



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Jacek Uczkiewicz

KBF.410.006.01.2015
P/15/012

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/15/012 – Przedawnianie się zobowiązań podatkowych
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Andrzej Eisenbart, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96666 z dnia 9 września 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Witold Grygorowicz, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr 96689 z dnia 13 października 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, 00-916 Warszawa, ul. Świętokrzyska 12
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mateusz Szczurek, Minister Finansów od dnia 27 listopada 2013 r. ¹ do 15 listopada 2015 r., a od 16 listopada 2015 r. Paweł Szalamacha

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Minister Finansów w ramach nadzoru nad podległymi jednostkami podejmował działania mające na celu zapobieżenie wzrostowi zaległości zobowiązań podatkowych, w tym monitorował i analizował problematykę zaległości podatkowych i przedawnień. Podjęte zostały działania zmierzające do zwiększenia dobrowolnych wpłat i dyscypliny podatników oraz usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej, m.in. poprzez rozwinięcie działań w zakresie tzw. „miękkiej egzekucji”, utworzenie w 2014 r. w izbach i urzędach skarbowych komórek wierzycielskich oraz powołanie do życia Centrum Kompetencyjnego Spraw Wierzycielskich oraz Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej.

Na rok 2014 w Planie działalności Ministra Finansów jednym z celów przyjętym do realizacji było zapewnienie dochodów do budżetu państwa z tytułu podatków, cel i należności niepodatkowych. W ramach tego celu nie zostało zrealizowane zadanie pn. *Zmniejszenie zaległości podatkowych*. Pomimo podejmowanych działań systemowych, legislacyjnych i organizacyjnych nie udało się zahamować niekorzystnego trendu wzrostu zaległości podatkowych, które z 33.092,3 mln zł na koniec 2013 r. wzrosły do 41.093,0 mln zł na koniec 2014 r. (wzrost o 24,2%). Na koniec I półrocza 2015 r. wielkość zaległości podatkowych wyniosła 48.629,6 mln zł i była wyższa o 18,3% niż na koniec 2014 r. i o 47,0% niż na koniec 2013 r. Nie zmniejszyły się odpisane przedawnione zaległości podatkowe. W 2014 r. odpisano kwotę 1.700,1 mln zł, co oznaczało wzrost o 2,4% w odniesieniu do 2013 r.

W ramach wymienionego wyżej celu nie zostało również wykonane zadanie: *Inicjowanie, prowadzenie i koordynacja prac związanych z funkcjonowaniem i organizacją procesów poboru i egzekucji w części dotyczącej wprowadzenia jednolitych standardów dla komórek egzekucyjnych* – wykonanie zadania przesunięto na 2015 r. i do zakończenia kontroli nie zostało zrealizowane.

¹ Monitor Polski z 2013 r. poz. 1005.

Ministerstwo Finansów monitorowało zaległości i analizowało przyczyny i skutki przedawniania się zobowiązań podatkowych. Dokonano zmian w obowiązujących przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa², ustawy z dnia 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³ i przepisach wykonawczych. Powyższe zmiany nie przełożyły się jednak na zwiększenie skuteczności jednostek administracji podatkowej w zakresie ścigalności zaległości podatkowych oraz zmniejszenia wysokości dokonywanych odpisów przedawnionych zobowiązań Skarbu Państwa. Przyczyną były trudności w egzekwowaniu należności wynikających z decyzji dotyczących oszustw podatkowych (głównie tzw. puste faktury wystawione przez „firmy słupy”), brak możliwości zastosowania środka egzekucyjnego, a także trudna sytuacja finansowa podatników.

Minister Finansów podejmował działania w celu wdrożenia wyroków Trybunału Konstytucyjnego uznających za niezgodne z przepisami Konstytucji przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny w dniu 17 lipca 2012 r. wyroku dotyczącego niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, odpowiednie zmiany w tej ustawie zostały wdrożone z dniem 15 października 2013 r. Nie uchwalono natomiast zmiany w Ordynacji podatkowej po wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 dotyczącym niekonstytucyjności zasad przedawnień zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką oraz zastawem skarbowym. Minister Finansów w kolejnych wersjach projektów ustaw przedstawiał propozycje rozwiązań legislacyjnych stanowiących wykonanie tego wyroku. Początkowo zaproponowano likwidację wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na bieg terminu przedawnienia. Aby możliwe było po przedawnieniu zobowiązania podatkowego uzyskanie zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu, w projektowanym art. 59a § 2 Ordynacji podatkowej przewidziano zasadę, zgodnie z którą dla potrzeb zaspokojenia zobowiązania z przedmiotu hipoteki lub zastawu zobowiązanie nie wygasa. Następnie przyjęto koncepcję, na podstawie której w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zamierzano umieścić art. 110c, zgodnie z którym do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu hipoteki przymusowej miano stosować odpowiednio art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia, a do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu zastawu skarbowego miano stosować odpowiednio art. 317 Kodeksu cywilnego, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia. Żadna ze wskazanych koncepcji nie została, na etapie prac legislacyjnych, uznana za właściwą przez Rządowe Centrum Legislacji.

Ministerstwo Finansów wyjaśniając wątpliwości interpretacyjne zgłaszane przez jednostki podległe, w związku z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego, w czterech z jedenastu spraw zajęło stanowisko po upływie dwóch miesięcy (przekroczenie terminu wyniosło od 3 dni do 205 dni), natomiast zgodnie z art. 35 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego⁴ załatwienie sprawy szczególnie skomplikowanej powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

² Dz. U. z 2015 r., poz. 613.

³ Dz. U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.

⁴ Dz.U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Monitorowanie zaległości i analizowanie przyczyn i skutków przedawnień oraz podjęte działania dla wykonania wyroków Trybunału Konstytucyjnego uznających niektóre przepisy Ordynacji podatkowej za niezgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej

Opis stanu faktycznego

1.1. Na koniec 2014 r. stan wymagalnych zaległości podatkowych izb skarbowych i celnych wyniósł łącznie 41.093,0 mln zł⁵ (należność główna) i był wyższy o 26,4% niż w 2013 r. (33.092,3 mln zł). W ogólnej kwocie zaległości podatkowych wymagalnych zaległości bieżące wyniosły 13.030,1 mln zł (31,7%), a zaległości z lat ubiegłych 28.062,9 mln zł (68,3%).

W 2014 r. z tytułu przedawnienia urzędy skarbowe i izby celne odpisały kwotę 1.700,1 mln zł (należność główna). Zaległości odpisane przez urzędy skarbowe stanowiły 63,8%, a izb celnych 36,2%. W porównaniu do 2013 r. łączna kwota odpisanych zaległości przedawnionych (1.659,9 mln zł) zwiększyła się o 2,4%, natomiast w odniesieniu do 2009 r. (2.181,2 mln zł) zmniejszyła się o 22,1%. Na koniec 2014 r. kwota nieodpisanych przez urzędy skarbowe zaległości podatkowych wyniosła 31,4 mln zł.

Na dzień 31 grudnia 2014 r. – 8.153 dłużników mających zaległości wymagalne powyżej 1 mln zł miało zadłużenie w wysokości 31.105,0 mln zł (należność główna), z czego kwota 25.040,8 mln zł dotyczyła 7.102 podatników rozliczających się w urzędach skarbowych, a kwota 6.064,2 mln zł – 1.051 podatników rozliczających się w izbach celnych.

