanowieniach kończących sprawę wskazywać w sposób prawidłowy i rzetelny mającą zastosowanie podstawę prawną.</p> <p>11. Stosować „zasadę dwóch par oczu” przy wydawaniu postanowień z zakresu art. 13 upea.</p> <p>12. W przypadku wystawiania upoważnień dla pracowników wykonujących zadania związane z administracyjnym postępowaniem egzekucyjnym, jako podstawę prawną upoważnień wskazywać art. 268a kpa, w związku z art. 18 upea.</p> <p>13. Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 9 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych oraz przekazać informację o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych.</p>
<p>Ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości</p>
<p>-</p>
<p>Pouczenie</p>
<p>Stosownie do przepisu art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r., poz. 224) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.</p>
<p>Termin złożenia informacji</p>
<p>W przypadku stwierdzonych uchybień bądź nieprawidłowości w terminie 30 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego należy poinformować Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków</p>

lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, uchybień.

PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Poznaniu

Marek Pospieski
(podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym)

Kwalifikowany podpis elektroniczny ma skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu (art. 25 ust. 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE).

Korespondencję otrzymują

1. Adresat (e-PUAP)
2. aa

Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną

1. Z-ca DIAS – Adam Barciszewski
2. Z-ca DIAS – Magdalena Graczyk
3. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
4. Z-ca DIAS – Anna Urbaniak-Schneider
5. Dział Egzekucji Administracyjnej (IEE)
6. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)