



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.006.02.2015
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
Kontroler	Jolanta Balcerkiewicz, Główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96665 z dnia 9 września 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście, zwany dalej także Urzędem.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Bogumiła Freliszek, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście od dnia 19 lutego 2010 r. (dowód: akta kontroli str. 152-153)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonej nieprawidłowości¹ działalność Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w latach 2014-2015 (I półrocze) w zakresie zapobiegania przedawnieniom zobowiązań podatkowych.

Uzasadnienie oceny ogólnej

W 2014 r. i I półroczu 2015 r. z uwagi na przedawnienie odpisano z ewidencji księgowej Urzędu kwotę 19,4 mln zł należności głównej i 22,8 mln zł z tytułu odsetek. Powodem przedawnienia zobowiązań podatkowych był brak majątku zobowiązanych oraz brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych.

NIK oceniła pozytywnie:

- opracowanie i wdrożenie procedur monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem,
- analizowanie okoliczności i przyczyn przedawnienia oraz rzetelne dokumentowanie tych czynności,
- podejmowane działania w celu niedopuszczenia do przedawnienia, w tym aktywne poszukiwanie majątku podatników w celu zabezpieczenia i egzekwowania zaległości podatkowych, terminowe wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych oraz stosowanie środków egzekucyjnych,
- terminowe odpisywanie zaległości przedawnionych z ewidencji księgowej.

Pomimo podejmowanych działań, wymagalne zobowiązania podatkowe na koniec 2014 r. i I półrocza 2015 r. wyniosły 609,8 mln zł i 676,3 mln zł. Zaległości

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

zagrożone przedawnieniem na dzień 16 września 2015 r. stanowiły prawie 41 mln zł².

W celu wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (P/30/11) pracownicy Urzędu zawiadamiali podatników o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z powodu wystąpienia przesłanek określonych w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³. W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12) w 2014 r. i I półroczu 2015 r. Urząd nie dokonywał odpisów zaległości podatkowych.

Nieprawidłowość polegała na nieodpisaniu z ewidencji przedawnionych zaległości z tytułu podatku od towarów i usług za wrzesień, październik i listopad 2006 r. w kwocie 1.546,3 tys. zł, co powinno nastąpić po otrzymaniu decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 maja 2014 r. Organ II instancji stwierdził niespełnienie wymogów art. 151a Ordynacji podatkowej przy doręczeniu decyzji wymiarowej. Do dnia zakończenia kontroli NIK zaległości figurowały w ewidencji Urzędu. Poza zaniżeniem wielkości przedawnionych zobowiązań podatkowych, skutkowało to wykazaniem w sprawozdaniu Rb-27 z wykonania dochodów budżetu państwa za 2014 r. wyższych od rzeczywistych należności pozostałych do zapłaty.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Monitorowanie zaległości i analizowanie przyczyn i skutków przedawnień oraz podjęte działania w sprawach prowadzonych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, które uznane zostały przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z Konstytucją RP

Opis stanu faktycznego

1.1. W Pierwszym Urzędzie Skarbowym Warszawa-Śródmieście na koniec 2014 r. zaległości podatkowe wyniosły 609.818,0 tys. zł, w tym z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) 359.629,8 tys. zł. Na 30 czerwca 2015 r. zaległości wzrosły do 676.259,1 tys. zł, w tym z tytułu VAT do 409.230,5 tys. zł.

Spośród zaległości na koniec 2014 r. 74,5% (454.441,5 tys. zł) powstało w wyniku decyzji wymiarowych, a 25,5% (155.376,5 tys. zł) w wyniku nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku (samoobliczenie). Na 30 czerwca 2015 r. 73,0% (493.755,2 tys. zł) zaległości wynikało z decyzji wymiarowych, a 27,0% (182.503,8 tys. zł) z nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku (samoobliczenie).

Zaległości bieżące stanowiły 20,7% na koniec 2014 r. i 13,5% na 30 czerwca 2015 r. Zaległości z lat ubiegłych wynosiły na koniec 2014 r. 483.544,8 tys. zł, a na 30 czerwca 2015 r. 584.993,7 tys. zł.

Zaległości podatkowe zagrożone przedawnieniem w 2015 r. według stanu na 16 września 2015 r. ⁴ wynosiły 40.944,9 tys. zł, w tym 2.091,0 tys. zł zaległości,

² Zaległości, które na koniec 2015 r. będą miały pięć lat, bez względu na to, czy zastosowano czynności przerywające bądź zawieszające bieg przedawnienia.

³ Dz. U. z 2015 r. poz. 613.

⁴ Ustalono na podstawie raportu z hurtowni WHTAX – skoroszyt SPRZAL 40 (dla poszczególnych podatków, ze wskaźnikami MRP, EGA i TP). Zaległości, które na koniec 2015 r. będą miały pięć lat, bez względu na to, czy zastosowano czynności przerywające bądź zawieszające bieg przedawnienia.

w stosunku do których nie podjęto czynności przerywających bądź zawieszających bieg terminu przedawnienia lub zastosowany środek egzekucyjny okazał się nieskuteczny⁵.

Z uwagi na przedawnienie w 2014 r. odpisano 2 340 zaległości podatkowych na kwotę 14.802,6 tys. zł należności głównej i 18.858,9 tys. zł z tytułu odsetek. Najwięcej odpisanych zaległości dotyczyło VAT (należność główna 12.250,1 tys. zł, tj. 82,8% i odsetki za zwłokę 15.813,5 tys. zł, 83,9%)⁶. Odpisane zaległości podatkowe, dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej (UKS) wynosiły 8.565,3 tys. zł (należność główna) i 11.849,7 tys. zł z tytułu odsetek (47 zaległości).

W I półroczu 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano 1.351 zaległości na kwotę 4.602,4 tys. zł (należność główna) wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 3.963,4 tys. zł. Odpisane zaległości w podatku VAT wynosiły 3.526,1 tys. zł (należność główna, tj. 76,6%) i odsetki za zwłokę (2.889,3 tys. zł, tj. 72,9%)⁷. Kwota odpisanych zaległości podatkowych, dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej wynosiła 210,6 tys. zł (należność główna) i 207,4 tys. zł z tytułu odsetek (17 zaległości).

Kwota przedawnionych, ale nieodpisanych zaległości podatkowych w 2014 r., ujętych w sprawozdaniu⁸, wynosiła 71,8 tys. zł należności głównej (3 zaległości) oraz odsetki 92,3 tys. zł. W I półroczu 2015 r. nie było takich zaległości⁹.

W 2014 r. i I półroczu 2015 r. dochody podatkowe Urzędu wyniosły odpowiednio 2.262.788,0 tys. zł i 1.182.880,7 tys. zł.

Relacja odpisanych kwot zaległości z uwagi na przedawnienie¹⁰ do zrealizowanych dochodów podatkowych przez Urząd w 2014 r. wynosiła 0,7%, a w I półroczu 2015 r. – 0,4%.

(dowód: akta kontroli str. 625-626, 1456, 1468)

1.2. Procedury monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem i zadania komórek odpowiedzialnych za ich realizację określił Naczelnik Urzędu w:

- zarządzeniu Nr 34 z dnia 17 maja 2011 r. w sprawie *podejmowania działań mających na celu niedopuszczenie do przedawnienia się zobowiązań podatkowych w danym roku kalendarzowym (obowiązującym do 18 stycznia 2015 r.)* i
- zarządzeniu Nr 5/2015 z dnia 19 stycznia 2015 r. w sprawie *podejmowania działań w celu niedopuszczenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych*.