Na koniec I półrocza 2015 r. stan zaległości podatkowych wymagalnych wyniósł łącznie 48,629,6 mln zł (należność główna) i był wyższy o 18,3% od stanu zaległości na koniec 2014 r. i o 47,0% wyższy niż na koniec 2013 r. W odniesieniu do stanu na koniec 2009 r. stan zaległości powiększył się o 155,3%. W ogólnej kwocie zaległości podatkowych wymagalnych zaległości bieżące stanowiły 21,7%, a zaległości z lat ubiegłych 78,3%.

W I połowie 2015 r. kwota zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia wyniosła łącznie 1.153,3 mln zł (należność główna). Zaległości odpisane przez urzędy skarbowe stanowiły 82,1%, a przez izby celne 17,9%. Na koniec I półrocza 2015 r. kwota nieodpisanych przez urzędy skarbowe zaległości podatkowych wyniosła 109,8 mln zł.

Na koniec I półrocza 2015 r. łączne zaległości wymagalne 8.890 podatników, mających zaległości powyżej 1 mln zł, wyniosły 37.326,5 mln zł (należność główna). Kwota 30.805,0 mln zł dotyczyła 7.821 podatników rozliczających się w urzędach skarbowych, a kwota 6.521,5 mln zł – 1.069 dłużników rozliczających się w izbach celnych.

(dowód: akta kontroli str. 5-61)

W 2014 r. współczynnik średniego odpisu przedawnionych zaległości podatkowych w izbach skarbowych⁶ wyniósł 0,0064. W poszczególnych izbach skarbowych współczynnik ten wahał się od 0,0030 w Izbie Skarbowej w Warszawie do 0,0115

⁵ Z wyłączeniem zaległości dotyczących grzywien i mandatów. Zaległości wymagalne izb skarbowych stanowiły 85,4% (35.095,9 mln zł).

⁶ Liczony jako stosunek kwoty głównej przedawnionych zaległości podatkowych do kwoty zrealizowanych dochodów podatkowych w danym okresie. W 2014 r. urzędy skarbowe zrealizowały dochody podatkowe netto w kwocie 170.336,9 mln zł, a odpisały 1.084,8 mln zł przedawnionych zaległości podatkowych.

w Izbie Skarbowej w Szczecinie. Poniżej średniej uplasowało się siedem izb skarbowych: w Poznaniu, Białymstoku, Gdańsku, Rzeszowie, Opolu, Warszawie i Krakowie.

W I połowie 2015 r. współczynnik ten wyniósł 0,0110⁷. W poszczególnych izbach współczynnik ten wahał się od 0,0042 w Izbie Skarbowej w Warszawie do 0,227 w Izbie Skarbowej w Zielonej Górze. Poniżej średniej znalazło się pięć izb skarbowych: w Poznaniu, Gdańsku, Warszawie, Krakowie i Lublinie.

(dowód: akta kontroli str. 1076-1088)

- 1.2. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Ministerstwa Finansów jednym z podstawowych zadań Departamentu Administracji Podatkowej jest między innymi organizacja procesu poboru i egzekucji podatków oraz innych należności pobieranych przez naczelników urzędów skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 62-105)

W okresie objętym kontrolą Ministerstwo analizowało przyczyny i skutki wzrostu zaległości podatkowych w latach 2014-I półrocze 2015 r., w tym przedawniania się zobowiązań podatkowych. W celu monitorowania skali i kwot przedawnionych zobowiązań podatkowych od 2005 r. dane w tym zakresie ujmowane są w kwartalnym sprawozdaniu o odpisanych kwotach przedawnionych zaległości (Załącznik nr 16). Ponadto od 2010 r. wprowadzone zostało sprawozdanie (Załącznik nr 16a), w którym oprócz kwot odpisanych z powodu przedawnienia wykazywane są również kwoty zaległości przedawnionych, które nie zostały jeszcze odpisane. Od 2011 r. rozszerzony został zakres informacji wykazywanych w półrocznym sprawozdaniu (Załącznik nr 12a) o kwoty zaległości zabezpieczonych zastawem skarbowym (wcześniej wykazywane były tylko dane w zakresie zaległości zabezpieczonych hipoteką). Dane do tych załączników są pobierane z Hurtowni WHTAX za każdy miesiąc.

Dyrektorzy izb skarbowych, na polecenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2014 r., przekazali informacje o realizacji zobowiązań podatkowych w 2014 r., w tym o przyczynach przedawnień. Według tych informacji, główną przyczyną przedawnienia zaległości był brak u zobowiązanych majątku ruchomego i nieruchomości, brak informacji o posiadanych przez nich rachunkach bankowych, wierzytelnościach i innych prawach majątkowych, miejscu zatrudnienia oraz źródłach dochodu, brak możliwości zabezpieczenia zobowiązania podatkowego hipoteką lub zastawem skarbowym oraz trudności w kontaktach z dłużnikiem.

(dowód: 107, 646-647)

Departament Administracji Podatkowej przeprowadzał bieżące analizy kwot przedawnionych. Problem zaległości podatkowych omawiany był wielokrotnie na naradach z dyrektorami izb skarbowych, na których omawiane były również przyczyny przedawniania się zobowiązań podatkowych. Wskazywano także na niezbędne działania zapobiegawcze.

Zdaniem NIK tzw. „miękką egzekucją” jest przyjazna dla podatników i daje pozytywne efekty w postaci wpływów z dobrowolnych wpłat podatku oraz zmniejszenia ilości wystawianych tytułów wykonawczych. W ramach tych działań w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych⁸ wprowadzono przepis

⁷ W I połowie 2015 r. urzędy skarbowe zrealizowały dochody podatkowe netto w kwocie 85.843.603,7 tys. zł, a odpisały 946,8 mln zł przedawnionych zaległości podatkowych.

⁸ Dz. U. z 2014 r. poz. 656.

umożliwiający wierzycielom przypominanie zobowiązanym o nieuregulowanych zobowiązaniach pieniężnych. Określono w nim (§ 3) między innymi, iż przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych wierzyciel może informować zobowiązanego, w szczególności przez internetowy portal informacyjny, krótką wiadomość o terminie zapłaty należności pieniężnych lub jego upływie, wysokości należności pieniężnej, rodzaju i wysokości odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej oraz grożącej egzekucji administracyjnej i mogących powstać kosztach egzekucyjnych.

NIK ocenia pozytywnie działania legislacyjne, w efekcie których z dniem 1 stycznia 2016 r. wejdą w życie:

- ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej⁹ wprowadzająca zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w której zawarto rozwiązania regulujące tzw. „miękką egzekucję”, polegające na tym, że przed podjęciem czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych wierzyciel będzie mógł podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku¹⁰,
- ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹¹, zawierająca zmiany w zakresie przedawnienia (art. 1 pkt 59-62), które stanowią uszczegółowienie i doprecyzowanie dotychczasowych przepisów w zakresie wpływu ogłoszenia upadłości przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia na bieg terminu przedawnienia¹²,
- ustawa z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa¹³, w której zmieniono treść art. 99 Ordynacji podatkowej, znosząc odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania jeszcze nie powstałe wobec spadkodawcy.

(dowód: akta kontroli str. 106-108, 116, 132-171, 561-562, 635-715, 965-1032-1058)

1.2. W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. akt P 30/11 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, ponieważ przepis ten nie zawierał gwarancji, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu. Trybunał zwrócił również uwagę, że art. 70 § 6 pkt 1 w brzmieniu obowiązującym po 31 sierpnia 2005 r. również zawierał normę niekonstytucyjną. Skutkiem wyroku była konieczność nowelizacji tego przepisu.

Zmiany wprowadzono ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne¹⁴. Od 15 października 2013 r. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie

⁹ Dz. U. z 2015 r., poz. 1269.

