



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA – 410.024.01.2015
P/15/012

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach
ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice
T +48 32 784 42 00, F +48 32 784 42 30
lka@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/15/012 - „Przedawnianie się zobowiązań podatkowych”
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli ¹ , Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Mariusz Klimontowicz, główny specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr 97097 z dnia 8 października 2015 r. 2. Marta Florczykiewicz-Cymara starszy inspektor kp., upoważnienie do kontroli nr 97096 z dnia 8 października 2015 r., 3. Monika Kopczyk, główny specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr 98098 z dnia 11 listopada 2015 r.
	[Dowód: akta kontroli str. 1-4,1081-1082]
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej ² , ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała, REGON 001021234-00173
Kierownik jednostki kontrolowanej	Teresa Zejma, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego ³
	[Dowód: akta kontroli str. 5]

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości⁴, działalność⁵ kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Formułując ocenę pozytywną, NIK uwzględniła w szczególności:

- monitorowanie przez Urząd zaległości zagrożonych przedawnieniem;
- bezzwłoczne księgowanie przypisów zobowiązań podatkowych na kartach kontowych oraz wystawianie upomnień i/lub tytułów wykonawczych;
- funkcjonowanie komórek ds. wierzycielskich i ich pozytywny wpływ na usprawnienie procesu zarządzania zaległościami podatkowymi.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- dopuszczenia do przedawnienia w dniu 1 stycznia 2013 r. zaległości w kwocie 147,3 tys. zł (wskutek niepowiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z toczącym się postępowaniem karnym skarbowym), zwłoki w odpisaniu tej zaległości (co nastąpiło dopiero 30 kwietnia 2014 r.) oraz prowadzenia postępowania egzekucyjnego (do 7 maja 2014 r.), pomimo jej przedawnienia;
- zwłoki w latach 2011 – 2012 w podjęciu działań w zakresie poszukiwania majątku członka zarządu odpowiedzialnego za zaległości spółki, co doprowadziło do przedawnienia się zobowiązania w kwocie 195,7 tys. zł.

Zobowiązania podatkowe, których dotyczyły stwierdzone nieprawidłowości, stanowiły 0,1% zaległości podatkowych ogółem według stanu na 30 czerwca 2015 r.

¹ Dalej zwana „NIK”.

² Dalej zwany „Urzędem”.

³ Dalej zwana „Naczelnikiem Urzędu”.

⁴ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

⁵ Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2014 r. do dnia zakończenia czynności kontrolnych oraz okres wcześniejszy, mający bezpośredni związek z badanymi zagadnieniami.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Według stanu na koniec 2014 r. w Urzędzie występowało 19 019 zaległości podatkowych⁶ w łącznej kwocie 348.686,9 tys. zł, w tym z tytułu podatku VAT – 9 419 zaległości (49,5%) w łącznej kwocie 325.453,0 tys. zł (93,3%). Na 30 czerwca 2015 r. liczba zaległości wzrosła do 21 618, a ich wartość – do 349.763,3 tys. zł, w tym 9 491 zaległości (43,9%) na kwotę 321.771,8 tys. zł (92%) dotyczyło podatku VAT⁷.

Na koniec 2014 r. oraz pierwszego półrocza 2015 r. największe zaległości dotyczyły 10 podatników⁸ i stanowiły odpowiednio 77% i 76% zaległości ogółem. Największy udział w ww. zaległościach (zarówno według stanu na 31 grudnia 2014 r. jak i 30 czerwca 2015 r.) miały zaległości od jednego podatnika na kwotę 218.972,1 tys. zł.

Kwota zaległości w 80,7% (281.355,5 tys. zł) według stanu na koniec 2014 r., wynikała z decyzji wymiarowych, a w 19,3% (67.331,4 tys. zł) – z niuregulowania przez podatników deklarowanego podatku (samoobliczenie). W odniesieniu do zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r., wartości te wyniosły odpowiednio 78,9% (276.156 tys. zł) i 21,1% (73.607,3 tys. zł)

Wśród zaległości⁹ według stanu na koniec 2014 r., kwota wymagalnych zaległości bieżących wynosiła 36.641,2 tys. zł (10,5%), a wymagalnych zaległości z lat ubiegłych – 309.450,0 tys. zł (88,7%). W odniesieniu do zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r., wartości te wyniosły odpowiednio 17.895,2 tys. zł (5,1%) i 330.906,6 tys. zł (94,6%). Według stanu na 30 czerwca 2015 r. kwota zaległości, które będą przedawnione z upływem 2015 r.¹⁰ wynosiła 4.132,8 tys. zł¹¹, w tym zaległości zagrożonych przedawnieniem (tj. zaległości, wobec których nie podjęto żadnych czynności mających wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia) – 2.270,8 tys. zł¹².

Według stanu na 31 grudnia 2014 r. i 30 czerwca 2015 r. zaległości podatkowe stanowiły odpowiednio 52% i 101% zrealizowanych dochodów podatkowych (675.854,9 tys. zł i 344.766,0 tys. zł)¹³.

[Dowód: akta kontroli, str. 692-739, 741-746]

Z uwagi na przedawnienie¹⁴ w 2014 r. odpisano 602 zaległości podatkowe na kwotę 2.104,2 tys. zł wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 1.636,7 tys. zł, w tym odpisane zaległości z tytułu podatku VAT wynosiły 1.364,9 tys. zł, tj. 64,9%, a odsetki za zwłokę – 1.032,8 tys. zł, tj. 63,1%. Odpisane zaległości, dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej¹⁵, wynosiły 324,5 tys. zł (należność główna wraz z odsetkami) i dotyczyły trzech podatników.

⁶ Należności budżetu państwa z tytułu podatku PIT, CIT i VAT.

⁷ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.63 - Załącznik B1a - informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty, Arkusz 3 i Arkusz 15 (nr sprawozdania: 147 i 153).

