

123/123-456/12/17

Gdańsk, 11 października 2017 r.

**DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W GDAŃSKU**

za pośrednictwem

**NACZELNIKA DRUGIEGO URZĘDU SKARBOWEGO
W GDAŃSKU**

Podatnik: **JANUSZ KULEBIAK**
ul. Wiejska 12
80-888 Gdańsk
NIP 123-456-78-90

reprezentowany przez: **BORYSA DWORCOWA**
doradcę podatkowego (nr wpisu 99999)
ul. Dworcowa 10/2
80-000 Gdańsk
EPUAP: /dworcow/domyslna

ODWOŁANIE

od decyzji Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku
z dnia 26 września 2017 r. nr 123/123-456/12/17

Działając w imieniu Podatnika na podstawie załączonego pełnomocnictwa, zgodnie z art. 220 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej „o.p.”), odwołuję się od decyzji Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (dalej „Organ”) z dnia 26 września 2017 r. nr 123/123-456/12/17, zarzucając jej naruszenie art. 33 § 1 i 2 w związku z art. art. 191, 180 § 1, 121 § 1, 122, 123 oraz 187 o.p. poprzez niesłuszne uznanie (na podstawie niewyczerpująco zebranego materiału dowodowego) istnienia przesłanki uzasadnionej obawy niewykonania przyszłego zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług za październik 2015 r.

W związku z powyższym wnoszę o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości.

UZASADNIENIE

Przede wszystkim należy zauważyć, że zaskarżona decyzja zabezpieczająca została wydana jeszcze w trakcie trwania kontroli podatkowej. Decyzja wydana na tak wczesnym etapie powinna być należycie uzasadniona. W niniejszej sprawie warunek ten nie został zdaniem Podatnika spełniony.

Zgodnie z art. 33 § 1 o.p., na podstawie art. 33 § 2 o.p., stosowanego także w przypadku wydania decyzji zabezpieczającej w trakcie kontroli podatkowej, *zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.*

Zarzut Podatnika opiera się na dwóch zasadniczych założeniach. Po pierwsze, Organ zdaniem Podatnika przedwcześnie określił przybliżoną wysokość zobowiązania podatkowego na kwotę 110.566 zł plus odsetki. Po drugie natomiast, Organ nieprawidłowo ustalił możliwości płatnicze Podatnika.

Odnosząc się do pierwszego założenia, wskazać należy, iż w orzecznictwie podnosi się, że decyzja o zabezpieczeniu musi zawierać własne uzasadnienie zaistnienia przesłanek do wykorzystania tej instytucji prawnej, a powołanie się na okoliczności z postępowania wymiarowego powinno dotyczyć okoliczności ewidentnych lub udowodnionych (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 maja 2010 r., I SA/Bd 198/10, LEX nr 673006). Zaskarżona decyzja zawiera takie uzasadnienie, jednak jest ono oparte na ustaleniach kontroli podatkowej, prowadzonej w sprawie Podatnika. Okoliczności ustalone w tejże kontroli trudno jednak nazwać ewidentnymi lub niezbicie udowodnionymi. Zebrany w jej trakcie materiał dowodowy jest bowiem niepełny – Podatnik zamierza jeszcze złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dowody. Organ nie zczekał z wydaniem decyzji zabezpieczającej na doręczenie Podatnikowi protokołu kontroli podatkowej, a tym bardziej na złożenie przez niego zastrzeżeń lub wyjaśnień do tego protokołu, zgodnie z przysługującym mu uprawnieniem. Decyzja została zatem wydana przedwcześnie.

Organ oparł się ponadto w znacznej mierze na wynikach kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Pabianicach wobec kontrahenta Podatnika, tj. X Sp. z o.o. Jest zatem oczywiste, że dowody zebrane w trakcie tejże kontroli zostały uzyskane bez zapewnienia Podatnikowi prawa czynnego udziału w postępowaniu, co narusza art. 123 o.p. Podatnik nie wie nawet, jakie konkretnie dowody zostały przeprowadzone w tymże postępowaniu – tym bardziej nie mógł brać w nich udziału.