W 2015 r. ustalono nowe terminy sporządzania wykazów spraw zagrożonych przedawnieniem, tj. do 20 stycznia i 5 maja roku kalendarzowego,

⁵ Dane według WHTAX – Skoroszyt SPRZAL 40 (dla poszczególnych podatków, ze wskaźnikiem TP).

⁶ Dane według WHTAX – Skoroszyt SPRZAL.65 – Załącznik B16-informacja o odpisanych kwotach przedawnionych zaległości budżetu państwa, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 147) i Skoroszyt SPRZAL.69 – Załącznik B16a-informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 147).

⁷ Dane według WHTAX – Skoroszyt SPRZAL.65 – Załącznik B16-informacja o odpisanych kwotach przedawnionych zaległości budżetu państwa, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 153) i SPRZAL.69 – Załącznik B16a-informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 153).

⁸ Dane według WHTAX – Skoroszyt SPRZAL.69 – Załącznik B16a-informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 147). Odsetki wyliczone.

⁹ Dane według WHTAX – Skoroszyt SPRZAL.69 – Załącznik B16a-informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 153).

¹⁰ Kwota należności głównej.

przygotowywane przez komórki czynności sprawdzających i kontroli podatkowych. Ponadto Dział Egzekucji Administracyjnej w terminie do 5 maja został zobowiązany do sporządzania wykazu spraw zagrożonych przedawnieniem objętych tytułami wykonawczymi.

W 2014 r. wykazy spraw zagrożonych przedawnieniem sporządzone zostały do 28 lutego 2014 r. i 30 września 2014 r.:

- komórki rachunkowości podatkowej w dniu 13 lutego 2014 r. wygenerowały z podsystemu POLTAX2B „Zestawienie nadpłat i zaległości na kartach kontowych” powstałych w 2008 r. i 2009 r.; Dział Spraw Wierzycielskich sporządził w dniu 17 lipca 2014 r. na podstawie skryptu Mierniki 2012_RP.OZP wykaz spraw przedawniających się do 30 września 2014 r., a następnie w dniu 18 września 2014 r. wykaz spraw przedawniających się do 31 grudnia 2014 r.
- komórki do spraw postępowań podatkowych i kontroli podatkowej sporządziły metodą „ręczną” na podstawie prowadzonych ewidencji wykazy spraw zagrożonych przedawnieniem;
- Dział Egzekucji Administracyjnej sporządzał wykazy spraw zagrożonych przedawnieniem z wykorzystaniem danych w hurtowni WHTAX – obszar SPRZAL. Wykaz uzupełniany był o pozycję „Rejon”, tak aby sprawy z wykazu trafiły do pracowników obsługujących rejon egzekucyjny.

Ponadto Dział Spraw Wierzycielskich sporządził wykazy spraw zagrożonych przedawnieniem w 2015 r. z wykorzystaniem danych z hurtowni WHTAX i aplikacji e-Mierniki w dniu 30 grudnia 2014 r., 31 marca 2015 r., 24 kwietnia 2015 r., 27 maja 2015 r., 29 czerwca 2015 r. i 29 września 2015 r.

W 2015 r. także komórki do spraw czynności sprawdzających i kontroli podatkowej dokonały przeglądu i sporządziły na podstawie posiadanych ewidencji¹¹ wykazy spraw zagrożonych przedawnieniem w terminie do 20 stycznia 2015 r. i 5 maja 2015 r. oraz poinformowały o przewidywanych terminach zakończenia kontroli podatkowych i stanie spraw objętych postępowaniem podatkowym. Dział Egzekucji Administracyjnej w dniu 30 kwietnia 2015 r. sporządził, z wykorzystaniem danych w hurtowni WHTAX, wykaz zaległości przedawniających się w 2015 r. objętych tytułami wykonawczymi z podziałem na rejony.

Zaległości zagrożone przedawnieniem były analizowane przede wszystkim pod kątem przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia, odnotowania tych zdarzeń w systemie informatycznym Poltax *Module Rejestracji Przerw* (MRP) i prawidłowości wykazanych dat przedawnienia. Dokonywano przeglądu dostępnych baz danych pod kątem ustalenia praw majątkowych, z których możliwe byłoby przeprowadzenie egzekucji administracyjnej i wyegzekwowania zaległości oraz pod kątem możliwości zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego celem przerwania biegu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 176-178, 209-213, 628, 798-808, 1068-1372)

- 1.3. Naczelnik Urzędu ustalił obowiązek analizowania przyczyn i skutków przedawnień. Przyjęte procedury i ich realizacja zostały przedstawione w pkt 2 wystąpienia pokontrolnego.
- 1.4. Izba Skarbowa w Warszawie w pismach z dnia 25 lipca 2013 r., 12 lutego i 3 marca 2014 r. oraz z dnia 5 i 20 stycznia 2015 r. zobowiązała urzędy województwa mazowieckiego do przekazania informacji, analiz i działań

¹¹ Między innymi ewidencji protokołów kontroli oraz postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego.

podejmowanych w celu wyeliminowania zjawisk w zakresie wzrostu zaległości oraz przyczyn przedawnień zaległości podatkowych. W badanym okresie Urząd przekazał 20 raportów, w tym miesięczne, półroczne i roczne.

Głównymi przyczynami przedawnień zobowiązań podatkowych, o których poinformowano Izbę Skarbową były:

- brak majątku dłużników, na którym można by ustanowić zabezpieczenie w postaci wpisu hipoteki przymusowej bądź zastawu skarbowego,
- brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych,
- trudności w ustaleniu miejsca zamieszkania, siedziby czy miejsc prowadzenia działalności w przypadku, gdy ww. adresy są niezgodne ze zgłoszonymi do urzędu skarbowego,
- nieefektywne próby wyjawienia majątku dłużników (zarówno w przypadku wniosków składanych do sądu jak i w przypadku odpowiedzi uzyskiwanych od innych organów podatkowych bądź instytucji),
- brak skuteczności egzekucji prowadzonych w stosunku do osób trzecich, których odpowiedzialność została orzeczona na podstawie art. 115 lub 116 Ordynacji podatkowej.

Dnia 28 lutego 2014 r. Urząd przekazał także informacje dotyczące poszczególnych zaległości przedawnionych na koniec 2013 r. Zawierały one między innymi opis działań mających na celu zabezpieczenie i wyegzekwowanie należności, w tym informacje o dokonanych wpisach hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego, przebiegu i skuteczności egzekucji, poszukiwaniu majątku podatnika oraz czynnościach zawieszających albo przerywających bieg terminu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 816-961)

W ramach sprawowanego nadzoru nad urzędami skarbowymi województwa mazowieckiego Dyrektor Izby Skarbowej w dniu 7 stycznia 2014 r. polecił dokonanie przeglądu obowiązujących aktów prawa wewnętrznego w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz zwrócił uwagę na monitorowanie regulowania rat przez podatników, terminowość przekazywania przez komórkę rachunkowości podatkowej informacji o niedotrzymaniu terminu płatności raty bądź odroczonej płatności. Naczelnik Urzędu zarządzeniem nr 6/2014 z 30 stycznia 2014 r. dokonał zmian w zasadach obiegu dokumentów oraz procedur udzielania pomocy publicznej i ulg w spłacie zobowiązań.