¹⁰ W grudniu 2015 r. podjęto prace nad przesunięciem terminu wejścia w życie ustawy z 1 stycznia na 1 lipca 2016 r.

¹¹ Dz. U. z 2015 r., poz. 1649.

¹² Ustawa wprowadza zasadę, zgodnie z którą, jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

¹³ Dz. U. z 2015 r., poz. 251.

¹⁴ Dz.U. z 2013 r., poz.1149

skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

W dniu 2 października 2012 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną (PK4/8012/239/AAN/12/1804), w której zawarł wytyczne odnośnie stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa przy uwzględnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. (P 30/11). Minister Finansów wyjaśnił że stwierdzona przez Trybunał wada normy prawnej tkwi jedynie w braku zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia oraz zalecił aby do czasu wejścia w życie odpowiednich rozwiązań legislacyjnych, organy podatkowe właściwe w zakresie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, na podstawie art. 121 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, zawiadamiły podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o rozpoczęciu bądź dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

W związku ze zgłaszanymi przez podległe organy podatkowe rozbieżnościami w orzecznictwie sądów administracyjnych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego P 30/11, wskazującymi na niejednolitość orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, dotyczącymi sposobu w jakim podatnik winien być poinformowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, tj. czy jedyną formą skutecznego powiadomienia o toczącym się postępowaniu karno- skarbowym jest dokonanie tego powiadomienia na etapie przedstawienia zarzutów konkretnej osobie, czy też możliwe jest to na etapie wcześniejszym, tj. kiedy nie spersonalizowano zarzutów, Minister Finansów pismem z dnia 4 grudnia 2014 r. zwrócił się do prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z prośbą o rozważenie wystąpienia w trybie art. 264 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi z wnioskiem o podjęcie w tej sprawie przez Naczelną Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów uchwały abstrakcyjnej. Prezes NSA uznał, że stosowanie art. 70 § 6 pkt. 1 Ordynacji podatkowej nie wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, ponieważ pojawienie się pojedynczych orzeczeń odbiegających od wykładni przyjmowanej w dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych nie stanowi dostatecznej podstawy do uznania, że w orzecznictwie istnieje rozbieżność uzasadniająca podjęcie uchwały abstrakcyjnej. W ocenie Prezesa NSA nietrafne jest stanowisko, zgodnie z którym jedyną formą skutecznego powiadomienia o toczącym się postępowaniu karno-skarbowym jest przedstawienie zarzutów w fazie *ad personam* konkretnej osobie, a postępowanie prowadzone w sprawie (*ad rem*) takiego warunku nie spełnia. Obie formy powiadomienia realizują standardy, do których odwołuje się wyrok Trybunału Konstytucyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 533-559)

W wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. W ocenie Trybunału, przepis ten całkowicie wyłączał, w badanym stanie prawnym, przedawnienie niektórych rodzajów należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową w czasie kontroli podatkowej i równocześnie czynił to na podstawie nieuzasadnionego i arbitralnego kryterium, tj. formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Całkowity brak przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką przymusową stanowił, w ocenie Trybunału, przekroczenie zakresu swobody regulacyjnej, przysługującej ustawodawcy

w zakresie prawa podatkowego. Przepis ten stanowił, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki. Od 1 stycznia 2003 r. odpowiednikiem przepisu art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej jest art. 70 § 8, z tą tylko różnicą, że od 1 stycznia 2003 r. odnosi się on również do zobowiązań podatkowych zabezpieczonych zastawem skarbowym. W uzasadnieniu do orzeczenia Trybunał stwierdził, że aktualny przepis art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej budzi w ocenie Trybunału Konstytucyjnego te same wątpliwości co do jego zgodności z Konstytucją, co uchylony § 6 Ordynacji podatkowej. Z tego powodu Trybunał polecił zmianę również aktualnie obowiązującej regulacji, wskazując na konieczność podjęcia przez ustawodawcę pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Przepis ten nie został zmieniony.

Minister Finansów opracował koncepcje zmian służących realizacji wyroku Trybunału. Zaproponowano likwidację wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na bieg terminu przedawnienia. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza wygaśnięcie z mocy prawa zobowiązania na podstawie art. 59 Ordynacji podatkowej. Aby możliwe było po przedawnieniu zobowiązania podatkowego uzyskanie zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu, w projektowanym art. 59a § 2 Ordynacji podatkowej przewidziano zasadę, zgodnie z którą dla potrzeb zaspokojenia zobowiązania z przedmiotu hipoteki lub zastawu zobowiązanie nie wygasa.

W związku z uwagami Rządowego Centrum Legislacji, Ministra Gospodarki i Rady Legislacyjnej dotyczącymi sposobu wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12, zgodnie z którymi proponowaną formułę, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się, ale nie wygasa uznano za niewłaściwą, opracowana została nowa koncepcja wykonania tego wyroku. Koncepcja ta była oparta na założeniu, że pozycja wierzyciela publicznoprawnego nie może być gorsza niż wierzyciela cywilnoprawnego przy korzystaniu z tych samych form zabezpieczeń. W związku z tym w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zamierzano umieścić art. 110 c, zgodnie z którym do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu hipoteki przymusowej miano stosować odpowiednio art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia, a do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu zastawu skarbowego miano stosować odpowiednio art. 317 Kodeksu cywilnego, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia.

Pismem z dnia 5 listopada 2014 r., Minister Finansów przedstawił rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Na etapie rozpatrywania go przez Stały Komitet Rady Ministrów, Rządowe Centrum Legislacji zgłosiło krytyczną uwagę do zaproponowanego sposobu wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego. W ocenie RCL rozwiązania zaproponowane przez Ministerstwo Finansów „w większym stopniu stanowią obejście wyroku Trybunału niż jego rzeczywistą implementację”. Wskazało również, że „celem zmiany normy prawnej wyrażonej obecnie w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej powinno być wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a nie sugerowane przez Ministra Finansów zbliżenie rozwiązań prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej do art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece”.

Na posiedzeniu Stałego Komitetu Rady Ministrów w dniu 27 listopada 2014 r. uwaga Rządowego Centrum Legislacji została uzgodniona w ten sposób, że zagadnienia dotyczące sposobu wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia

8 października 2013 r., zostaną wyłączone z projektu. W takim kształcie projekt ustawy został przyjęty w dniu 19 maja 2015 r. przez Radę Ministrów i skierowany do Sejmu. Z tego względu, uchwalona przez Sejm ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3462) nie zawiera rozwiązań służących wykonaniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r.

Inna, niż w projekcie rządowym, propozycja wykonania wyroku Trybunału była zawarta w senackim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 2605) i prezydenckim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018). W obu projektach proponowano wykonanie wyroku Trybunału jedynie poprzez uchylenie art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa.

W związku z wątpliwościami Ministra Finansów co do treści wyroku Trybunału sygn. akt SK 40/12, odnoszącymi się do kwestii, czy sentencja wyroku dotyczy tylko hipotek przymusowych ustanowionych w toku kontroli podatkowej lub w toku postępowania podatkowego, czy także hipotek ustanowionych w innych sytuacjach, tj. na podstawie decyzji wymiarowej lub tytułu wykonawczego, Minister Finansów w dniu 7 maja 2015 r. wystąpił do Marszałka Sejmu z prośbą o rozważenie wystąpienia, na podstawie art. 74 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o rozstrzygnięcie zaistniałych wątpliwości. Marszałek Sejmu, w dniu 1 października 2015 r. wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wyroku SK 40/12.