W orzecznictwie podkreśla się, że zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ze względu na ograniczenie zasady bezpośredniości, powinna być realizowana w ściśle określony sposób. Zgodnie z treścią orzeczenia WSA w Szczecinie z dnia 31 maja 2017 r. (I SA/Sz 248/17) *art. 181 o.p. [...] dopuszcza, aby w postępowaniu administracyjnym były wykorzystywane dowody i materiały zgromadzone w innych postępowaniach, co w konsekwencji skutkuje tym, że nie istnieje prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego konieczne było np. powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w innym postępowaniu. Jednocześnie korzystanie przez organy z tak uzyskanych dowodów, samo w sobie nie narusza zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani też nie narusza jakichkolwiek innych przepisów o.p. Jednakże w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony (np. włączenie do akt sprawy protokołów zeznań świadków i przesłuchanie strony odebranych w innym postępowaniu), zasada czynnego udziału strony w postępowaniu, a więc i prawo strony do obrony jej stanowiska, realizowana jest przede wszystkim zaznajomienie się z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie. W rozpatrywanej sprawie Podatnik nie otrzymał wglądu do treści protokołów zeznań – jedynie dowiedział się o wyniku postępowania prowadzonych wobec swoich kontrahentów. Oznacza to, że został pozbawiony *de facto* możliwości zaznajomienia się z ich treścią oraz wypowiedzenia się w ich zakresie. Zaszła sytuacja, gdzie przy braku naruszenia zasady bezpośredniości, naruszona została zasada czynnego udziału strony w postępowaniu.*

Odnosząc się do drugiego założenia, należy zauważyć, że aby skutecznie zabezpieczyć interes Skarbu Państwa i wydać decyzję zabezpieczającą, Organ winien był wykazać, że zachodzi uzasadniona obawa, że przyszłe zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Zdaniem Podatnika Organ nie wykazał spełnienia tejże przesłanki w należyty sposób.

Organ przeanalizował sytuację finansową Podatnika i określił ją jako uzasadniającą obawę niewykonania zobowiązania, opierając się na dochodzie podatkowym Podatnika za lata 2011-2014 oraz 2016. Bez żadnego uzasadnienia Organ zupełnie pominął rok 2015 oraz najbardziej aktualne dane za rok 2017, a także całość dochodów podatnika ze stosunku pracy. Nie wiadomo także, dlaczego Organ wskazał, że to dochód roczny w latach 2011-2014 i 2016 był niższy od zabezpieczonego przybliżonego zobowiązania, a nie suma tychże dochodów.

Należy zatem uzupełnić dane przedstawione przez Organ. I tak w latach 2011-2016 Podatnik osiągnął następujące dochody:

2011: 78.048,12 zł (rozliczone łącznie z dochodem małżonki w wysokości 58.989,83 zł)

2012: 75.533,27 zł (zasady ogólne) + 4.649,49 zł (podatek liniowy)

2013: 88.173,81 zł (zasady ogólne) – strata 739,50 zł (podatek liniowy)

2014: 86.434,71 zł (zasady ogólne) – strata 3.933,91 zł (podatek liniowy)

2015: 70.754,15 zł (zasady ogólne) + 171.048,12 zł (podatek liniowy)

2016: 64.443,16 zł (zasady ogólne) – strata 31.695,94 zł (podatek liniowy)

W zaskarżonej decyzji Organ skorzystał z danych wynikających z zeznań podatkowych **w sposób wybiórczy, naruszając w ten sposób rażąco dyspozycję art. 191 o.p.**, zgodnie z którym *organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Organ znał z urzędu wszystkie dane z zeznań podatkowych Podatnika za ostatnie lata, ale powołał w decyzji jako podstawę faktyczną rozstrzygnięcia wyłącznie dane za te lata, które mogły uzasadniać ustalenie niskich możliwości płatniczych Podatnika (były to zresztą dane niepełne, brakowało bowiem dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych)*. Organ dokonał zatem tego wyboru w sposób manipulacyjny, pomijając zarówno dochody z pracy etatowej, która do 2015 roku była głównym zajęciem podatnika, jak i dane za rok 2015, w którym same tylko dochody z działalności gospodarczej przekraczały wysokość przybliżonego przyszłego zobowiązania podatkowego. Tymczasem wybór i ocena dowodów nie powinny być dowolne. Swobodna ocena dowodów nie oznacza oceny dowolnej czy wybiórczej (por. D. Strzelec, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym*, "Monitor Podatkowy" nr 3/2012) – a z taką oceną mamy do czynienia w zaskarżonej decyzji.

Dokonaną przez organ ocenę materiału dowodowego należy rozpatrywać jako zaniedbanie organu w toku postępowania dowodowego. Zarzut dowolności, czyli naruszenie zasady swobodnej oceny dowodów, wykluczają dopiero ustalenia dokonane na podstawie materiału dowodowego, który został zebrany i zbadany w sposób wyczerpujący, a więc przy podjęciu wszelkich kroków niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, jako warunku niezbędnego do wydania decyzji o przekonywającej treści (wyrok NSA o.z. w Katowicach z dnia 11 września 2000 r., I SA/Ka 559/99).