⁸ Na dzień 31 grudnia 2014 r. zaległości posiadało 3 627 podatników, natomiast na dzień 30 czerwca 2015 r. 5421 podatników

⁹ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.63 - Załącznik B1a - informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty, Arkusz 3 (nr sprawozdania: 147 i 153).

¹⁰ Zgodnie ze słownikiem POLTAX dotyczy zaległości, których termin przedawnienia upływa z końcem 2015 r., w tym zaległości, wobec których podjęte zostały czynności mające wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia (m.in. zostały rozłożone na raty, zostały zabezpieczone na majątku podatnika, wszczęto egzekucję administracyjną).

¹¹ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.40 - Zaległości, które będą przedawnione, Arkusz 37 (ze wskaźnikami pochodzenia terminu przedawnienia MRP, EGA i TP).

¹² Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.40 - Zaległości, które będą przedawnione, Arkusz 37 (ze wskaźnikiem pochodzenia terminu przedawnienia TP).

¹³ Dane według sprawozdania z wykonania dochodów budżetowych RB-27 za 2014 r. i za I półrocze 2015 r. (dochody wykonane ogółem pomniejszono o dochody wykonane ujęte w § 0570, 0690 i 0970, które nie są dochodami podatkowymi).

¹⁴ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.69 - Załącznik 16a - informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz 3 (nr sprawozdania: 147 i 153).

¹⁵ Zwanych dalej „UKS”.

W I półroczu 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano 595 zaległości podatkowych na kwotę 10.176,3 tys. zł (należność główna) wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 15.459,0 tys. zł. W podatku VAT odpisano zaległości w kwocie 9.577,3 tys. zł (94,1%) wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 15.001 tys. zł (97%). Kwota odpisanych zaległości, dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy UKS, wynosiła 22.807,4 tys. zł i dotyczyła trzech podatników. Wartość zaległości odpisanych w 2014 i w I półroczu 2015 r. dla których pierwszą instancją był dyrektor UKS stanowiła 78,8% wartości zaległości odpisanych w tym okresie, natomiast liczba tych zaległości (63) stanowiła 0,05% liczby odpisanych zaległości (1 197).

W 2014 r. i I półroczu 2015 r. w Urzędzie nie wystąpiły przedawnione i nieodpisane zaległości podatkowe¹⁶.

W 2014 r. oraz w I półroczu 2015 r., stosunek zobowiązań podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia do zrealizowanych dochodów podatkowych (z uwzględnieniem odsetek) wyniósł odpowiednio 0,5% oraz 7,4%.

[Dowód: akta kontroli, str. 687-691, 742-746]

1.2.1. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie opracowano i wdrożono procedury monitorowania zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem oraz określono komórki i osoby odpowiedzialne za ich realizację. Ww. procedury zostały wprowadzone zarządzeniami Naczelnika Urzędu¹⁷. Do dnia 30 czerwca 2014 r. (tj. przed przejściem ww. zadania przez Dział Spraw Wierzycielskich) obowiązki polegające na monitorowaniu zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz monitorowaniu największych zaległości podatkowych i dłużników oraz koordynacji działań zmierzających do likwidacji zaległości zostały powierzone Referatowi Analiz i Planowania¹⁸. Dodatkowo w okresie od 1 kwietnia do 30 czerwca 2014 r. Działowi Rachunkowości Podatkowej zostało przypisane zadanie bieżącej analizy wszystkich zaległości (zobowiązań) podatników.

Po utworzeniu w strukturze organizacyjnej Urzędu Działu Spraw Wierzycielskich¹⁹, do którego zadań należało monitorowanie zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem, zostały wprowadzone nowe bądź zostały zmodyfikowane dotychczas obowiązujące procedury, określające przebieg postępowań mających na celu zapobieganie przedawnieniu się zobowiązań podatkowych.

[Dowód: akta kontroli, str. 6-58, 61-69]

1.2.2. W Urzędzie w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. przeprowadzono łącznie osiem analiz „zbiorczych” zaległości zagrożonych przedawnieniem (jedną analizą obejmowano co najmniej 15 takich zaległości). Spośród tych analiz, trzy zostały sporządzone na wniosek Izby Skarbowej w Katowicach²⁰, natomiast przeprowadzenie pięciu pozostałych miało swoją podstawę w zarządzeniach Naczelnika Urzędu, regulujących sposób monitorowania i postępowania z zaległościami podatkowymi w tym zagrożonymi przedawnieniem²¹. Na podstawie tych pięciu analiz przeprowadzono łącznie 2 742 analizy indywidualne.

Analizy były dokumentowane w formie wydruków z systemu WHTAX i nie zawierały wniosków. Były one przekazywane do komórek organizacyjnych Urzędu, wskazanych w przepisach wewnętrznych, w celu prowadzenia analiz indywidualnych w ramach bieżącej działalności. Zgodnie z obowiązującymi zarządzeniami, zestawienia zaległości, które miały ulec przedawnieniu w najbliższych 12 miesiącach, w okresie do 30 czerwca 2014 r. winny być sporządzane dwa razy do roku, a od 1 lipca 2014 r. – co sześć miesięcy. W 2014 r. nie

¹⁶ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.69 - Załącznik 16a - informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz 3 (nr sprawozdania: 147 i 153).

¹⁷ Zarządzenie nr 16/2011 z 3 stycznia 2011 r., zwane dalej „zarządzeniem nr 16/2011”, zarządzenie nr 15/2011 z 3 stycznia 2011 r., zwane dalej „zarządzeniem nr 15/2011”, zarządzenie nr 6/2014 z 12 lutego 2014 r., zwane dalej „zarządzeniem nr 6/2014”, zarządzenie nr 5/2014 z 12 lutego 2014 r.

¹⁸ Zgodnie z § 12 pkt 3 Regulaminu organizacyjnego wprowadzonego w życie zarządzeniem nr 15/2010 Naczelnika Urzędu z dnia 27 października 2010 r.