(dowód: akta kontroli str. 975-1067)

W związku z wynikami kontroli koordynowanych przez Ministerstwo Finansów przeprowadzonych przez pracowników Izby Skarbowej w Warszawie w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w dniu 1 grudnia 2014 r. przekazał informacje o najistotniejszych i najczęściej występujących nieprawidłowościach i uchybieniach, a także zalecenia. Dotyczyły one prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli oraz postępowań podatkowych w terminach umożliwiających podjęcie działań windykacyjnych pozwalających na wyegzekwowanie zobowiązań podatkowych przed terminem przedawnienia, a także monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia, podejmowania bez zbędnej zwłoki działań przewidzianych prawem mających na celu wyegzekwowanie tych zaległości.

(dowód: akta kontroli str. 969-972)

Przy piśmie z 18 lutego 2015 r. Izba Skarbowa przekazała urzędom skarbowym „Dobre praktyki w komórkach wierzycielskich” – instrukcje dla pracowników

komórek wierzycielskich urzędów skarbowych. Podręcznik został opracowany przez zespoły zadaniowe urzędów skarbowych województwa mazowieckiego przy współpracy z kierownikami komórek wierzycielskich Izby Skarbowej w Warszawie. Koordynatorami jednego z zespołów zadaniowych byli Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich i Kierownik Samodzielnego Referatu Spraw Wierzycielskich Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

(dowód: akta kontroli str. 263-321)

- 1.5. Badaniem objęto 10 zaległości na kwotę 5.057,2 tys. zł¹² (należności głównej)¹³, z tego sześć zaległości na kwotę 3.561,7 tys. zł z tytułu VAT i po dwie zaległości w PIT i w CIT w wysokości odpowiednio 630,1 tys. zł i 865,4 tys. zł.

Osiem zaległości na kwotę 4.825,1 tys. zł, co stanowiło 95,4% kwoty objętej badaniem, dotyczyło nieuregulowanych zobowiązań podatkowych określonych w decyzjach pokontrolnych, z tego 3.278,7 tys. zł w decyzjach naczelników urzędów skarbowych i 1.546,3 tys. zł w decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie. Zaległości na kwotę 232,1 tys. zł powstały w wyniku nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku. Badane zaległości dotyczyły okresów rozliczeniowych od 1998 r. do 2009 r.

W sprawie czterech zaległości¹⁴ podatnicy złożyli odwołania od decyzji wymiarowych organów I instancji. Po rozpatrzeniu odwołań Izba Skarbowa w Warszawie, jako organ II instancji, utrzymała w mocy decyzje organu I instancji. W jednej sprawie podatnik wniósł skargę do WSA, który oddalił skargę.

Urząd przeprowadził postępowanie podatkowe dotyczące trzech badanych zaległości na łączną kwotę 1.398 tys. zł. W wyniku badania akt postępowań podatkowych przeprowadzonych przez Urząd nie ujawniono przypadków nieuzasadnionych przerw między poszczególnymi czynnościami.

Terminowo wysyłano upomnienia i wystawiano tytuły wykonawcze. Wszystkie badane zaległości (10) objęte zostały tytułami wykonawczymi. Egzekucja dotycząca dwóch zaległości, w związku ze zbiegiem egzekucji administracyjnej z sądową, prowadzona była przez komorników sądowych. Tytuły wykonawcze dotyczące pięciu badanych zaległości przekazane zostały zgodnie z właściwością do innych organów egzekucji administracyjnej. Organem egzekucyjnym w sprawie pozostałych trzech zaległości był Naczelnik Urzędu.

W przypadku sześciu¹⁵ na 10 badanych zaległości organy egzekucyjne zastosowały skuteczne środki egzekucyjne, które w czterech przypadkach skutkowały przerwaniem biegu terminu przedawnienia¹⁶, a w dwóch przypadkach¹⁷ nie miały wpływu na bieg terminu przedawnienia (z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia w związku z prowadzonym postępowaniem karnym skarbowym).

¹² W tym pięciu zaległości na kwotę 2.496,7 tys. zł odpisanych z ewidencji i pięciu zaległości na kwotę 2.560,4 tys. zł należności głównej według raportu WHTAX o kwotach zagrożonych przedawnieniem na koniec 2014 r. sporządzonego w dniu 16 września 2015 r.

¹³ Wybranych według kryterium największej kwoty i najstarszego okresu, którego dotyczy zaległość.

¹⁴ [...] Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2015 r., poz. 2058 ze zm.), zwanej dalej u.d.i.p. i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), zwanej dalej o.p., NIK wyłączyła jawność informacji zawierającej tajemnicę skarbową].

¹⁵ [...] Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji - tajemnica skarbową].

¹⁶ [...] Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji - tajemnica skarbową].

¹⁷ [...] Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji - tajemnica skarbową].

Pracownicy komórek do spraw wierzycielskich i Działu Egzekucji Administracyjnej systematycznie poszukiwali majątku podatników w celu zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika oraz zastosowania środków egzekucyjnych. Przeszukiwano bazy Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPiK) i ksiąg wieczystych, występowano o dane z Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) i analizowano je pod względem występowania podmiotów jako udziałowców.

Sześć z dziesięciu badanych zaległości na kwotę 3.264,6 tys. zł należności głównej i 6.978,4 tys. zł odsetek zostały odpisane z ewidencji księgowej ze względu na przedawnienie¹⁸. Przyczyną przedawnienia zaległości był brak majątku podatnika i możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych oraz w jednym przypadku śmierć podatnika.

Na dzień 25 listopada 2015 r. w ewidencji księgowej Urzędu figurowały cztery spośród 10 badanych zaległości. Przewidywany termin przedawnienia jednej zaległości z tytułu PIT za 2007 r. na kwotę 246,2 tys. zł (należność główna) to 1 grudnia 2015 r. przy czym zaległość została zabezpieczona hipoteką przymusową i zastawem skarbowym.

Trzy zaległości z tytułu VAT za wrzesień, październik i listopad 2006 r. na łączną kwotę 1.546,3 tys. zł (należność główna) ustalono na podstawie jednej decyzji wymiarowej Dyrektora UKS w Warszawie. Zaległości figurują w ewidencji Urzędu pomimo uznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (orzeczenie z 26 listopada 2013 r.) i Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (decyzja z 29 maja 2014 r.) nieskuteczności doręczenia decyzji wymiarowej wydanej przez Dyrektora UKS w Warszawie.

(dowód: akta kontroli str. 1483-1950, 2299)

Zobowiązania podatkowe [...] ¹⁹ z tytułu VAT za wrzesień, październik i listopad 2006 r. na kwotę 1.546,3 tys. zł zaksięgowane zostały na karcie kontowej podatnika 23 grudnia 2011 r. na podstawie decyzji wymiarowej Dyrektora UKS w Warszawie z dnia 6 grudnia 2011 r., doręczonej Spółce w trybie art. 151a Ordynacji podatkowej (O.p.), która wpłynęła do Urzędu 16 grudnia 2011 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że nie rozważał i nie kwestionował prawidłowości doręczenia decyzji przez UKS w trybie art. 151a O.p., gdyż z informacji UKS wynika, że pod adresem siedziby Spółki nie jest prowadzona działalność gospodarcza i nie można ustalić miejsca jej prowadzenia.