W orzecznictwie wypracowano kilka standardów, w ramach których o działaniach organu podatkowego powiemy, że mieszczą się w granicach dopuszczalnej swobody oceny dowodów. To właśnie przez pryzmat tych standardów można oceniać, kiedy doszło do naruszenia przepisów postępowania związanych z oceną dowodów i na podstawie ich realizacji lub jej braku formułować wnioski co do poprawności działania organu podatkowego. Według wyroku NSA z 28 czerwca 2016 r. (II FSK 1628/14) przyjęta w art. 191 o.p. *zasada swobodnej oceny dowodów zakłada, że organ podatkowy*

nie jest skrepowany przy ocenie dowodów kryteriami formalnymi, ma swobodnie oceniać wiarygodność i moc dowodową poszczególnych dowodów, na których oparł swoją decyzję. Aby w ramach owej swobodnej oceny nie zostały przekroczone granice dowolności, organ podatkowy przy ocenie zebranych w sprawie dowodów powinien m.in. kierować się prawidłami logiki, zgodnością oceny z prawami nauki i doświadczenia życiowego, traktowania zebranych dowodów jako zjawisk obiektywnych, oceniania dowodów wyłącznie z punktu widzenia ich znaczenia i wartości dla rozpatrywanej sprawy. Organ podatkowy powinien zatem w szczególności w swoich ocenach kierować się obiektywizmem i bezstronnością, a wnioski płynące z materiału dowodowego powinny być zgodne z doświadczeniem życiowym, wiedzą i zasadami logiki. Tymczasem w przedmiotowej sprawie Organ, dokonując oceny zebranego materiału dowodowego, nie działał zgodnie z tymi wytycznymi. Poprzez nieuwzględnienie wszystkich lat podatkowych obniżył możliwości płatnicze Podatnika, co miało wpływ na wynik sprawy. Organ nie może jednak nie doceniać znaczenia wybranych lat podatkowych Podatnika lub całkowicie pomijać je przy badaniu sprawy. W konsekwencji dokonana przez Organ ocena, oparta jedynie na części zgromadzonego materiału dowodowego, stanowi naruszenie przepisów postępowania (art. 191 w zw. z art. 187 o.p.).

Organ nie podjął także żadnych działań w kierunku ustalenia najbardziej aktualnych danych o stanie dochodów Podatnika. Tymczasem od 1 stycznia do 31 sierpnia 2017 r. (dane za wrzesień jeszcze nie zostały ustalone) Podatnik uzyskał dochód z działalności gospodarczej równy 55.163,76 zł oraz wypłaty netto z pracy etatowej w 2017 r. (umowa została rozwiązana w sierpniu 2017 r.) w łącznej wysokości 23.720,98 zł. Na dowód Podatnik załącza zestawienie sporządzone na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz potwierdzenia przelewów od pracodawcy. Wielkość tego dochodu Organ powinien jednak znać z urzędu na podstawie otrzymanych zaliczek i oświadczenia o wyborze 19-procentowej stawki podatku dochodowego – lub ustalić go za pomocą dodatkowych dowodów.

Podatnik pragnie podkreślić, że w latach 2015-2017 pracował nadal na etacie w spółce P Sp. z o.o. i następnie N Sp. z o.o., jednocześnie intensywnie rozwijając działalność gospodarczą (wcześniej miała ona bardziej ograniczony charakter). Strata poniesiona przez Podatnika w 2016 roku miała charakter incydentalny i była spowodowana głównie przejściowymi trudnościami finansowymi, związanymi z feralną transakcją z X Sp. z o.o.

Należy także zaznaczyć, że również obecnie działalność gospodarcza Podatnika znajduje się w fazie intensywnego rozwoju (rozpoczęcie współpracy ze zdalnym działem telemarketingu, który dzwoni i zbiera zamówienia z aptek na terytorium całej Polski, możliwość rozszerzenia oferty dla aptek o opatrunki firmy W, sprzęt medyczny firmy J, rękawice medyczne firmy N oraz pieluchomajtki dla dorosłych firmy B, poszukiwanie powierzchni magazynowo-biurowej oraz zatrudnienie pracownika magazynu). Jeżeli zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za październik 2015 r. zostanie określone w przewidywanej przez Organ wysokości, Podatnik zdecydowanie będzie w stanie je uiścić. Natomiast orzeczone zabezpieczenie, które już w tej chwili skutkowało zajęciem rachunku bankowego Podatnika, znacznie utrudnia prowadzenie przezeń działalności gospodarczej, blokując Podatnikowi możliwość wykonywania umów niezbędnych w działalności handlowej. **Takie działanie Organu jest nieracjonalne i przeczy celowi postępowania zabezpieczającego – utrudniając Podatnikowi działalność, Organ zmniejszył bowiem możliwości zarobkowe Podatnika, zmniejszając tym samym szansę na realizację ewentualnego przyszłego zobowiązania.**

Obecnie Podatnik prowadzi negocjacje w sprawie zbudowania zespołu sprzedaży na rzecz firmy U (dowód: oferta w załączeniu). Realizacja tej bardzo korzystnej dla Podatnika umowy okaże się niemożliwa, gdy Podatnik nie będzie miał płynności finansowej z powodu zajętego rachunku bankowego.