¹⁹ Zarządzenie nr 20/2014 r. z 30 czerwca 2014 r. w sprawie realizacji zadań Działu Spraw Wierzycielskich. Zarządzenie to uchylało zarządzenia nr 15/2011, nr 6/2014 oraz nr 5/2014.

²⁰ Zwanej dalej „IS w Katowicach”.

²¹ Analizy przeprowadzone na podstawie wniosków IS w Katowicach dotyczyły zaległości powyżej 1 mln zł według stanu na: 31 grudnia 2013 r. oraz 30 czerwca i 31 grudnia 2014 r.

zachowano wymaganej częstotliwości prowadzenia monitoringu, gdyż przeprowadzono jeden monitoring na podstawie zestawienia z dnia 26 września 2013 r.

Efekty prowadzonych analiz polegały m.in. na wytypowaniu do analiz indywidualnych podmiotów, posiadających największe zaległości oraz przekazaniu wytypowanych zaległości podatników do komórek organizacyjnych Urzędu w celu dokonania zajęcia wierzytelności, wpisu hipoteki, zajęcia wynagrodzenia, zajęcia udziałów, dokonania wpisu podatnika w Rejestrze Dłużników Niewypłacalnych KRS lub poinformowania sądu o nieprowadzeniu działalności przez spółkę w zgłoszonym miejscu.

[Dowód: akta kontroli, str. 70-75,315-317,482-483]

Oprócz wyżej wymienionych analiz, w okresie objętym kontrolą sporządzane były analizy indywidualne: analizy zaległości zagrożonych przedawnieniem, analizy przedawnienia prawa do dochodzenia należności oraz analizy przedawnienia.

Pierwsza z ww. analiz miała formę pisemną, nieokreśloną przepisami wewnętrznymi. Miała ona zawierać wnioski dotyczące ewentualnych działań komórek organizacyjnych Urzędu, które winny być podjęte w procesie monitorowania oraz zabiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych. Analiza ta w I półroczu 2014 była sporządzana przez Referat Analiz i Planowania, a od 1 lipca 2014 r. – przez Dział Spraw Wierzycielskich, na podstawie zestawienia z hurtowni WHTAX lub skryptu sporządzanego przez referat pracowników służb informatycznych oraz na podstawie informacji zawartych w aktach podatnika i innych informacji będących w posiadaniu Urzędu. W pierwszej kolejności były analizowane zaległości powyżej 10 tys. zł.

Pozostałe dwie analizy były sporządzane na formularzach, których elementy były określone w zarządzeniach Naczelnika (załączniki nr 1 do zarządzeń nr 15/2011 i nr 20/2014 r.).

[Dowód: akta kontroli, str. 61-69, 87-112]

Ponadto, od stycznia 2011 r. działał w Urzędzie Zespół ds. likwidacji zaległości podatkowych²², powołany w celu „*prowadzenia zaległości wynikających ze sporządzonych imiennych wykazów, jak również podejmowanie wszelkich działań zmierzających do likwidacji zaległości podatkowych*”. Zaległości podatkowe zagrożone przedawnieniem, które miały być przedmiotem analizy na posiedzeniach tego Zespołu były dobierane na podstawie wskazania kierownika Działu Spraw Wierzycielskich (wcześniej kierownika Referatu Analiz i Planowania) oraz Naczelnika Urzędu (zaległości powyżej 50 tys. zł).

[Dowód: akta kontroli, str. 59-69, 259, 284-314]

1.3. Naczelnik Urzędu nie ustalił formalnego obowiązku analizowania przyczyn i skutków przedawnień. Informacje na ten temat wynikały z przeprowadzanych indywidualnych analiz zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz analiz przedawnienia prawa do dochodzenia należności. Główną przyczyną przedawniania zobowiązań podatkowych w badanym zakresie była bezskuteczność egzekucji spowodowana brakiem majątku zobowiązanego podlegającego egzekucji (brak rachunków bankowych na których odnotowywano wpływy, pobieranego wynagrodzenia i świadczeń ZUS oraz brak nieruchomości i ruchomości, na których można ustanowić odpowiednio hipotekę przymusową i zastaw skarbowy).

[Dowód: akta kontroli, str. 280-301, 412-413, 419, 544-546, 567-568]

1.4. Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu, w latach 2014-2015 IS w Katowicach nie występowała o wyjaśnienie przyczyn przedawniania się zobowiązań podatkowych w konkretnych sprawach.

[Dowód: akta kontroli, str. 261]

Urząd w okresie objętym kontrolą przekazywał IS w Katowicach 12 rodzajów sprawozdań okresowych obejmujących m.in. dane o zaległościach podatkowych, w tym zobowiązań podlegających przedawnieniu, tj.:

²² Powołany zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 11/2011 z 3 stycznia 2011 r.

- półroczne sprawozdanie dotyczące monitorowania podmiotów posiadających największe zaległości podatkowe, ze szczególnym uwzględnieniem podmiotów posiadających sumę zaległości brutto większą od 1.000 tys. zł;
- kwartalne sprawozdanie o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych w toku postępowania kontrolnego i podatkowego, które zakończyły się uszczupleniem dodatnim powyżej 5 tys. zł;
- półroczne sprawozdanie o egzekucji prowadzonej przez Naczelnika Urzędu z wykorzystaniem wybranych środków egzekucyjnych.