W toku prac parlamentarnych Sejmowa Komisja Finansów Publicznych ze względu na poważne wątpliwości co do treści ww. wyroku zwróciła się do Marszałka Sejmu celem wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego o wyjaśnienie wątpliwości. Na posiedzeniu Sejmowej Podkomisji Stałej do Monitorowania Systemu Podatkowego w dniu 24 czerwca 2015 r. propozycja uchylenia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie została przyjęta (projekty ustaw zawarte w drukach 2605 i 3018 były rozpatrywane wspólnie). W konsekwencji powyższego, zmiana ta nie znalazła się w ustawie z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁵.

W związku ze zgłaszanymi przez podległe organy podatkowe rozbieżnościami w orzecznictwie sądów administracyjnych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 40/12, co do dopuszczalności pozostawiania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w obrocie prawnym, polegającymi na tym, że część sądów administracyjnych interpretowała sentencję wyroku SK 40/12, w ten sposób, że skutki tego wyroku nie dotyczą art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, Minister Finansów pismem z dnia 20 stycznia 2015 r. zwrócił się do prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z prośbą o rozważenie wystąpienia w trybie art. 264 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi z wnioskiem o podjęcie w tej sprawie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie siedmiu sędziów uchwały abstrakcyjnej. Prezes NSA w piśmie z dnia 17 marca 2015 r. uznał, że dokonany przegląd aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych nie potwierdza występowania rozbieżności w stosowaniu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, które mogłyby stanowić podstawę do uruchomienia wskazanego w piśmie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 2015 r. trybu uchwalodawczego. W ocenie Prezesa NSA wyrok Trybunału Konstytucyjnego zawiera argumentację, która świadczy o oczywistej niezgodności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z Konstytucją (wystąpił tzw. skutek wtórnej niekonstytucyjności przepisu).

¹⁵ Dz. U. z 2015 r., poz. 1197.

Skutkiem uchylecia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej byłaby konieczność przyśpieszenia na masową skalę postępowań egzekucyjnych z rzeczy obciążonych hipoteką lub zastawem jako jedyne go sposobu uniknięcia przedawnienia zabezpieczonych zobowiązań. Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że na dzień 7 maja 2015 r. liczba hipotek przymusowych wyniosła około 107 tys. na zabezpieczoną kwotę należności głównej około 6,2 mld zł, natomiast liczba zastawów skarbowych wyniosła około 30 tys. na kwotę należności głównej około 2 mld zł.

(dowód: akta kontroli str. 108-169, 172-309, 533-534, 716-724, 1074-1075)

1.4. W 2014 i w I połowie 2015 r. Ministerstwo Finansów wyjaśniało wątpliwości interpretacyjne zgłaszane przez jednostki administracji podatkowej w związku z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego. Do Departamentu Polityki Podatkowej wpłynęło łącznie jedenaście pism, z tego siedem w 2014 r. oraz cztery w I połowie 2015 r. Ministerstwo Finansów udzieliło odpowiedzi w terminie od 10 dni do 265 dni.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Podatkowej wyjaśnił, iż zagadnienia z zakresu przedawnienia zobowiązań podatkowych należą do najtrudniejszej i najbardziej złożonej materii regulowanej ustawą – Ordynacja podatkowa. Problematyka ta jest przedmiotem ciągłych rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Na gruncie wyroków wydawanych przez Trybunał Konstytucyjny w zakresie przedawnień powstają liczne wątpliwości, o czym świadczy wystąpienie Marszałka Sejmu do Trybunału Konstytucyjnego o ich wyjaśnienie. Ministerstwo Finansów nie ma narzędzi pozwalających na usunięcie rozbieżności w orzecznictwie, a jedynie może sygnalizować taką potrzebę, kierując wystąpienia do Prezesa NSA. W tematyce przedawnień nie ma gotowego i uniwersalnego sposobu wykładni przepisów, dlatego każdy przypadek wymaga przeprowadzenia głębokiej analizy i dokonania oceny skutków określonych zdarzeń. Dokonując wykładni należy mieć na uwadze, iż skutki przyjęcia określonego sposobu ich interpretacji często są nieodwracalne, co skutkuje wydłużeniem czasu załatwienia tej kategorii spraw.

Ponadto Zastępca Dyrektora zwrócił uwagę na szczególne zaangażowanie Wydziału Ogólnego Prawa Podatkowego (będącego autorem odpowiedzi w powyższym zakresie) w prace legislacyjne w okresie 2014 r. – I połowa 2015 r. w zakresie nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa oraz przepisów wykonawczych, obsługi procesu legislacyjnego *Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej* przygotowywanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego oraz innych terminowych spraw.

Do Departamentu Administracji Podatkowej wpłynęły w okresie objętym kontrolą cztery zapytania¹⁶ od podległych izb skarbowych w zakresie interpretacji wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 40/12. Do zakończenia kontroli NIK Ministerstwo Finansów nie zajęło stanowiska.

(dowód: akta kontroli str. 109-110, 190-268, 1026-1041, 1076-1093, 1098-1115)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

- Pomimo podejmowanych działań przez Ministerstwo Finansów utrzymywała się niekorzystna tendencja wzrostu zaległości podatkowych na przestrzeni ostatnich pięciu lat. Na koniec 2014 r. zaległości podatkowe wymagalne wyniosły 41.093,0 mln zł i wzrosły w porównaniu do 2013 r. o 26,4%, a do 2009 r. o 115,7%. Niekorzystna jest także sytuacja w zakresie odpisywanych zaległości

¹⁶ Wątpliwości dyrektorów izb skarbowych dotyczyły zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w formie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

podatkowych. Kwota ta w 2014 r. wyniosła 1.700,1 mln zł i była wyższa niż w 2013 r. o 2,4%.

- W 2014 i w I połowie 2015 r. Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na wątpliwości interpretacyjne zgłaszane przez podległe jednostki w związku z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego, w czterech przypadkach (na 11) zajęło stanowisko po upływie dwóch miesięcy (od 63 do 265 dni), natomiast zgodnie z art. 35 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego¹⁷ załatwienie sprawy szczególnie skomplikowanej powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 109, 1026-1041, 1076-1093)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Działania Ministra Finansów w zakresie monitorowania i analizowania problematyki przedawnień zaległości nie przełożyły się na poprawę skuteczności urzędów skarbowych w odzyskiwaniu zaległych podatków.

W ocenie NIK Minister Finansów podejmował właściwe działania w celu wdrożenia wyroków Trybunału Konstytucyjnego uznających za niezgodne z przepisami Konstytucji przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. dotyczącego niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, odpowiednie zmiany w tej ustawie zostały wdrożone z dniem 15 października 2013 r.

Nie wykonano wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 dotyczącego niekonstytucyjności zasad przedawnień zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką oraz zastawem skarbowym. Żadna z koncepcji wykonania tego wyroku, tj. koncepcja przyjęta przez Ministerstwo Finansów w listopadzie 2014 r. oraz koncepcja rozpatrywana wspólnie, zawarta w senackim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 2605) i prezydenckim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018) nie została uznana na poszczególnych etapach prac legislacyjnych jako odpowiednia dla realizacji wyroku. Wpływ na to miały poważne wątpliwości co do treści tego wyroku, tj. zgodności jego sentencji z uzasadnieniem zgłoszone przez Ministra Finansów na etapie prac sejmowych. W uzasadnieniu wyroku nie pojawiają się żadne rozważania dotyczące hipoteki ustanowionej w innym momencie niż w czasie trwania procedur podatkowych. Brakuje w tym uzasadnieniu oceny skutków hipoteki w sytuacji, gdy ustalono ją na podstawie decyzji wymiarowej lub tytułu wykonawczego, a więc dla 97 % ogółu ustanowionych hipotek przymusowych.