Podatnik nie zamierza i nigdy nie zamierzał celowo uchylać się od wykonywania obowiązków podatkowych. Wskazane przez Organ postępowania egzekucyjne dotyczyły trzech mandatów drogowych na łączną kwotę zaledwie 670 zł, kwoty VAT za lipiec 2013 r. w wysokości zaledwie 263 zł (przyczyną braku uiszczenia tych kwot było przeoczenie) oraz VAT za listopad 2015 r. Jedynie ta ostatnia kwota była większa, wynosiła bowiem 6.162 zł. Nieuiszczenie jej w terminie było spowodowane przejściowymi trudnościami finansowymi Podatnika, wynikającymi z zawarcia feralnej umowy z X Sp. z o.o. i niewykonania w pełni zobowiązania tejże spółki wobec Podatnika (spółka ta odmówiła spłaty na wezwanie Podatnika zobowiązania w wysokości 234.165,60 zł + odsetki; Podatnik obecnie rozważa wniesienie powództwa cywilnego przeciwko tejże spółce). Należy zaznaczyć, że **Podatnik uiszczał w terminie wszystkie inne zobowiązania podatkowe w zakresie zarówno podatku dochodowego, jak i VAT, powstające od rozpoczęcia działalności w 2009 roku**. Podatnik pragnie podkreślić, że nie jest oszustem podatkowym i nie zamierza uchylać się od swoich zobowiązań, lecz wykonywać działalność gospodarczą zgodnie z prawem. Podatnik zamierza obecnie skupić się wyłącznie na handlu artykułami medycznymi, do czego ma najlepsze przygotowanie. Decyzja o zabezpieczeniu znacząco utrudni lub uniemożliwi rozwój przedsiębiorstwa Podatnika.

Poza tym należy wskazać, że ordynacja podatkowa nie definiuje określenia „trwale”, o którym mowa w art. 33 § 1 o.p. w kontekście trwałego nieuiszczania zobowiązań publicznoprawnych. W świetle wykładni językowej „trwale” oznacza w ciągu długiego, dłuższego czasu, na długi, dłuższy czas, na długo, na stałe, stale (por. *Słownik języka polskiego*, red. E. Sobol, s. 359). Tymczasem wyliczone przez Organ kwoty zaległych zobowiązań były w większości błahie, i – jak wynika z samej zaskarżonej decyzji – zawsze ostatecznie zostawały zapłacone. Jak czytamy dalej we wzmiankowanym w decyzji komentarzu autorstwa B. Dautera, *wpływ na ocenę tej przesłanki będzie mieć kondycja finansowa podatnika, w tym wywiązywanie się z innych ciążących na nim zobowiązań, nie tylko podatkowych*. Tymczasem z materiału dowodowego nie wynika, by Organ wykazał stałą złą kondycję finansową Podatnika. Jak zostało powyżej wskazane, trudności finansowe Podatnika były przejściowe, a przedstawione obecnie dowody dodatkowo świadczą o dobrej sytuacji finansowej Podatnika oraz przewidywanym zwiększeniu jego dochodów w przyszłości. Orzekając ostatecznie o zabezpieczeniu, Organ uniemożliwi rozwój firmy Podatnika, zmniejszając tym samym jego przyszłe zobowiązania podatkowe i utrudniając realizację ewentualnego zobowiązania w zakresie VAT za październik 2015 r.

Wydana decyzja jest zatem nie tylko oparta na wybiórczo ocenionym materiale dowodowym, ale także sprzeczna z podstawowymi celami postępowania zabezpieczającego. W związku z tym Podatnik wnosi jak w *petitum*.

Borys Dworcow

/-/

doradca podatkowy
nr wpisu 99999

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
2. Wyciąg z podatkowej księgi przychodów i rozchodów Podatnika za okres od 1 stycznia do 31 sierpnia 2017 r.
3. Oferta U z 9 października 2017 r.
4. Zestawienie wypłat z N sp. z o.o.