[Dowód: akta kontroli, str. 318-326]

1.5. W wyniku badania próby 10 zaległości podatkowych²³ na łączną kwotę 3.679,2 tys. zł (1,4% zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r.) zagrożonych przedawnieniem i odpisanych z tytułu przedawnienia w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. ustalono, że w przypadku dziewięciu zaległości na kwotę 3.483,4 tys. zł przeprowadzono kontrole u podatników, z tego w jednym przypadku (zaległości na kwotę 186,1 tys. zł) kontrola była przeprowadzona przez Urząd, natomiast w ośmiu przypadkach kontrolę przeprowadzał UKS. Urząd przeprowadził kontrolę doraźną (trwającą jeden dzień) w roku płatności zobowiązania (2006 r.). W przypadku jednej zaległości na kwotę 195,7 tys. zł, dotyczącej podatku CIT za 2007 r., wszczęto postępowanie podatkowe, które nie było poprzedzone kontrolą podatkową, a decyzję doręczono po 16 dniach od jej wydania. Postępowanie to zostało przeprowadzone bez zbędnej zwłoki, w roku, w którym upłynął termin płatności podatku (tj. w 2008 r.). W przypadku ośmiu zaległości na kwotę 3.297,4 tys. zł podatnicy wnieśli odwołania od decyzji do Dyrektora IS w Katowicach. We wszystkich przypadkach organ ten utrzymał w mocy decyzje dyrektora UKS.

Badanie ww. próby zaległości wykazało również, że bez zbędnej zwłoki księgowano przypisy zobowiązań podatkowych na kartach kontowych, wystawiano upomnienia i/lub tytuły wykonawcze oraz podejmowano działania w celu wyegzekwowania zaległości. Wyjątek stanowiła zaległość na kwotę 195,7 tys. zł, odnośnie której wydano decyzje o odpowiedzialności członków zarządu spółki, lecz wobec jednego z nich działania w zakresie poszukiwania majątku podjęto z opóźnieniem, wskutek czego nie dokonano zabezpieczenia zobowiązania na nieruchomości (co opisano w dalszej części wystąpienia, w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*). W przypadku pozostałych dziewięciu zaległości, w jednym przypadku (186,1 tys. zł) zobowiązanie zabezpieczono na majątku dłużnika poprzez ustanowienie zastawu skarbowego, a w ośmiu przypadkach nie dokonano zabezpieczenia z uwagi na brak majątku zobowiązanych.

Bieg terminu przedawnienia dziewięciu z dziesięciu objętych badaniem zaległości podatkowych został przerwany wskutek zastosowania przez Urząd środków egzekucyjnych²⁴, o których podatnik został powiadomiony (m.in. zajęcia wynagrodzenia lub rachunku bankowego). W stosunku do podatników nie toczyły się postępowanie karne skarbowe, które skutkowały zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań. W przypadku żadnej zaległości nie udzielono ulg w jej spłacie. W wyniku podjętych działań wyegzekwowano od zobowiązanych kwotę 34,2 tys. zł (z czego 28,2 tys. zł stanowiły koszty egzekucyjne, 3,4 tys. zł odsetki oraz 2,6 tys. należność główną), w tym na poczet zaległości objętych próbą zaliczono 247 zł (pozostała kwota została zaliczona na inne zaległości tych podatników).

[Dowód: akta kontroli, str. 898-899, 906-909, 912-916, 953-958, 973-1009]

²³ Wybranych spośród największych i najstarszych zaległości, z których dziewięć zaległości w kwocie 3.483,4 tys. zł dotyczyło podatku VAT za marzec, lipiec, sierpień i październik 2001 r., maj, wrzesień, październik i listopad 2002 r. oraz sierpień 2006 r., a jedna w kwocie 195,7 tys. zł – podatku CIT za 2007 r. (jedna zaległość w kwocie 186,1 tys. zł wynikała z deklaracji podatkowej złożonej 25 września 2006 r., a dziewięć zaległości w kwocie 3.493,1 tys. zł – z decyzji określających zobowiązanie podatkowe, z tego osiem zaległości w kwocie 3.297,4 tys. zł wynikało z decyzji wydanych przez dyrektora UKS, a jedna w kwocie 195,7 tys. zł – z decyzji Naczelnika Urzędu).

²⁴ Nie uwzględniono przypadków, w których zastosowane środki egzekucyjne nie przerywały biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tj. jeśli zastosowano je przed rozpoczęciem tego biegu.

1.6.1. W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11)²⁵, w którym uznano za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁶ w brzmieniu obowiązującymi od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. (dotyczy skutków wszczęcia postępowania karnego skarbowego, o którym podatnik nie został zawiadomiony), Urząd otrzymał poniższe zalecenia:

a) Pismem z dnia 8 października 2012 r. Wicedyrektor IS w Katowicach przekazał interpretację Ministra Finansów z dnia 2 października, dokonaną w celu zapewnienia jednolitego stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ustawy op. Zalecono w niej (do czasu wejścia w życie odpowiednich rozwiązań legislacyjnych) zawiadamianie podatników, na podstawie art. 121 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy op, o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o rozpoczęciu i dalszym jego biegu po upływie okresu zawieszenia. Szczegółowe zalecenia dotyczyły m.in. adresatów, treści i terminu doręczenia zawiadomień.

b) W piśmie z dnia 11 lutego 2013 r., Wicedyrektor IS w Katowicach wskazał w jakim momencie należy przekazać podatnikowi zawiadomienie (wraz z wezwaniem do stawiennictwa w charakterze podejrzanego lub w charakterze odpowiedzialnego posilkowo).

[Dowód: akta kontroli, str.174-180]

W związku z wyrokiem TK z 17 lipca 2012 r., obowiązek wysyłania powyższych zawiadomień został powierzony komórce organizacyjnej w Dziale Postępowań Podatkowych (PP-3). Przed wejściem w życie art. 70c ustawy op (tj. od 18 grudnia 2012 r. do 14 października 2013 r.) wysłano 83 zawiadomienia, które spełniały wymogi określone w zaleceniach Ministra Finansów. Po tym okresie (do 15 października 2015 r.) wysłano 112 zawiadomień na podstawie art. 70c ustawy op. W wyniku badania próby 10 odpisanych zaległości stwierdzono jednakże, że zaległość na kwotę 147,3 tys. zł przedawniła się 1 stycznia 2013 r., wskutek braku zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z toczącym się postępowaniem karnym skarbowym (co opisano w pkt 2 w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*).