(dowód: akta kontroli str. 1620-1647, 2299, 2290-2296)

W dniu 19 stycznia 2012 r. do systemu Poltax moduł MRP wprowadzona została data zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań [...] ²⁰ w związku z wszczęciem przez UKS w Warszawie w dniu 8 grudnia 2011 r. postępowania karnego skarbowego w sprawie nierzetelnego prowadzenia ksiąg, wystawiania i wprowadzania do obrotu prawnego faktur VAT dotyczących sprzedaży towarów i usług nie odzwierciedlających rzeczywistego przebiegu transakcji gospodarczych. Według informacji UKS w Warszawie z dnia 16 listopada 2015 r. postępowanie karne skarbowe jest zawieszony przez prokuratora.

(dowód: akta kontroli str. 1648-1666, 1684-1685, 1734-1738, 2296)

¹⁸ W tym jedna w trakcie kontroli.

¹⁹ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbową).

²⁰ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbową).

W dniu 21 maja 2012 r. Naczelnik Urzędu wydał decyzje o solidarnej odpowiedzialności [...] ²¹ z tytułu VAT za 12/2006 oraz za 1-7/2007 od których zobowiązany wniósł odwołanie. Decyzje te zostały utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie na co zostały wniesione skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który 26 listopada 2013 r. uznał je za zasadne.

W wyrokach z dnia 26 listopada 2013 r. WSA uznał za nieprawidłowe, przyjęte w zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie stanowisko, że decyzja wymiarowa z 6 grudnia 2011 r. została doręczona Spółce z dniem jej wydania na podstawie art. 151a O. p. Sąd wskazał, że w niniejszej sprawie nie jest możliwe uznanie, że zaistniały okoliczności, o których mowa w art. 151a O.p. Zdaniem sądu sam fakt niezgodności pomiędzy podanym przez Spółkę adresem (przekazanym administracji skarbowej w danych rejestracyjnych), a adresem ujawnionym w KRS nie pozwalał na przyjęcie, że możliwe jest zastosowanie art. 151a O. p. – konieczne było jeszcze podjęcie działań mających na celu ustalenie miejsca prowadzenia działalności a następnie stwierdzenia ich bezskuteczności. Z akt sprawy nie wynika, że zostały podjęte jakiegokolwiek działania mające na celu zapewnienie Spółce możliwości zapoznania się z treścią decyzji, że podjęto jakąkolwiek próbę doręczenia decyzji czy to na adres wskazany w KRS, czy to na adres prowadzenia działalności powoływanych w zeznaniach Skarżącego cytowanych w decyzji Dyrektora UKS. Dla zastosowania art. 151a O. p. wymagany jest natomiast brak możliwości ustalenia adresu prowadzenia działalności. Skoro żądane działania mające na celu ustalenie adresu prowadzenia działalności przez Spółkę nie zostały podjęte, nie można uznać, by pozostawienie decyzji Dyrektora UKS w aktach sprawy oznaczało jej doręczenie. Wobec powyższego WSA nie może uznać, aby w sprawie ziściły się warunki konieczne dla przyjęcia, iż decyzja Dyrektora UKS z dnia 6 grudnia 2011 r. została skutecznie doręczona w trybie 151a O. p.

W wykonaniu wyroków WSA Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie decyzjami z 29 maja 2014 r. uchylił w całości zaskarżone decyzje dotyczące odpowiedzialności [...] ²² i umorzył postępowania w sprawie. Decyzje wpłynęły do Urzędu 30 maja 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 1686-1718)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że orzeczenia WSA, jak i decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie dotyczyły jedynie postępowania prowadzonego wobec osoby trzeciej – chociaż w treści orzeczeń WSA były zastrzeżenia (które stały się podstawą do uchylenia decyzji orzekających o solidarnej ze spółką [...] ²³ za w/w zaległości z tytułu podatku od towarów i usług zarówno, co do prawidłowości wszczęcia postępowania kontrolnego, jak i doręczenia decyzji wymiarowej wydanej w dniu 6 grudnia 2011 r. przez Dyrektora UKS. Na podstawie tych orzeczeń [...] ²⁴ nie było podstaw do dokonania odpisu zobowiązań podatkowych spółki z tytułu VAT ze względu na ich przedawnienie.

(dowód: akta kontroli str. 2290-2296)

1.6. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. P 30/11 uznał za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 70 § 6 pkt 1 O. p. w brzmieniu

²¹ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbowa).

²² Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbowa).

²³ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbowa).

²⁴ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbowa).

nadany przez ustawę z dnia 12 września 2002 r., tj. od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego, o którym podatnik nie został zawiadomiony.

W związku z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. sądy administracyjne uchylili w 2013 r. dwie i w 2014 r. pięć decyzji podatkowych²⁵ na kwotę odpowiednio 355,6 tys. zł i 1.229,7 tys. zł. Organem pierwszej instancji dla pięciu z siedmiu uchylonych decyzji podatkowych był UKS.

Na polecenie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 października 2012 r. pracownicy Urzędu przeanalizowali akta postępowań podatkowych (zakończonych i pozostających w toku), których zobowiązania nie zostały uregulowane i termin przedawnienia upływał z końcem 2012 r. W 49 sprawach, w których toczyło się postępowanie karne skarbowe, zawiadomiono podatników o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w związku z wystąpieniem przesłanek określonych w art. 70 § 6 pkt 1 O. p.

W wyniku analizy nie stwierdzono przesłanek do umorzenia z urzędu toczących się postępowań podatkowych w związku brakiem powiadomienia podatnika o wszczętym postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

(dowód: akta kontroli str. 747-751)

Na skutek uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 2013 r. sygn. I FPS 6/12²⁶ umorzono postępowanie podatkowe w 2014 r. na podstawie art. 208 § 1 O. p. w jednej sprawie z powodu doręczenia podatnikowi zawiadomienia o zajęciu rachunku bankowego po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Umorzenie dotyczyło kwoty 69,8 tys. zł i zostało dokonane w wykonaniu wyroku sądu administracyjnego dotyczącego podatku od towarów i usług.

Ponadto, w związku z ww. uchwałą NSA, odpisano zaległości z tytułu przedawnienia: 95,7 tys. zł w 2013 r. i 5,6 tys. zł w 2014 r. wynikające z decyzji Urzędu oraz 253,2 tys. zł w I półroczu 2015 r. ustalone w decyzjach UKS.

(dowód: akta kontroli str. 747-752)

Zgodnie z art. 70 § 8 O. p. nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

W wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 70 § 6 O. p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. Trybunał podkreślił, że obecny odpowiednik zakwestionowanego przepisu, tj. art. 70 § 8 O. p. budzi podobne wątpliwości.

²⁵ Dotyczących określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania w podatku od towarów i usług, podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych.

²⁶ W uchwale NSA podkreślił, że zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu wiążącym od dnia 1 września 2005 r.) jedynie wówczas, gdy zawiadomienie podatnika o jego zastosowaniu nastąpi przed upływem terminu przedawnienia.

Naczelnik Urzędu 24 kwietnia 2015 r. zwrócił się do Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z prośbą o zajęcie stanowiska czy zasadne jest kontynuowanie egzekucji z nieruchomości zabezpieczonej poprzez wpisanie w dniu 23 grudnia 2005 r. hipoteki przymusowej na nieruchomości wobec domniemania niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 8 O. p. Termin wymagalności zobowiązań podatkowych upłynął i w świetle art. 70 § 8 O. p. zobowiązania mogą być egzekwowane tylko z przedmiotowej hipoteki przymusowej. W odpowiedzi z dnia 19 listopada 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził między innymi, że organ I instancji zobowiązany jest samodzielnie ocenić stan faktyczny sprawy z uwzględnieniem aktualnego stanu prawnego.