Zdaniem NIK, niezbędne jest, z punktu widzenia poszanowania standardów państwa prawa, wykonanie zalecenia wynikającego z treści wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., zgodnie z którym obecne brzmienie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

2. Działania nadzorcze Ministra Finansów, w tym monitorowanie i analizowanie przez Ministra Finansów problematyki przedawnień i podejmowane działania zapobiegawcze

Opis stanu faktycznego 2.1. W okresie objętym kontrolą Ministerstwo Finansów na bieżąco analizowało rozmiary zaległości podatkowych.

¹⁷ Dz. U. z 2013 r. poz. 267 ze zm.

W związku z utrzymującą się tendencją wzrostu ogólnej kwoty zaległości oraz pogarszającą się relacją kwoty zaległości do wartości wpływów Departament Administracji Podatkowej w 2013 r. i 2014 r. zalecił wprowadzenie i przeprowadzanie na poziomie każdego urzędu i izby skarbowej stałej, kompleksowej i skoordynowanej obserwacji i analizy przyczyn spadku wpływów i wzrostu zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych, podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku od towarów i usług. Zobowiązano dyrektorów izb skarbowych oraz naczelników urzędów skarbowych do bieżącego monitorowania zjawisk oraz przesyłania początkowo cotygodniowych, a następnie comiesięcznych wyjaśnień. W szczególności wskazano na działania w zakresie: przyczyn spadku wpływów podatkowych i wzrostu zaległości, już podjętych działań w celu wyeliminowania negatywnych zjawisk oraz działań, jakie zamierza podjąć każda jednostka w celu podniesienia efektywności poboru i egzekucji należności podatkowych.

Na podstawie informacji dyrektorów izb skarbowych¹⁸ Departament Administracji Podatkowej sporządził w styczniu 2014 r. zbiorcze zestawienie działań i rozwiązań systemowych w zakresie poprawy efektywności procesu poboru i egzekucji należności podatkowych w układzie poszczególnych izb skarbowych. Izby skarbowe wskazywały działania, jakie przewidywały podjąć zarówno w perspektywie krótko jak i długoterminowej. W ramach dobrych praktyk wskazywano między innymi na usprawnienie działań egzekucyjnych¹⁹, zwiększenie działań w zakresie tzw. „miękkiej egzekucji”, szeroko rozpowszechnione działania informacyjne dla podatników na stronach internetowych izb skarbowych.

Departament Administracji Podatkowej sporządzał okresowe (kwartalne) analizy przedawnionych zobowiązań podatkowych, głównie w postaci zestawień tabelarycznych, a ich wyniki omawiane były na spotkaniach z dyrektorami izb skarbowych.

Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej wskazał, że bezpośredni monitoring kwot zagrożonych przedawnieniem jest wykonywany przez naczelników urzędów skarbowych. Monitorowanie zaległości podatkowych i zobowiązań podatkowych odpisanych z powodu przedawnienia, dokonywane jest w Departamencie Administracji Podatkowej analogicznie jak w przypadku monitorowania zaległości i analizowania przyczyn i skutków przedawnień, w formie zestawień tabelarycznych.

(dowód: akta kontroli str. 106-107, 121, 570-646-714)

2.2. W 2014 r. rozpoczęto w Ministerstwie Finansów prace nad opracowaniem nowego systemu oceny realizacji celów i zadań przez administrację podatkową, celem dostosowania metod planowania celów i zadań i ich pomiaru do funkcjonujących zasad kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów²⁰.

W dniu 16 grudnia 2014 r. Podsekretarz Stanu J. Kapica zaakceptował dokument pn. *System wyznaczenia celów dla Administracji Podatkowej oraz mierników ich realizacji*, który zastąpił dotychczasowe *Zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa*.

¹⁸ W dniu 16 stycznia 2014 r. Departament AP zwrócił się do dyrektorów izb skarbowych o przedstawienie działań jednostkowych oraz rozwiązań systemowych podjętych, oraz mających być podjętymi na poziomie izby skarbowej oraz w podległych urzędach skarbowych, a mających mieć na celu poprawę efektywności procesu poboru i egzekucji należności podatkowych oraz zmniejszenie kwot wymagalnych zaległości z tego tytułu.

¹⁹ Izby skarbowe zaproponowały szereg działań zarówno na poziomie urzędów skarbowych jak również izb skarbowych, np. powołanie zespołów ds. analizy zaległości, reorganizację komórek egzekucyjnych, udoskonalenia informatyczne, doskonalenie działań w ramach czynności egzekucyjnych.

²⁰ Zarządzenie nr 49 Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2013 r. w sprawie kontroli zarządczej (Dz. Urz. MF z 2013 r. poz.51), uzupełnione w styczniu 2015 r. *Wskazówkami dotyczącymi funkcjonowania kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów*.

Zgodnie z *Systemem wyznaczenia celów* mierniki oceny zostały pogrupowane na dwa poziomy: centralny (poziom Ministerstwa Finansów dla całej administracji podatkowej) oraz regionalny i lokalny (realizacja poszczególnych zadań w obszarach funkcjonowania izby skarbowej i urzędu skarbowego).

Dla zobowiązań przedawnionych określono mierniki: *zaległości odpisane w stosunku do przedawnionych* i *wskaźnik zaległości wymagalnych przedawnionych*, należące do grupy mierników regionalnych i lokalnych.

Dotychczas stosowana metoda oceny ukierunkowana była na pomiar czynności realizowanych w ramach jednostek administracji podatkowej. System mierników oceniających i monitorujących oparty był głównie o medianę. W nowym systemie mierniki bazują na celach wyznaczanych przez Ministra Finansów dla izb skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 121-122, 970, 1010-1013)

Dyrektor Departamentu Administracji Podatkowej wyjaśnił, że mierniki regionalne i lokalne są wykorzystywane przez dyrektorów izb i naczelników urzędów skarbowych jako narzędzie służące szczegółowej analizie efektywności tych procesów realizowanych w jednostkach i nie stanowią bezpośredniej podstawy do dokonywania oceny realizacji celów administracji podatkowej, a jedynie procesów realizowanych dla osiągnięcia tych celów.

Na rok 2014 w Planie działalności Ministra Finansów jednym z celów przyjętym do realizacji było zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, ceł i należności niepodatkowych. W ramach tego celu w *Planie pracy Departamentu Administracji Podatkowej na 2014 r.* zostały ujęte między innymi zadania:

- *Inicjowanie, prowadzenie i koordynacja prac związanych z funkcjonowaniem i organizacją procesów poboru i egzekucji.* Nie osiągnięto efektu w postaci wprowadzenia jednolitych standardów dla komórek egzekucyjnych (zadanie przesunięto do realizacji na 2015 r. w związku z przyjęciem przez Radę Ministrów w dniu 19 grudnia 2014 r. rozporządzenia w sprawie uprawnień szczegółowych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej²¹, wprowadzającego zmiany w systemie wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych urzędów skarbowych; do zakończenia kontroli zadanie nie zostało wykonane). Natomiast opracowano projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²² oraz 10 rozporządzeń wykonawczych do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²³,
- *Zmniejszenie zaległości podatkowych.* Zadanie nie zostało zrealizowane. Nie osiągnięto jednego z dwóch przyjętych mierników, tj. zmniejszenia średniego czasu trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych (plan 705 dni, wykonanie 735,5 dnia). Pomimo wykonania wskaźnika zmniejszenia kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi czynnymi²⁴, zaległości podatkowe w 2014 r. wzrosły o 26,4%, w tym VAT o 42,3%. Wynikało to z trudności w egzekwowaniu należności, głównie z decyzji wydanych przez dyrektorów UKS w trybie art. 108 ustawy o VAT (tzw. puste faktury wystawione przez „firmy słupek”). Ponadto wzrost

²¹ Dz. U. z 2015 r. poz. 30.