[Dowód: akta kontroli, str.123-157, 201-205, 260]

W wyniku postępowań podatkowych prowadzonych w Urzędzie, nie wydano żadnej decyzji o umorzeniu postępowania podatkowego w związku z wyrokiem TK z 17 lipca 2012 r.

[Dowód: akta kontroli, str. 121]

1.6.2. W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego SK 40/12 z dnia 8 października 2013 r.²⁷, w którym uznano za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 70 § 6 ustawy op w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., nie odpisano z uwagi na przedawnienie żadnych zaległości zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym.

Pismem z dnia 24 kwietnia 2015 r. Wicedyrektor IS w Katowicach przekazał pismo Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego²⁸ z dnia 17 marca 2015 r., stanowiące odpowiedź na pismo Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 2015 r., dotyczące rozważenia możliwości wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały wyjaśniającej rozbieżności w zakresie stosowania art. 70 § 8 ustawy op po wyroku TK z 8 października 2013 r. Prezes NSA poinformował, że przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych nie potwierdza występowania powyższych rozbieżności, a zatem nie ma podstawy do uruchomienia wskazanego trybu uchwalodawczego. Podał, m.in., że, zdaniem NSA, art. 70 § 8 ustawy op (obowiązujący od 1 stycznia 2003 r.) nie mógł być zastosowany jako podstawa prawna wyłączająca przedawnienie zobowiązań podatkowych, gdyż zawiera normę prawną tożsamą z normą zawartą w art. 70 § 6 ustawy op (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r.), ocenionym w wyroku TK z 8 października 2013 r.

[Dowód: akta kontroli, str.173, 182-186, 261]

²⁵ Zwanym dalej „wyrokiem TK z 17 lipca 2012 r.”

²⁶ Dz. U z 2015 r., poz. 613 ze zm., zwanej dalej „ustawą op”.

²⁷ Zwanym dalej „wyrokiem TK z 8 października 2013 r.”

²⁸ Zwanego dalej „NSA”.

Na polecenie Wicedyrektora IS w Katowicach z dnia 3 lutego 2014 r., w dniu 4 lutego 2014 r. przeprowadzono analizę realności zabezpieczeń (w formie hipoteki i zastawu) ustanowionych na rzecz Skarbu Państwa.

[Dowód: akta kontroli, str. 318-324]

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W przypadku jednej zaległości z próby²⁹ objętej szczegółowym badaniem, w okresie od 13 października 2011 r. do 27 grudnia 2012 r., tj. przez ponad 14 miesięcy, w Dziale Rachunkowości Podatkowej nie podjęto żadnych działań w zakresie poszukiwania majątku osoby trzeciej (członka zarządu), na której, stosownie do art. 108 w zw. z art. 116 ustawy op, ciążyła odpowiedzialność za zaległość spółki w podatku CIT za 2007 r. w wysokości 195,7 tys. zł (5,3% wartości badanej próby 10 zaległości)³⁰, pomimo że zobowiązanie tej osoby miało się przedawnić z dniem 16 stycznia 2013 r. Zapytanie do Centralnej Ewidencji Książ Wieczystych o udzielenie informacji o nieruchomościach posiadanych przez członka zarządu spółki wysłano dopiero 20 dni przed upływem terminu przedawnienia się jego zobowiązania (27 grudnia 2012 r.), wskutek czego informację o posiadaniu nieruchomości uzyskano 21 stycznia 2013 r. Wpis hipoteki był już wówczas niemożliwy, gdyż zobowiązanie uległo przedawnieniu. Przedawnienie prawa do dochodzenia należności od spółki nastąpiło z dniem 31 grudnia 2013 r.

[Dowód: akta kontroli, str. 953-958, 973-1009]

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, powyższa zwłoka wynikała z dużego obciążenia pracą (zwłaszcza w okresie składania zeznań podatkowych) pracownika odpowiedzialnego od 2012 r. za poszukiwanie majątku zobowiązanego.

[Dowód: akta kontroli, str.953-958]

Ocena cząstkowa

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

Opis stanu
faktycznego

2. Odpisywanie przedawnionych zobowiązań podatkowych

2.1. Procedura odpisywania przedawnionych zaległości podatkowych w okresie objętym kontrolą została określona w zarządzeniach Naczelnika Urzędu³¹. Komórkami odpowiedzialnymi za koordynację prac analitycznych prowadzonych w celu dokonania odpisu zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych, które uległy przedawnieniu do 30 czerwca 2014 r., był Referat Analiz i Planowania, a od 1 lipca 2014 r. – Dział Spraw Wierzycielskich. W pracach tych uczestniczyły komórki organizacyjne: Dział Spraw Wierzycielskich, Dział Rachunkowości Podatkowej, Dział Egzekucji Administracyjnej, Wieloosobowe Stanowisko Spraw Karnych Skarbowych, Referat Analiz i Planowania, komórki organizacyjne w Dziale Postępowań Podatkowych (PP-2 i PP-3), Wieloosobowe Stanowisko Obsługi Prawnej oraz Zastępca Naczelnika i Naczelnik Urzędu. Komórką odpowiedzialną za sporządzenie dokumentu ZOB-DP był w pierwszym półroczu 2014 r. pracownik komórki organizacyjnej PP-3, a od 1 lipca 2014 r. – pracownik Działu Spraw Wierzycielskich zarządzający zaległościami.

2.2. W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 marca 2015 r. analizy zaległości zakwalifikowanych wstępnie jako przedawnione prowadzono z częstotliwością raz na kwartał, a po tym okresie – raz na miesiąc, na podstawie raportów generowanych z systemu WHTAX lub (pomocniczo) z aplikacji e-Orus.

²⁹ Próba dobrana wg zasad przedstawionych w przypisie nr 23.

³⁰ ZOB-DP nr 6538954.