Zgodnie z dyspozycją Ministerstwa Finansów z dnia 29 stycznia 2014 r.²⁷ przekazaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie przy piśmie z 31 stycznia 2014 r. Urząd dokonał analizy zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym pod kątem realności ustanowionych zabezpieczeń. Z danych przekazanych w dniu 5 lutego 2014 r. do Izby Skarbowej w Warszawie wynika, że w Urzędzie według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r. były zabezpieczone hipoteką zaległości na kwotę 42.923,8 tys. zł, w tym 31.009,6 tys. zł zaległości przedawnione z zastrzeżeniem art. 70 § 8 O. p.

(dowód: akta kontroli str. 747-751, 769-777, 2303-2304)

Wartość zaległości podatkowych w Urzędzie zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym na dzień 30 czerwca 2015 r. wynosiła 65.017,5 tys. zł, w tym 31.899,5 tys. zł²⁸ stanowiły zaległości dla których termin przedawnienia minął i zobowiązania mogą być egzekwowane jedynie z przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 70 § 8 O. p.).

(dowód: akta kontroli str. 796-797)

W odpowiedzi na pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 maja 2015 r. Naczelnik Urzędu przekazał szczegółową analizę zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową według stanu na dzień 19 czerwca 2015 r. Raport zawierał między innymi dane identyfikujące podatników posiadających zabezpieczone hipoteką zaległości, okres, którego dotyczyły zaległości i ich kwotę, przedmiot hipoteki (m.in. nieruchomości, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu), datę ustanowienia hipoteki, informację czy podjęto egzekucję z nieruchomości.

(dowód: akta kontroli str. 628, 778-785, 2303-2304)

W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., w 2014 r. i I półroczu 2015 r. Urząd nie dokonywał odpisów zaległości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 747-751)

Ustalone
nieprawidłowości

Urząd nie dokonał odpisu zaległości [...] ²⁹ z tytułu VAT za wrzesień, październik i listopad 2006 r. w kwocie 1.546,3 tys. zł, pomimo stwierdzenia przez WSA w Warszawie (wyrok z 23 listopada 2013 r.) oraz przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (decyzja z dnia 29 maja 2014 r.), że decyzja wymiarowa Dyrektora UKS w Warszawie z dnia 6 grudnia 2011 r. nie została prawidłowo doręczona.

²⁷ AP9-0680-18/2014/SHR/1.

²⁸ Według sprawozdania 12a Informacja o zaległościach zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym.

²⁹ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbową).

NIK nie podziela stanowiska Naczelnika Urzędu, że skoro orzeczenia sądu i decyzje organu II instancji dotyczyły orzeczenia o solidarnej [...] ³⁰ odpowiedzialności byłego członka jej zarządu to na podstawie tych orzeczeń nie było podstaw do dokonania odpisu zobowiązań podatkowych [...] ³¹ z tytułu VAT ze względu na ich przedawnienie. Zdaniem NIK podstawą uchylecia decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania [...] ³² z tytułu VAT były zastrzeżenia co do prawidłowości przede wszystkim doręczenia decyzji wymiarowej wydanej w dniu 6 grudnia 2011 r. przez Dyrektora UKS, tj. sąd zakwestionował istnienie ww. zobowiązań Spółki z tytułu VAT.

Poza zaniżeniem wielkości przedawnionych zobowiązań podatkowych, skutkowało to wykazaniem w sprawozdaniu Rb-27 z wykonania dochodów budżetu państwa za 2014 r. wyższych od rzeczywistych należności pozostałych do zapłaty.

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

Ocena cząstkowa

2. Prawidłowość odpisywania przedawnionych zaległości podatkowych

2.1. W Urzędzie funkcjonuje Komisja do spraw analizy zaległości podatkowych ³³ powołana przez Naczelnika Urzędu. Do jej zadań należy w szczególności analiza zaległości podatkowych pod względem przedawnienia, badanie okoliczności i przyczyn przedawnienia zaległości podatkowych oraz sporządzenie wniosku o dokonanie odpisu zaległości podatkowych lub załącznika „ustalenia końcowe” w przypadku, gdy zaległość podatkowa nie uległa przedawnieniu i wskazanie działań mających na celu niedopuszczenie do przedawnienia. W 2014 r. i I półroczu 2015 r. odbyło się 61 posiedzeń Komisji do spraw analizy zaległości.

Materiały na posiedzenie Komisji przygotowywali pracownicy Działu Spraw Wierzycielskich we współpracy z pracownikami Działu Egzekucji Administracyjnej, Samodzielnego Referatu Spraw Wierzycielskich, Działu Czynności Sprawdzających lub Działu Postępowań Podatkowych oraz Wieloosobowego Stanowiska Pracy Spraw Karnych Skarbowych.

2.2. Zaległości przedawnione monitorowano z wykorzystaniem aplikacji e-Mierniki (miernik RP.OZP). Sporządzano *Karty analizy zaległości podatkowych celem ustalenia terminu przedawnienia* i przedkładano na posiedzenia Komisji. *Karty* zawierały między innymi: kwotę zaległości, termin płatności, datę wystawienia tytułu wykonawczego, rodzaj i datę dokonania czynności egzekucyjnych, o których podatnik został powiadomiony, informację o skutecznych środkach egzekucyjnych, dokonanych zabezpieczeniach, informację o decyzjach o rozłożeniu na raty lub odroczeniu terminu płatności, informację dotyczące wniesienia przez podatnika (płatnika) skargi do sądu administracyjnego oraz dotyczące prowadzonego postępowania karnego skarbowego.

W przypadku ustalenia przez Komisję, że zaległość uległa przedawnieniu wnioski podpisane przez Komisję przekazywane były wraz z aktami sprawy do

³⁰ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbowa).

³¹ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbowa).

³² Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbowa).

³³ Do dnia 19 stycznia 2015 r. na podstawie zarządzenia Naczelnika Urzędu Nr 45/2011 z dnia 10 czerwca 2011 r. w sprawie powołania Komisji i procedur postępowania z zaległościami podatkowymi, następnie na podstawie zarządzenia Nr 6/2015 Naczelnika Urzędu z dnia 19 stycznia 2015 r. w sprawie powołania Komisji i procedur postępowania z zaległościami podatkowymi.

akceptacji przez Zastępcę Naczelnika Urzędu i do zatwierdzenia przez Naczelnika Urzędu. Na podstawie zatwierzonego dokumentu pracownik Działu Spraw Wierzycielskich wprowadzał polecenie odpisu zaległości przedawnionej do systemu informatycznego Urzędu i przekazywał do zaksięgowania do komórki rachunkowości podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 214-252, 806-808, 1383-1454)

- 2.3. W dniu 24 kwietnia 2015 r. Naczelnik Urzędu wystąpił do Izby Skarbowej w Warszawie z prośbą o zajęcie stanowiska czy zasadne jest kontynuowanie egzekucji z nieruchomości zabezpieczonej poprzez wpisanie w dniu 23 grudnia 2005 r. hipoteki przymusowej na nieruchomości wobec domniemania niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 8 O. p. Sprawa została opisana w pkt 1.6.