²² W 2015 r. założenia projektu ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie utworzenia Rejestru Dłużników Należności Publicznoprawnych, przekazane do prac legislacyjnych w Sejmie, zostały pismem z dnia 22 kwietnia 2015 r. nr RM-10-8-15 zwrócone przez Stały Komitet Rady Ministrów i zgodnie z ustaleniami roboczymi będą prowadzone dalsze analizy dotyczące podwyższenia dolnego limitu zaległości jako przesłanki ujawnienia dłużnika w rejestrze.

²³ W 2015 r. dodatkowo zostały uchwalone trzy rozporządzenia wykonawcze.

²⁴ Plan 11 mld zł, wykonanie 10,3 mld zł.

niezapłaconych zobowiązań spowodowany był osłabieniem dobrowolności wpłat podatków, którego główną przyczyną była trudna sytuacja finansowa wielu podatników i trudności w utrzymaniu płynności finansowej. Wiąże się to między innymi z nieterminowym regulowaniem płatności przez kontrahentów podatników.

W planie pracy na rok 2015 r. dla Departamentu Administracji Podatkowej wyznaczone zostały między innymi cztery cele dotyczące: zapewnienia wpływów do budżetu, zmniejszenia zaległości podatkowych, budowy przyjaznej administracji podatkowej oraz poprawa jakości jej działania i innowacyjności.

Departament Administracji Podatkowej w zakresie celu: *Zapewnienie efektywnych i sprawnych procedur niezbędnych do funkcjonowania Administracji Podatkowej* opracował projekt ustawy o administracji podatkowej. Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej²⁵ wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Ustawą tą wprowadzono między innymi zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia, między innymi w zakresie: uregulowania działań wierzycieli zmierzających do dobrowolnego wykonania obowiązku przez zobowiązanego, wprowadzenia elektronicznej formy licytacji ruchomości zajętych w toku egzekucji administracyjnej, przejęcia zadań od wojewodów w zakresie poboru grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego²⁶.

(dowód: akta kontroli str. 117-121, 572-643, 726-792, 829-945, 718-719, 970-1013)

2.3. Ministerstwo Finansów sporządziło analizę podstawowych terminów przedawniania się zobowiązań podatkowych dla 24 państw Unii Europejskiej oraz niektórych innych państw pozaeuropejskich. Terminy przedawnień zobowiązań podatkowych w skrajnych przypadkach wahają się od trzech do sześciu lat, przy czym najbardziej restrykcyjne systemy dotyczą Cypru i Szwecji (sześć lat od końca roku, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku). Najbardziej liberalne systemy (trzy lata) dotyczą siedmiu państw: Belgii, Chorwacji, Czech, Estonii, Francji, Holandii i Łotwy. W 20 krajach termin ten wahał się od czterech do pięciu lat. W przypadku dziewięciu krajów (Austrii, Belgii, Danii, Francji, Niemiec, Słowacji, Szwecji Wielkiej Brytanii i Włoch), w razie stwierdzenia oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, przyjęto możliwość przedłużenia terminu podstawowego nawet dwukrotnie. Do kontroli przedstawiono również analizę systemów podatkowych niektórych państw europejskich (Polski, Czech, Słowacji Hiszpanii, Portugalii, Szwecji, Serbii i Węgier), w tym terminów przedawnień zobowiązań podatkowych, opracowaną w 2010 r. przez Międzynarodową Organizację Administracji Podatkowej (JOTA).

Analiza dotycząca optymalnego modelu przedawnień zobowiązań podatkowych jest zawarta w *Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej*, opracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, powołaną na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego²⁷. W dniu 10 marca 2015 r. Komisja przedłożyła Ministrowi Finansów kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej.

W punkcie 8 Założeń, dotyczącym przedawniania zobowiązań podatkowych, Komisja zaproponowała, w przeciwieństwie do obecnie funkcjonującego stanu prawnego, aby dokonać rozróżnienia przedawnienia prawa do wymiaru podatku od przedawnienia prawa do jego poboru. Wskazano, iż gwarancyjna funkcja instytucji przedawnienia obecnie jest osłabiona z uwagi na istniejące przesłanki

²⁵ Dz. U. z 2015 r., poz. 1269.

²⁶ W grudniu 2015 r. podjęto prace nad przesunięciem terminu wejścia w życie ustawy z 1 stycznia na 1 lipca 2016 r.

²⁷ Dz. U. z 2014 r., poz. 1471.

zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a także możliwość wielokrotnego przerywania tego terminu. Powoduje to, że zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach.

Komisja dokonała także analizy porównawczej modelu przedawnień zobowiązań podatkowych z niektórymi regulacjami tej tematyki w innych krajach Unii Europejskiej i USA oraz z opracowaniami Międzynarodowego Funduszu Walutowego i Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

(dowód: akta kontroli str. 121, 310-332, 1005-1010)

- 2.4. Prace nad zmianą ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji prowadzone w Ministerstwie Finansów w latach 2007-2011 okazały się nieskuteczne. Zmiany przepisów mające na celu usprawnienie postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego przewidziane były w projekcie założeń do projektu ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wpisanym do *Wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów (RD25)*. W latach 2012-2014 zostały przeprowadzone wstępne prace, jednak projektu założeń nie przygotowano, gdyż Zespół ds. Programowania Prac Rządu, na posiedzeniu w dniu 2 lipca 2014 r., wycofał go z *Wykazu prac Rządu*. Zmiany prawne dotyczące poboru i egzekucji należności pieniężnych zaproponowano w toku procesów legislacyjnych innych aktów prawnych opisanych w pkt. 2.2. Wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 118-119, 122, 1013-1015)

Zastępca Dyrektora Administracji Podatkowej G. Mróz wyjaśnił, iż w latach 2012-2014 priorytetem prac Departamentu było przygotowanie projektu ustawy o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, ceł i należności pieniężnych w związku z koniecznością pilnego wdrożenia dyrektywy Rady UE 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r., w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń²⁸. Po uchwaleniu tej ustawy niezbędnym było przygotowanie aktów wykonawczych (ośmiu rozporządzeń Ministra Finansów i jednego zarządzenia). Po zakończeniu tych prac w maju 2014 r. podjęto na nowo prace nad projektem założeń ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jednakże decyzją Zespołu ds. Programowania Prac Rządu wykreślająca powyższy projekt z prac Zespołu zawiesiła działania w powyższym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 1097-1098)

- 2.5. W celu wsparcia naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych w procesie zarządzania zaległościami podatkowymi oraz w celu usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej zostały powołane w 2014 r. w izbach i urzędach skarbowych, na podstawie Zarządzenia Ministra Finansów Nr 5 z 27 stycznia 2014 r., komórki organizacyjne do spraw wierzycielskich. Ich zadaniem jest zarządzanie zaległościami w taki sposób, aby spowodować wzrost dobrowolności wpłat i dyscypliny podatników, a tym samym zmniejszyć ilość postępowań egzekucyjnych, które są długotrwałe i kosztowne dla obu stron.