³¹ Zarządzenia Naczelnika Urzędu: nr 15/2011 z 3 stycznia 2011 r. w sprawie określenia trybu postępowania mającego na celu analizę przedawnienia prawa do dochodzenia podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych oraz nr 20/2014 z 30 czerwca 2014 r. w sprawie realizacji zadań Działu Spraw Wierzycielskich I Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej.

2.3. W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie występował do IS w Katowicach o udzielenie wyjaśnień dotyczących przedawnienia się zobowiązań podatników.

[Dowód: akta kontroli, str. 258]

2.4. W wyniku badania próby 10 zaległości podatkowych na łączną kwotę 3.518,4 tys. zł³² (1,01% zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r.), odpisanych w okresie objętym kontrolą z uwagi na przedawnienie³³, ustalono, że:

- w każdym z badanych przypadków odpisanie zaległości było poprzedzone analizą, w której, w dziewięciu na 10 przypadków, uczestniczyły wszystkie komórki organizacyjne określone w zarządzeniach Naczelnika Urzędu;
- przeprowadzone analizy zostały udokumentowane w formie formularzy, które w ośmiu na 10 badanych przypadków zawierały daty i podpisy pracowników wszystkich komórek organizacyjnych Urzędu wymienionych w obowiązujących zarządzeniach;
- we wszystkich przypadkach radca prawny Urzędu wydawał opinię dotyczącą ostatecznej daty przedawnienia zobowiązania podatkowego (w jednym przypadku wystąpiły wątpliwości co do prawidłowości rozstrzygnięcia o przedawnieniu w związku z wyrokiem TK z 12 lipca 2012 r., ale Urząd nie kierował pytania w tej sprawie do IS w Katowicach);
- dokumenty stanowiące podstawę odpisania zaległości podatkowych (ZOB-DP) były akceptowane przez Naczelnika Urzędu.
- spośród dziesięciu zaległości objętych badaniem, dziewięć zostało odpisanych w okresie sprawozdawczym (w kwartale), w którym nastąpiło przedawnienie.

[Dowód: akta kontroli, str.379-385]

NIK zwraca uwagę, że objęta badaniem dokumentacja analityczna przedawnienia prawa do dochodzenia należności w czterech na 10 przypadków nie była wypełniana zgodnie z zarządzeniami Naczelnika Urzędu. Odstępstwa te polegały na: braku wymaganych informacji, czy podatnikowi udzielono ulg w zapłacie podatku (w jednym przypadku); sporządzeniu – zamiast wypełnienia obowiązujących formularzy – innych dokumentów, które nie zawierały danych identyfikujących komórkę organizacyjną Urzędu (w dwóch przypadkach); braku podpisu upoważnionego pracownika Działu Postępowań Podatkowych lub daty dokonania wpisu (w dwóch przypadkach); rozbieżności we wpisanych datach i podpisach pracowników komórek organizacyjnych Urzędu, w porównaniu do liczby dokonanych przez nich zapisów merytorycznych w formularzach, co uniemożliwiało ustalenie faktycznego przebiegu prowadzonej sprawy (w dwóch przypadkach). Powyższe uchybienia o charakterze formalnym nie miały zasadniczego wpływu na ocenę prawidłowości odpisywania przedawnionych zaległości.

[Dowód: akta kontroli, str.414-418, 491-493, 510-522, 532-538]

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że powyższe uchybienia były spowodowane przeoczeniem pracowników dokonujących wpisów i weryfikujących oraz akceptujących ww. analizy, jak również dużym obciążeniem pracą. W sprawie niestosowania obowiązujących formularzy, Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że dokumenty te były czytelniejsze od pisma ręcznego, gdyż zostały sporządzone komputerowo.

[Dowód: akta kontroli, str.484-485]

Ustalone
nieprawidłowości

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

W Urzędzie dopuszczono do przedawnienia w dniu 1 stycznia 2013 r. zaległości w podatku PIT za rok 2006 w kwocie 147,3 tys. zł (4,2% wartości badanej próby 10 odpisanych zaległości)³⁴, gdyż do 31 grudnia 2012 r. nie zawiadomiono podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z toczącym się

³² Odsetki od tych zaległości wynosiły 5.054,8 tys. zł.

³³ Spośród zaległości o najwyższej wartości.

³⁴ ZOB-DP nr 6626933.

postępowaniem karnym skarbowym (art. 70 § 6 pkt 1 ustawy op), w sytuacji gdy takie zawiadomienie było warunkiem skuteczności zawieszenia w świetle wyroku TK z 17 lipca 2012 r.

Pomimo że, w myśl art. 59 § 1 pkt 9 w zw. z art. 70 § 1 ustawy op, zobowiązanie wygasło, zaległość ta była objęta postępowaniem egzekucyjnym, prowadzonym na podstawie tytułów wykonawczych z dnia 8 listopada 2013 r. i zakończonym 7 maja 2014 r. W związku z powyższym zaległość została odpisana z ewidencji dopiero 30 kwietnia 2014 r., tj. 16 miesięcy po upływie terminu przedawnienia, czym naruszono art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³⁵, stanowiący, że do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Wskutek powyższego zawyżono o kwotę 147,3 tys. zł należności w sprawozdaniach za marzec, czerwiec, wrzesień i grudzień 2013 r. oraz za marzec 2014 r., jak również w rocznym sprawozdaniu Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych za 2013 r.

[Dowód: akta kontroli, str. 379-450]

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że po wydaniu wyroku TK z 17 lipca 2012 r. nie przeprowadzono analiz spraw podatników posiadających zaległości podatkowe, ze względu na znaczne obciążenie pracą. W ocenie NIK do powstania nieprawidłowości przyczyniło się nieprzypisanie (w okresie od wydania wyroku TK z 17 lipca 2012 r. do utworzenia w dniu 1 lipca 2014 r. Działu Spraw Wierzycielskich) konkretnej komórce organizacyjnej obowiązku ewidencjonowania i analizowania informacji, związanych z prowadzonymi przez inne organy postępowaniami karnymi skarbowymi.