(dowód: akta kontroli str. 801, 808)

- 2.4. Badaniem objęto dziesięć zaległości spośród pozycji o najwyższych wartościach zobowiązań odpisanych w 2014 i I półroczu 2015 r. z powodu przedawnienia na łączną kwotę 5.041,4 tys. zł należności głównej, co stanowiło 26,0% kwoty odpisanej w tym okresie oraz odsetki za zwłokę od tych zaległości w łącznej kwocie 8.268,3 tys. zł, tj. 36,2% kwoty odsetek odpisanych w tym okresie i ustalono między innymi, że:

- odpisanie zaległości było poprzedzone każdorazowo analizą, w której uczestniczyły wszystkie komórki wskazane w zarządzeniach Naczelnika Urzędu w sprawie powołania Komisji i procedur postępowania z zaległościami podatkowymi³⁴,
- przeprowadzone analizy zostały udokumentowane w wymaganej formie, tj. *karty analizy zaległości podatkowych celem ustalenia terminu przedawnienia*, opatrzonej datami i podpisami upoważnionych pracowników,
- przed odpisaniem zaległości *Komisja do spraw analizy zaległości podatkowych* każdorazowo weryfikowała okoliczności mające wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia i ustalała datę przedawnienia się zaległości,
- dokumenty stanowiące podstawę odpisania zaległości podatkowych były każdorazowo akceptowane przez Zastępcę Naczelnika Urzędu i zatwierdzane przez Naczelnika Urzędu,
- osiem spośród 10 zaległości objętych badaniem, w łącznej kwocie 3.160,6 tys. zł należności głównej (odsetki 2.863,0 tys. zł) zostały odpisane w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiło ich przedawnienie. Dwie zaległości w łącznej kwocie 1.880,8 tys. zł należności głównej (odsetki 5.405,3 tys. zł) zostały odpisane po roku i 4 miesiącach od daty ich przedawnienia. Było to spowodowane zmianą numeru rachunku podatnika w związku ze zmianą systemu informatycznego banku, co Urząd ustalił po dacie przedawnienia się zaległości. Organ egzekucyjny zajął w lutym 2009 r. rachunek bankowy podatnika, który okazał się rachunkiem już zajęty w listopadzie 2007 r. Zajęcie z 2009 r. nie było nowym środkiem egzekucyjnym ale kontynuacją zajęcia z 2007 r.

(dowód: akta kontroli str. 2076-2096)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

³⁴ Nr 45/2011 z dnia 10 czerwca 2011 r., następnie zarządzenia Nr 6/2015 Naczelnika Urzędu z dnia 19 stycznia 2015 r.

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

3. Podejmowane przez Urząd działania w celu zapobiegania przedawnieniom

Opis stanu faktycznego

3.1. W 2014 r. Urząd wydał 73 decyzje³⁵ o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na kwotę 82.406,0 tys. zł. W I półroczu 2015 r. wydano 13 takich decyzji na kwotę 26.646,4 tys. zł. Ponad 96% decyzji o zabezpieczeniu wydanych w badanym okresie dotyczyło podatku od towarów i usług.

(dowód: akta kontroli str. 790-791)

W 2014 r. i I półroczu 2015 r. Urząd wydał odpowiednio 2 405 i 3 021 decyzji o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych³⁶. Wartość zaległości podatkowych w związku, z którymi wydano decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych wyniosła 60.619,8 tys. zł w 2014 r. i 72.575,4 tys. zł w I połowie 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 792-793)

Wartość zaległości podatkowych w Urzędzie zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym, dla których nie minął jeszcze termin przedawnienia wynosiła na koniec 2014 r. 26.305,7 tys. zł, a na dzień 30.06.2015 r. – 33.118,0 tys. zł. Wartość zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym, dla których termin przedawnienia minął i zobowiązania mogą być egzekwowane jedynie z przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 70 § 8 O. p.) wynosiła odpowiednio 32.756,4 tys. zł i 31.899,5 tys. zł³⁷.

(dowód: akta kontroli str. 796-797)

3.2. Badaniem objęto 10 zaległości zagrożonych przedawnieniem w okresie objętym kontrolą na łączną kwotę 3.806,2 tys. zł (należność główna), z tego siedem zaległości na kwotę 2.667,4 tys. zł z tytułu VAT, dwie zaległości w CIT na kwotę 892,6 tys. zł i jedną zaległość dotyczącą PIT w wysokości 246,2 tys. zł. W wyniku badania ustalono między innymi:

- zaległości objęte badaniem były przedmiotem stałego monitoringu zgodnie z postanowieniami zarządzeń Naczelnika Urzędu Nr 34 z dnia 17 maja 2011 r. w sprawie podejmowania działań mających na celu niedopuszczenie do przedawnienia się zobowiązań podatkowych w danym roku kalendarzowym i Nr 5/2015 z dnia 19 stycznia 2015 r. w sprawie podejmowania działań w celu niedopuszczenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych. W procesie przeglądu zaległości zagrożonych przedawnieniem uczestniczyły w szczególności komórki rachunkowości podatkowej i postępowań podatkowych, komórki do spraw wierzycielskich i Dział Egzekucji Administracyjnej;
- w przypadku każdej badanej zaległości podjęte zostały działania, które miały wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowań karnych skarbowych (10 spraw) oraz

³⁵ Na podstawie załącznika 10b Informacja o wydanych decyzjach zabezpieczających.

³⁶ Na podstawie załącznika 11 Informacja o zaległościach, w związku z którymi wydano decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych.

³⁷ Według sprawozdania 12a Informacja o zaległościach zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym.

- skutecznym zajęciem rachunku bankowego (jedna sprawa³⁸). Podatnicy zostali powiadomieni o działaniach, które wpłynęły na zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia. Działania mające wpływ na bieg terminu przedawnienia zostały zarejestrowane prawidłowo w Poltax;
- jedna zaległość z tytułu CIT za 2007 r. na kwotę 767,9 tys. zł (należność główna) przedawniła się w dniu 21 października 2015 r. (odsetki 664,2 tys. zł). Przyczyną przedawnienia był brak majątku podatnika oraz brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych;
 - odsetki naliczone na dzień 20 listopada 2015 r. od pozostałych dziewięciu badanych zaległości zagrożonych przedawnieniem (3.038,3 tys. zł) wynosiły 3.821,4 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 1952-2075)

- 3.3. Na podstawie analizy raportów z hurtowni WHTAX zbadano trzy zaległości zagrożone przedawnieniem na łączną kwotę 11.250,7 tys. zł należności głównej, z tego na kwotę 2.625,3 tys. zł³⁹ z tytułu VAT za 04/2006 i 05/2006 oraz zaległości w CIT za 2006 r. w wysokości 8.625,4 tys. zł⁴⁰, kierując się kryterium największej kwoty zaległości i najstarszego okresu, którego dotyczy zaległość. Zaległości te wynikały z decyzji pokontrolnych Dyrektora UKS w Warszawie.

W badanych sprawach podatnicy złożyli odwołania od decyzji wymiarowych organu I instancji. W dwóch przypadkach dotyczących VAT Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, jako organ II instancji, utrzymał w mocy decyzje organu I instancji, a podatnik nie składał skargi do WSA. W przypadku zaległości z tytułu CIT za 2006 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uchylił w całości decyzję Dyrektora UKS w Warszawie i określił zobowiązanie podatkowe w kwocie 8.625,4 tys. zł, tj. o 1.435,1 tys. zł niższej od kwoty określonej przez organ I instancji. Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie została zaskarżona przez podatnika do WSA w Warszawie, który oddalił skargę. Na orzeczenie WSA wniesiona została do NSA skarga kasacyjna, która do dnia zakończenia kontroli nie została przez sąd rozpatrzona.