Utworzenie komórek wierzycielskich nie przełożyło się na zmniejszenie ogólnej kwoty zaległości podatkowych, która nadal ma tendencję wzrostową. Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej, jest to związane z częstszym wykrywaniem przez służby kontrolne oszustw podatkowych. W przypadku takich zaległości działania komórek wierzycielskich, jak również egzekucyjnych są bezskuteczne z uwagi na to, że zalegające podmioty w znacznej mierze są podmiotami fikcyjnymi i nie prowadzą działalności gospodarczej.

²⁸ Dz. Urz. UE L 84 z 31.03.2010.

Powołanie komórek wierzycielskich wpłynęło na szybszą i skuteczniejszą likwidację zaległości podatkowych powstałych na podstawie deklaracji podatkowych. Skutkuje to odciążeniem organów egzekucyjnych, do których trafia obecnie mniej tytułów wykonawczych do załatwienia, gdyż duża część zaległości jest wpłacana przez podatników w wyniku podjętych działań przedegzekucyjnych.

W 2014 r. wpłynęło do organów egzekucyjnych o 16% mniej niż w 2013 r. tytułów wykonawczych wystawionych na należności pobierane przez urzędy skarbowe i o 24% mniej wystawionych przez wierzycieli obcych. Istotnie wzrosła natomiast liczba załatwionych tytułów wykonawczych obcych wierzycieli (w 2014 r. o 15% więcej niż w 2013 r.). Z powodu mniejszego wpływu tytułów wykonawczych, organy egzekucyjne mogą podejmować więcej działań wobec tytułów wykonawczych, które wpłynęły w latach ubiegłych, co przełożyło się na spadek liczby tytułów – własnych i obcych – pozostających do załatwienia w następnym roku. Na koniec 2014 r. w porównaniu do 2013 r. stan końcowy zmniejszył się o 17% w tytułach własnych i o 10% w tytułach obcych.

W celu wsparcia komórek wierzycielskich w zakresie zarządzania zaległościami podatkowymi zostało powołane w drugiej połowie 2014 r. Centrum Kompetencyjne Spraw Wierzycielskich (CKSW)²⁹.

Centrum opracowało między innymi: procedurę udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, standardy komunikacji z klientami, katalog dobrych praktyk w zakresie działania komórek wierzycielskich, a także raporty w systemie Poltax 2B (dostępne od września 2015 r.) wspomagające obsługę czynności w zakresie tzw. „miękkiej egzekucji”³⁰.

W celu usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej, między innymi poprzez skrócenie czasu postępowania egzekucyjnego, oraz zmniejszenie kwoty zaległości w postępowaniu egzekucyjnym, powołano w drugiej połowie 2014 r. Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej (CKEA)³¹. Jednym z zadań działalności Centrum jest stworzenie nowoczesnego narzędzia informatycznego do kompleksowego zarządzania procesem egzekucji, jako następcy dotychczasowego systemu EGAPOLTAX.

W ramach swojej dotychczasowej działalności Centrum opracowało między innymi: portal dla wierzycieli i organów egzekucyjnych administracji podatkowej, interaktywny formularz *Tytuł Wykonawczy-1 (TW-1)*, format danych tytułów wykonawczych przekazywanych do organów egzekucyjnych przez ePUAP, *Instrukcję przekazywania tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych przez ePUAP*, usługę sieciową Webservice na platformie ePUAP w zakresie przesyłania elektronicznych TW-1, *Instrukcję wystawiania tytułów wykonawczych i zarządzeń zabezpieczenia dla wierzycieli spoza administracji podatkowej* oraz *Instrukcję w sprawie sporządzania i przekazywania tytułów wykonawczych i zarządzeń zabezpieczenia przez wierzycieli z jednostek administracji podatkowej*.

(dowód: akta kontroli str. 125-127, 770-828, 1017-1021)

Ocena efektów działania Centrum Kompetencyjnego Spraw Wierzycielskich i Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej będzie możliwa w późniejszym terminie.

²⁹ Zlokalizowane w Izbie Skarbowej w Opolu jako Samodzielny Oddział do spraw Centralnej Standaryzacji Działania Komórek Wierzycielskich.

³⁰ *Podatnicy kwalifikujący się do „miękkiej egzekucji. Zaległości z wystawionym upomnieniem bez daty jego doręczenia, Zaległości z doręczonym upomnieniem nie objęte tytułem wykonawczym, Zaległości objęte „miękką egzekucją”, dla których upłynął termin na wpłatę, Raport skuteczności „miękkiej egzekucji”, Kwoty wpłacone po doręczeniu upomnienia, a przed datą tytułu wykonawczego.*

³¹ Zlokalizowane w Izbie Skarbowej w Szczecinie jako Samodzielny Oddział do spraw Centralnej Standaryzacji Działania Komórek Egzekucji Administracyjnej.

Na czwarty kwartał 2015 r. we wszystkich izbach skarbowych zaplanowane zostało przeprowadzenie audytu wewnętrznego koordynowanego, obejmującego nadzór izb skarbowych nad urzędami skarbowymi w zakresie poboru i egzekucji administracyjnej. Audyt obejmuje: nadzór izby skarbowej nad urzędami skarbowymi w zakresie prawidłowości i efektywności poboru i egzekucji, działania komórki wierzycielskiej w urzędzie skarbowym w zakresie zarządzania zaległościami, działania komórki egzekucji administracyjnej w urzędzie skarbowym w zakresie egzekucji administracyjnej, rolę centrów kompetencyjnych w budowaniu jednolitego podejścia do zagadnień zarządzania zaległościami oraz analizę systemu oceny w kontekście zarządzania zaległościami.

Według wyjaśnień Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej przeprowadzenie audytu umożliwi uzyskanie pogłębionej analizy i wniosków opartych na metodyce audytorskiej, której towarzyszą wiedza i doświadczenie audytorów wewnętrznych, dysponujących znajomością jednostki niedostępną zewnętrznym podmiotom audytowo-kontrolnym. Ze względu na wyżej wskazaną specyfikę ta forma audytu, pozwala wnioskodawcy uzyskać informacje nt. badanego procesu/obszaru, wskazując zarówno główne problemy i ewentualne nieprawidłowości, potencjalne ryzyka, jak i propozycje usprawnienia przebiegu procesu czy sposobu organizacji. Wyniki mają wpłynąć na podejmowanie systemowych rozwiązań w oparciu o informacje pozyskane bezpośrednio z audytowanych jednostek.

(dowód: akta kontroli str. 122-125, 1015-1017)

2.6. W 2014 r. i w I połowie 2015 r. pracownicy Ministerstwa Finansów przeprowadzili 41 kontroli planowych i 28 kontroli doraźnych³². Tematyka kontroli nie dotyczyła bezpośrednio przedawniania się zobowiązań podatkowych. Jednakże w przypadku dziewięciu kontroli obejmowała sprawdzenie nadzoru izb skarbowych nad egzekucją administracyjną oraz terminowość postępowań podatkowych. W razie stwierdzonych uchybień lub nieprawidłowości kierowano do dyrektorów izb skarbowych i celnych zalecenia pokontrolne. Dyrektorzy kontrolowanych jednostek byli zobowiązani do poinformowania, po upływie dziewięciu miesięcy, o sposobie realizacji zaleceń pokontrolnych. Z przekazanych informacji wynikało, że podjęto działania, aby zrealizować zalecenia, także o charakterze przyszłościowym. Odrębnych kontroli sprawdzających realizację zaleceń nie przeprowadzono.