[Dowód: akta kontroli, str. 481]

Ocena cząstkowa

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

Opis stanu faktycznego

3. Działania podejmowane w celu zapobiegania przedawnieniom

3.1. Zgodnie ze sprawozdaniami z zakresu realizacji zobowiązań podatkowych w 2014 r. wydano 52 decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań na majątku podatników w łącznej wysokości 1.297 tys. zł, natomiast w 1 połowie 2015 r. wydano cztery decyzje na kwotę 808,7 tys. zł. Na 31 grudnia 2014 r. liczba zaległości zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym wynosiła 2 298, co stanowiło 12% ogólnej liczby zaległości na ten dzień. Wartość tych zaległości wynosiła 19.697,8 tys. zł, co stanowiło 5,6% kwoty zaległości ogółem. Większą część zaległości zabezpieczonych hipoteką lub zastawem stanowiły zaległości nieprzedawnione (1 748 zaległości na kwotę 16.062,2 tys. zł, tj. odpowiednio 76% liczby oraz 82% wartości zabezpieczonych zaległości). Pozostałą część stanowiły zaległości przedawnione, które można było egzekwować tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego. Na 30 czerwca 2015 r. liczba zabezpieczonych zaległości zmniejszyła się do 2 087 (9,7% ogólnej liczby zaległości), z tego 1 594 stanowiły zaległości nieprzedawnione, a 493 – zaległości przedawnione. Wartość zabezpieczonych zaległości na 30 czerwca 2015 r. wynosiła 18.410,7 tys. zł (z tego 14.638,4 tys. zł stanowiły zaległości nieprzedawnione i 3.772,3 tys. zł – zaległości przedawnione), tj. 5,3% kwoty zaległości ogółem. Na 31 grudnia 2014 w Urzędzie wydano 803 decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, które dotyczyły 94 podatników posiadających 579 zaległości na kwotę 222.794,9 tys. zł. Na dzień 30 czerwca 2015 r. liczba tych decyzji spadła do 781. Dotyczyły one 94 podatników posiadających 564 zaległości na kwotę 233.429 tys. zł.

[Dowód: akta kontroli, str.890-897]

³⁵ Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.

3.2. W wyniku badania próby 10 zaległości zagrożonych przedawnieniem w okresie objętym kontrolą na łączną kwotę 4.285,1 tys. zł (1,2% zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r.)³⁶, ustalono, że:

- w procesie przeglądu zaległości zagrożonych przedawnieniem uczestniczyły wszystkie właściwe komórki organizacyjne, które zgodnie z kompetencjami obowiązane były do działań związanych z zapobieganiem przedawnieniom, tj. m.in. Dział Rachunkowości Podatkowej, Referat Analiz i Planowania, Dział Spraw Wierzycielskich oraz Wieloosobowe Stanowisko Spraw Karnych Skarbowych;
- w przypadku dziewięciu zaległości na łączną kwotę 4.089,4 tys. zł podjęte zostały działania skutkujące przerwaniem biegu terminu przedawnienia, polegające m.in. na zajęciu wynagrodzenia, zajęciu rachunku bankowego oraz pobraniu należności u zobowiązanego (w wyniku tych działań termin przedawnienia zaległości został przedłużony średnio o 7 lat), a w przypadku jednej zaległości na kwotę 195,7 tys. zł środek egzekucyjny został zastosowany przed rozpoczęciem biegu przedawnienia;
- w wyniku podjętych działań wyegzekwowano od zobowiązanych kwotę 34,2 tys. zł (z czego 28,2 tys. zł stanowiły koszty egzekucyjne, 3,4 tys. zł odsetki oraz 2,6 tys. należność główną), w tym na poczet zaległości objętych próbą zaliczono 247 zł (pozostała kwota została zaliczona na inne zaległości tych podatników).

Zdarzenia, które miały wpływ na przerwanie biegu terminu przedawnienia były systematycznie uzupełniane w systemach informatycznych. Przyczyną przedawnienia się zaległości był brak majątku zobowiązanych (z wyjątkiem przypadku opisanego w pkt 1 sekcja *Ustalone nieprawidłowości*).

[Dowód: akta kontroli, str. 898-899, 906-909, 917-942]

3.3. W wyniku badania próby 3 najstarszych zaległości zagrożonych przedawnieniem w okresie objętym kontrolą na łączną kwotę 947,8 tys. zł (0,2% zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r.), które dotyczyły podatku VAT za styczeń, wrzesień i październik 2001 r. (pierwotny termin przedawnienia upływał z końcem 2006 r.) ustalono, że były one monitorowane. Analizy każdej z tych zaległości dokonywano co najmniej trzykrotnie w okresie objętym kontrolą oraz czterokrotnie w okresie wcześniejszym. W przeprowadzanych analizach przedstawiano wnioski, które polegały przede wszystkim na zaleceniu monitorowania podatnika pod kątem podjęcia zatrudnienia oraz zakupu ruchomości lub nieruchomości. Realizując powyższe wnioski w okresie biegu terminu przedawnienia (od 1 stycznia 2002 r. do 24 marca 2015 r.) Urząd podejmował działania w celu wyegzekwowania należności. Działania te polegały na wysyłaniu zapytań do odpowiednich instytucji celem uzyskania informacji m.in. o posiadanych nieruchomościach, samochodach oraz o miejscu zatrudnienia. W wyniku podjętych działań wyegzekwowano od zobowiązanych kwotę 34,2 tys. zł (z czego 28,2 tys. zł stanowiły koszty egzekucyjne, 3,4 tys. zł odsetki oraz 2,6 tys. należność główną), w tym na poczet zaległości objętych próbą zaliczono 16,8 tys. zł (pozostała kwota została zaliczona na inne zaległości tych podatników).