Badane zaległości objęte były postępowaniami egzekucyjnymi. W związku ze zbiegiem egzekucji administracyjnej z sądową, postanowieniem sądu z dnia 13 lutego 2014 r. egzekucję dotyczącą zaległości w VAT prowadzi komornik sądowy. Egzekucja dotycząca zaległości w CIT za 2006 r. postanowieniem z 31 grudnia 2013 r. została umorzona ze względu na jej bezskuteczność.

W wyniku podejmowanych czynności przez organy egzekucyjne lub komórki wierzycielskie (próby zajęcia rachunków bankowych, wnioskowanie do sądu w trybie art. 71 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴¹ o wyjawienie majątku, przeszukiwanie baz CEPIK i baz ksiąg wieczystych, danych posiadanych w ewidencjach Urzędu oraz analiza danych z KRS pod względem występowania podmiotów jako udziałowców) nie odnaleziono majątku podatników i według stanu na dzień 20 listopada 2015 r. nie uzyskano żadnych wpłat.

Od badanych kwot zagrożonych przedawnieniem (11.250,7 tys. zł) naliczone odsetki na dzień 20 listopada 2015 r. wynosiły 10.759.698 zł.

³⁸ Środek egzekucyjny został zastosowany przed wszczęciem postępowania przygotowawczego.

³⁹ [...Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji - tajemnica skarbowa].

⁴⁰ [...Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji - tajemnica skarbowa].

⁴¹ Dz. U. z 2014 r., poz. 1619.

Bieg terminu przedawnienia zaległości objętych badaniem został zawieszony w związku z wszczęciem postępowań karnych skarbowych przez UKS w Warszawie (finansowy organ postępowania przygotowawczego). Na dzień 20 listopada 2015 r. postępowania karne skarbowe nie zostały zakończone.

(dowód: akta kontroli str. 2097-2286)

- 3.4. W 2014 r. i I półroczu 2015 r. Urząd przeprowadził 304 kontrole podatkowe, w tym 14, tj. 4,6% kontroli ogółem za okresy rozliczeniowe w latach 2008-2009. Badaniem objęto trzy kontrole, w wyniku których ujawniono największe zaległości. Dwie kontrole podatkowe zostały wszczęte w związku z otrzymanymi materiałami z prokuratury, a w jednym na wniosek innego organu podatkowego.

Na podstawie decyzji wymiarowych wydanych przez Naczelnika Urzędu (w dniach 14 kwietnia 2015 r., 26 czerwca 2015 r. i 18 listopada 2014 r.), dokonano przypisu zobowiązań w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy od stycznia 2008 r. do października 2009 r. i za grudzień 2007 r. na łączną kwotę 2.092,2 tys. zł.

W dwóch przypadkach na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O. p. bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych uległ zawieszeniu z dniem 6 grudnia 2012 r. w związku z wszczęciem postępowań karnych skarbowych, o których podatnicy zostali powiadomieni w dniu 9 października 2013 r. Postępowania w tych sprawach, w których ujawniono uszczuplenia VAT w łącznej kwocie 2.087,9 tys. zł należności głównej, nie zostały zakończone. Z uwagi na stwierdzenie braku majątku ruchomego i nieruchomości Urząd nie dokonywał zabezpieczeń ww. zobowiązań podatkowych w trybie art. 33 O. p. Prowadzone postępowania egzekucyjne, wszczęte 7 lipca 2015 r. i 10 września 2015 r., nie były skuteczne. W trzeciej sprawie, w związku z zajęciem rachunku bankowego w dniu 22 grudnia 2014 r. termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w kwocie 0,2 tys. zł należności głównej upłył 21 grudnia 2019 r.

Zobowiązania podatkowe zostały uregulowane w kwocie 4,2 tys. zł, do zapłaty pozostało 2.088,0 tys. zł (należność główna).

(dowód: akta kontroli str. 338-545, 629-746, 802-804, 812-814)

- 3.5. Zarządzeniem Nr 5 z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów⁴² Minister Finansów powołał w urzędach skarbowych nowe komórki organizacyjne do spraw wierzycielskich, których celem jest usprawnienie procesu zarządzania zaległościami podatkowymi.

Z dniem 1 lipca 2014 r. w Urzędzie utworzone zostały dwie komórki organizacyjne: Dział Spraw Wierzycielskich i Samodzielny Referat Spraw Wierzycielskich. Przeciętne zatrudnienie w tych komórkach w II połowie 2014 r. wynosiło 20 osób, a w I półroczu 2015 r. 23 osoby. Przeciętne zatrudnienie w Urzędzie wynosiło w 2014 r. 228 osób, a w I półroczu 2015 r. 231 osób.

Do zadań komórek wierzycielskich należy w szczególności: wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym podejmowanie działań informacyjnych i dyscyplinujących, wystawianie i doręczanie upomnień, wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych tytułów wykonawczych; wykonywanie zadań wierzyciela w ramach postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego; prowadzenie

⁴² Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r., poz. 3.

spraw w zakresie orzekania o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych, nadawanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, wstrzymania wykonania decyzji, odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe; koordynowanie oceny i analizy ryzyka dotyczących braku wykonania zobowiązań podatkowych w wyniku ich przedawnienia.

Efektom pracy komórek wierzycielskich było:

- wystawienie w okresie od lipca do grudnia 2014 r. 9 005 upomnień i 3.730 tytułów wykonawczych oraz w I półroczu 2015 r. 13 433 upomnień i 4 007 tytułów wykonawczych;
- wysłanie od lipca do grudnia 2014 r. 1 161 zapytań o majątek podatników posiadających zaległości podatkowe; od stycznia do czerwca 2015 r. wysłano 558 takich zapytań oraz weryfikowano dane dotyczące majątku podatników na podstawie udostępnionej w Urzędzie bazy CEPIK i Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych;
- dla „trudnych podatników” oraz dla podatników, których łączna kwota zaległości przekracza 100 tys. zł prowadzone są „karty podatnika”. Do połowy października 2015 r. założono 1 176 takich kart. Karty zawierają informacje między innymi dotyczące posiadanego majątku przez dłużników lub odpowiedzialne osoby trzecie, który może być przedmiotem hipoteki ustawowej lub zastawu skarbowego, udziałów i akcji spółek prawa handlowego, głównych kontrahentów dłużników, nierozpoczęcia, zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (odroczenia, raty, postępowanie karne skarbowe, skarga do sądu administracyjnego, ogłoszenie upadłości, zastosowane środki egzekucyjne). Od 9 lipca 2014 r. prowadzenie i aktualizowanie „kart podatników”, stały monitoring należności zagrożonych przedawnieniem oraz należności tzw. „trudnych dłużników” należy do Działu Spraw Wierzycielskich, poprzednio zadania te wykonywał II Samodzielny Referat Postępowań Podatkowych.

Ponadto w Urzędzie w 2014 r. i 2015 r. odbyło się sześć narad z udziałem Kierownictwa Urzędu, na których omówiono podjęte działania oraz strategię postępowania w celu skutecznej realizacji zobowiązań podatkowych wobec 83 podmiotów.