(dowód: akta kontroli str. 127-128, 512-524, 1021-1022)

Ministerstwo Finansów pismem z dnia 24 marca 2014 r. zobligowało Izbę Skarbową we Wrocławiu do koordynacji kontroli realizowanej w urzędach skarbowych w zakresie monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia. Kontrole zostały przeprowadzone w 67 urzędach skarbowych. Pozytywnie oceniono pracę 22 urzędów, pozytywnie z uchybieniami – 33, a 12 pozytywnie z nieprawidłowościami. W trakcie kontroli stwierdzono między innymi, że 65 urzędów skarbowych posiada system monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem, w 53 urzędach terminowo monitorowano składanie przez podatników deklaracji podatkowych, w 66 urzędach stosowano tzw. miękką egzekucję, średnią wartość wskaźnika szybkości podejmowania działań windykacyjnych przez urzędy skarbowe (≤ 20 dni) osiągnęło 49 urzędów skarbowych.

Wyniki kontroli zostały opracowane przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, natomiast Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier pismem z dnia 15 grudnia 2014 r. przekazał sprawozdanie z wynikami kontroli do wszystkich izb skarbowych

³² Kontrole prowadzone przez Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier izb skarbowych i celnych.

z jednoczesnym poleceniem przeanalizowania występowania ryzyk w urzędach skarbowych i wykorzystania podczas bieżących kontroli. Najważniejsze ustalenia kontroli zostały także omówione na naradzie wicedyrektorów izb skarbowych w dniach 26-27 marca 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 389-511)

- 2.7. Po kontroli „Przedawnianie się zobowiązań podatkowych w latach 2004-2005 i w I półroczu 2006 r.” Najwyższa Izba Kontroli skierowała do Ministra Finansów wnioski pokontrolne zmierzające między innymi do analizowania zaległości z tytułu ceł i podatków oraz skali i przyczyn przedawniania się zobowiązań oraz wykorzystywanie wyników tych analiz w celu sprawowania skutecznego nadzoru nad podległymi organami skarbowymi.

Analiza stanu zaległości podatkowych wymagalnych na przestrzeni lat 2009-2014 wskazuje, iż podejmowane przez Ministerstwo Finansów działania nie były skuteczne. Na koniec 2009 r. stan tych zaległości osiągnął poziom 19.051,5 mln zł i systematycznie wzrastał, aby na koniec 2014 r. osiągnąć wysokość 41.093,0 mln zł (wzrost o 115,7%).

Niekorzystnie kształtowała się także wielkość odpisanych przedawnionych zaległości podatkowych, jednak w tym przypadku nie można mówić o pogarszającym się trendzie. W 2014 r. odpisano 1.700,1 mln zł zaległości i wielkość ta była zbliżona do kwoty z 2013 r. (1.659,9 mln zł) i jednocześnie niższa niż w latach 2009-2010, natomiast wyższa niż w latach 2011-2012.

Dyrektor Departamentu Administracji Podatkowej wyjaśnił, iż realizując zalecenia pokontrolne NIK, w celu wsparcia podległych organów podatkowych w zarządzaniu zaległościami, w hurtowni WHTAX stworzono szczegółowe raporty o zobowiązaniach podatkowych, w tym które mogą ulec przedawnieniu. Raporty te zawierają szereg informacji o zaległościach, pomocnych w prowadzonych postępowaniach podatkowych i egzekucyjnych. Ponadto zakres danych zawartych w hurtowni WHTAX dostarcza organom podatkowym i egzekucyjnym wszystkich szczebli materiał informacyjny wspomagający różnorodne analizy, między innymi w zakresie realizacji należności podatkowych i egzekucji zaległości podatkowych. Tym samym ułatwiają podejmowanie decyzji już na szczeblu urzędów skarbowych, które w sposób operatywny mogą przeciwdziałać zjawiskom negatywnym i występującym zagrożeniom związanym z poborem podatków.

(dowód: akta kontroli str. 573-574, 1022)

- 2.8. W Ministerstwie Finansów opracowano (przy udziale izb celnych) „Program antykorupcyjny polskiej Służby Celnej 2010-2013+”, który został zatwierdzony w lipcu 2010 r. przez Szefa Służby Celnej i wdrożony w Służbie Celnej. Identyfikacja zagrożeń i podejmowanie działań zapobiegających korupcji w poszczególnych obszarach działalności Służby Celnej, włącznie z identyfikacją zagrożeń i działań zapobiegawczych na pojedynczych stanowiskach pracy, zgodnie z przyjętymi założeniami „Programu” jest zadaniem dyrektorów izb celnych.

Finalizowane są prace nad „Programem antykorupcyjnym Administracji Podatkowej”, którego projekt został zaakceptowany przez Centralne Biuro Antykorupcyjne.

W okresie objętym kontrolą do Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier nie wpłynęły informacje o ujawnionych przypadkach korupcji w Służbie Celnej i Administracji Podatkowej, w obszarze przedawnień zobowiązań podatkowych oraz odpisywania zaległości z ewidencji.

(dowód: akta kontroli str. 130, 1023, 1126)

2.9. W okresie objętym kontrolą na zlecenie Ministerstwa Finansów zostało zorganizowanych 114 sesji szkoleniowych z zakresu zapobiegania przedawnieniom oraz odpisywania zaległości z ewidencji, w których uczestniczyli pracownicy izb skarbowych (206 osób), urzędów skarbowych (2464 osób) oraz urzędów kontroli skarbowej (6 osób).

W jednostkach podległych Ministrowi Finansów analizowano i oceniano przydatność szkoleń w wykonywaniu obowiązków przez szkolonych pracowników oraz wpływu tych szkoleń na rezultat pracy pracowników. Tylko w nielicznych przypadkach stwierdzono brak analizy przydatności szkoleń oraz brak analizy wpływu szkoleń na rezultat pracy pracowników.

(dowód: akta kontroli str. 129, 525-526, 1022-1023)

Ustalone
nieprawidłowości

Działania nadzorcze Ministra Finansów nie zapobiegły wzrostowi zaległości podatkowych i kwot przedawnionych. Nie został zahamowany niekorzystny trend wzrostu zaległości podatkowych (z 33.092,3 mln zł na koniec 2013 r. zaległości wzrosły do 41.093,0 mln zł na koniec 2014 r., tj. o 24,2%). Na koniec I półrocza 2015 r. wielkość zaległości podatkowych wyniosła 48.629,6 mln zł i była wyższa o 18,3% niż na koniec 2014 r. i o 47,0% niż na koniec 2013 r. Nie udało się również zmniejszyć wielkości odpisanych przedawnionych zaległości podatkowych. W 2014 r. odpisano kwotę 1.700,1 mln zł, co oznaczało wzrost o 2,4% w odniesieniu do 2013 r.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, iż podejmowane przez Ministerstwo Finansów działania w zakresie kompleksowej nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji trwające już od 2007 r. nie zostały sfinalizowane. Ministerstwo Finansów wprowadziło część zmian w zakresie egzekucji należności Skarbu Państwa w trakcie nowelizacji innych ustaw oraz w uchwalonych przepisach wykonawczych do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonej nieprawidłowości podejmowane przez Ministra Finansów działania nadzorcze w zakresie monitorowania i analizowania problematyki przedawnień oraz podejmowanych działań zapobiegawczych.

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli³³, wnosi o:

- 1) wypracowanie rozwiązań zmierzających do zahamowania wzrostu zaległości podatkowych,
- 2) opracowanie we współdziałaniu z innymi organami państwa koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12,
- 3) przestrzeganie terminów określonych w art. 35 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego³⁴ w zakresie udzielania przez Ministra Finansów wyjaśnień na wątpliwości interpretacyjne zgłaszane przez jednostki podległe Ministrowi Finansów.

³³ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096.

³⁴ Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm. jt.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, dnia grudnia 2015 r.

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli
Jacek Uczkiewicz

.....
podpis