Prowadzono także tzw. „miękką egzekucję”: w okresie od lipca do grudnia 2014 r. nawiązano kontakt telefoniczny z 516 podatnikami, w wyniku których została wpłacona kwota 7.086,7 tys. zł; w I półroczu 2015 r. przeprowadzono 1 010 rozmów telefonicznych z podatnikami, w wyniku których została wpłacona kwota 9.332,7 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 5, 53-166, 183-208, 804-805, 1373-1382, 1455)

W opinii Naczelnika Urzędu w wyniku powstania komórek do spraw wierzycielskich nastąpiła poprawa procesu zarządzania zaległościami podatkowymi. Efektom wprowadzenia zmian i powołania do życia komórek do spraw wierzycielskich jest w szczególności skupienie w jednej komórce organizacyjnej procesu zarządzania zaległościami podatkowymi, a co za tym idzie umiejętność rozpoznawania, które z tych zaległości powstały w sposób incydentalny i wymagają podjęcia standardowych działań w celu doprowadzenia do ich wygaśnięcia, a które są wynikiem permanentnego braku płacenia i które wymagają podjęcia wzmożonych działań prowadzących do wszczęcia postępowania egzekucyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 1461-1467)

3.6. W opinii Naczelnika Urzędu głównymi przeszkodami i ograniczeniami w skutecznym i efektywnym monitorowaniu i egzekwowaniu zaległości w celu zapobiegania ich przedawnianiu są:

- możliwość rejestrowania działalności gospodarczej w KRS i Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej w tzw. „wirtualnych biurach”. Posługiwanie się przez podatników adresem „wirtualnym” jako adresem siedziby lub adresem prowadzenia działalności gospodarczej utrudnia skuteczny kontakt z podatnikiem, uniemożliwia szybki dostęp do dokumentacji rachunkowej i finansowej, ułatwia podmiotom funkcjonowanie bez posiadania zasobów finansowych na chociażby pokrycie kosztów najmu czy zatrudnienia;
- zgodnie z art. 154 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych⁴³ kapitał niezbędny do założenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością to kwota 5.000 zł – takie uregulowanie pozwala na prowadzenie działalności gospodarczej niemalże każdej osobie fizycznej, również takiej, której celem jest unikanie płacenia podatków, tym bardziej, że spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest osobą prawną i jako taka odpowiada za swoje zobowiązania;
- brak możliwości orzekania o odpowiedzialności za zaległości podatkowe wspólników, udziałowców i akcjonariuszy oraz likwidatorów;
- dochodzenie należności z tytułu podatku od towarów i usług określonego w decyzjach wydawanych w trybie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴⁴, dotyczące w zasadzie podmiotów nierzetelnych, które dopuszczają się oszustw podatkowych – zaległości te z uwagi na okoliczność ich powstania są w znacznej większości nieegzekwowalne.
Kwota zaległości wynikająca z decyzji wydawanych w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług na dzień 30 czerwca 2015 r. wynosiła 239.363 tys zł, tj. w latach 2014-2015 (I półrocze) wzrosła o 100.843 tys. zł (o 72,8%). Na koniec 2013 r. ww. zaległości wynosiły 138.520 tys zł. Jednocześnie na dzień 30 czerwca 2015 r. stanowiły one 35,4% zaległości ogółem Urzędu oraz 58,5% zaległości Urzędu w VAT;
- brak możliwości orzekania o odpowiedzialności osób trzecich w przypadku, gdy organ nie jest w stanie stwierdzić bezskuteczności egzekucji w całości lub w części, co oznacza, że w przypadku niemożności wszczęcia postępowania egzekucyjnego z uwagi np. na wykreślenie adresu z KRS, albo z uwagi na wykreślenie członków zarządu z KRS orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej jest niemożliwe. Ponadto czas wskazany w art. 118 § 1 O. p. na wydanie decyzji o odpowiedzialności osób trzecich, w szczególności, w przypadkach, o których mowa powyżej jest zbyt krótki, by móc np. przeprowadzić postępowanie sądowe o wyznaczenie kuratora do doręczeń dla spółki.

(dowód: akta kontroli str. 1461-1467)

⁴³ Dz. U. z 2013 r., poz. 1030 ze zm.

⁴⁴ Dz. U. z 2011 r., Nr 77, poz. 1054 ze zm.

3.7. Zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów w dniu 1 kwietnia 2014 r. w Urzędzie utworzone zostało Samodzielne Wieloosobowe Stanowisko Pracy Kontroli Wewnętrznej. Problematyka przedawniania się zobowiązań podatkowych/odpisywania zobowiązań z ewidencji nie była przedmiotem kontroli wewnętrznej.

(dowód: akta kontroli str. 802, 814)

3.8. W Regulaminie organizacyjnym Urzędu⁴⁵ określony został sposób postępowania pracowników, którzy w związku z wykonywaniem czynności służbowych powzięli podejrzenie popełnienia przestępstwa ściganego z urzędu, a w szczególności wystąpienia przypadku łapownictwa bądź płatnej protekcji.

W badanym okresie w szkoleniu pt. *Korupcja w administracji publicznej* zorganizowanym przez Centralne Biuro Antykorupcyjne wzięło udział 21 pracowników Urzędu. Ponadto po jednej osobie uczestniczyło w szkoleniach organizowanych przez Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów nt. *Przeciwdziałania korupcji i Zwalczania zagrożeń korupcyjnych w jednostkach administracji skarbowej*.

(dowód: akta kontroli str. 6, 27, 76, 142)

3.9. W 2014 r. i I połowie 2015 r. Izba Skarbowa w Warszawie przeprowadziła w Urzędzie odpowiednio trzy i dwie kontrole wewnętrzne. Dwie kontrole przeprowadzone w 2014 r. dotyczyły przedawniania się zobowiązań podatkowych. Uchybienia stwierdzone w wyniku kontroli *Działania podejmowane przez organ podatkowy w przedmiocie monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia* dotyczyły przypadków odległego terminu rejestrowania deklaracji podatkowych w systemie POLTAX od dat ich wpływu do Urzędu. Przyczyną były opóźnienia w wyjaśnianiu braku rejestracji podmiotów w bazie POLTAX składających zeznania CIT. Kontrola *Prawidłowości ewidencjonowania danych w programie CzM⁴⁶* i efektywności ujawniania obowiązku podatkowego z tytułu uzyskiwanych przychodów (dochodów) w latach 2009 i 2010 z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat ujawniła nieprawidłowości w ewidencjonowaniu danych w programie Czynności Majątkowe. Z opóźnieniem wprowadzono akty notarialne sprzedaży nieruchomości oraz nieodnotowywano wskazania kontrolnego w zakresie sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat od daty nabycia. Naczelnik Urzędu poinformował Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o podjętych działaniach w celu realizacji wniosków pokontrolnych.

(dowód: akta kontroli str. 7, 332-339)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

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

⁴⁵ Uregulowania w zakresie działań antykorupcyjnych wprowadzono w § 34 Regulaminu organizacyjnego wprowadzonego zarządzeniem Nr 12/2012 z dnia 1 marca 2012 r., w § 33 Regulaminu organizacyjnego wprowadzonego zarządzeniem Nr 20/2014 z 25 marca 2014 r., w załączniku Nr 2 Regulaminu organizacyjnego wprowadzonego zarządzeniem Nr 72/2015 z dnia 1 kwietnia 2015 r.

⁴⁶ Aplikacja Czynności Majątkowe.

IV. 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 Kontroli⁴⁷, wnosi o przeanalizowanie zaległości w podatku od towarów i usług wynikającej z decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie [...] ⁴⁸ z dnia 6 grudnia 2011 r. pod kątem możliwości jej egzekwowania lub odpisania z ewidencji.

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 dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów 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 14 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.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor
Stanisław Jarosz

Kontroler
Jolanta Balcerkiewicz
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

.....
podpis

⁴⁷ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096.

⁴⁸ Na podstawie art. 5 ust. 1 u.d.i.p. i art. 293 o.p. NIK wyłączyła jawność informacji (tajemnica skarbową).