[Dowód: akta kontroli, str. 906-909, 917-942]

3.4. W latach 2014 – 2015 (I półrocze) Urząd przeprowadził 414 kontroli podatkowych, z czego 22 (5,3%) kontrole przeprowadzone zostały za okresy rozliczeniowe przypadające na lata 2008–2009. Z powyższych 22 kontroli, 19 zostało wszczętych w oparciu o informacje lub wnioski otrzymane przez Urząd z innych organów lub instytucji³⁷, a w trzech przypadkach kontrole były prowadzone na podstawie typowania przeprowadzonego przez Urząd.

W wyniku badania próby trzech kontroli podatkowych (nr 11647, 11659 i 11947), w których stwierdzono największe uszczuplenia podatkowe, tj. łącznie 48,1 tys. zł (94,2% powyższej kwoty), ustalono, że dwie z nich (nr 11647 i 11947, które dotyczyły m.in. podatku PIT za 2009 r.), zostały przeprowadzone na podstawie materiałów przesłanych 5 lutego

³⁶ Wybranych spośród zaległości o najwyższych wartościach.

³⁷ Głównie urzędów skarbowych, UKS, PFRON, prokuratury, sądu

i 25 września 2014 r. przez prokuraturę, natomiast jedna (nr 11659, która dotyczyła podatku VAT za czerwiec i lipiec 2009 r.) – w oparciu o informacje przekazane 17 marca 2014 r. przez UKS. Uszczuplenia stwierdzone w toku kontroli podatkowych (nr 11647, 11659 i 11947) za okresy rozliczeniowe przypadające na lata 2008–2009 wyniosły, odpowiednio: 0,6 tys. zł, 35,9 tys. zł i 4,0 tys. zł, a kwoty zobowiązań do zapłaty, wynikające z decyzji Naczelnika Urzędu – 0,6 tys. zł, 30,6 tys. zł i 4,0 tys. zł. Na 27 października 2015 r. zaległości wynikające z powyższych decyzji (pozostające do zapłaty) wynosiły odpowiednio: 0,6 tys. zł, 0 zł oraz 4,0 tys. zł. W dwóch ostatnich przypadkach podatnicy wnieśli do Dyrektora IS w Katowicach odwołania od ww. decyzji. W drugim przypadku Dyrektor IS w Katowicach uchylił decyzje w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. W trzecim przypadku odwołanie jest nadal rozpatrywane (w czasie niniejszej kontroli nie zapadło rozstrzygnięcie). Zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 70 § 1 ustawy op, objęte badaniem zobowiązania podatkowe winny się przedawnić z końcem 2014 r. (w przypadku podatku VAT za czerwiec i lipiec 2009 r., płatnego odpowiednio 25 lipca i 25 sierpnia 2009 r.) i z końcem 2015 r. (w przypadku podatku PIT za 2009 r., płatnego 30 kwietnia 2010 r.) jednakże we wszystkich przypadkach podjęto działania skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Działania te polegały na wszczęciu postępowań w sprawie o przestępstwo skarbowe (w dniu 31 października 2010 r. w przypadku kontroli nr 11659 oraz 28 listopada 2014 r. w przypadku kontroli nr 11947), o którym podatnicy zostali zawiadomieni (stosownie do art. 70c ustawy op) oraz zastosowaniu środka egzekucyjnego (zajęcie rachunku bankowego w przypadku kontroli nr 11647), o którym podatnik został zawiadomiony.

[Dowód: akta kontroli, str. 806-889]

3.5.1. Zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 8/2014 z 24 lutego 2014 r. utworzono w strukturze organizacyjnej Urzędu Dział Spraw Wierzycielskich, któremu przydzielono m.in. następujące zadania:

- koordynowanie oceny i analizy ryzyka, dotyczących braku wykonania zobowiązań podatkowych w wyniku ich przedawnienia;
- wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego;
- wykonywanie zadań wierzyciela w ramach postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego (w tym egzekucji sądowej po zbiegu egzekucji) oraz poszukiwanie majątku zobowiązanych;
- prowadzenie spraw w zakresie: ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, orzekania o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych, przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa, nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, wstrzymania wykonania decyzji, odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe;
- inicjowanie i udział w postępowaniach: wieczystoksięgowym, upadłościowym i naprawczym, a także dotyczących orzeczenia zakazu prowadzenia działalności gospodarczej, o uznanie za bezskuteczną czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli;
- dokonywanie wpisu zastawu skarbowego oraz składanie wniosków o dokonanie wpisu w rejestrze dłużników niewypłacalnych w Krajowym Rejestrze Sądowym;
- podejmowanie innych działań służących zabezpieczeniu i wykonaniu zobowiązań podatkowych w zakresie nienależącym do zadań innych komórek organizacyjnych.

W Dziale Spraw Wierzycielskich było zatrudnionych 13 osób na pełnych etatach (z tego jedna osoba pełniła funkcję kierownika, pięć osób zajmowało się zarządzaniem zaległościami, dwie zajmowały się postępowaniami z zakresu ulg przewidzianych w ustawie op, pięć osób wykonywało pozostałe zadania powierzone tej komórce).

[Dowód akta kontroli, str. 87-112, 190]

3.5.2. Dział Spraw Wierzycielskich zaczął funkcjonować 1 lipca 2014 r. W wyniku podjętych czynności (tzw. miękkiej egzekucji), na dzień 30 czerwca 2014 r. z 676 zaległości na kwotę 8.128,9 tys. zł uregulowano 5.295,3 tys. zł., a na koniec 2014 r. z 1 444 zaległości na kwotę 13.946,5 tys. zł, całkowicie uregulowano 1 215 zaległości na kwotę 12.433,3 tys. zł. Na koniec I półrocza 2015 r. wystąpiło 901 zaległości na kwotę 4.293,9 tys. zł. Całkowicie uregulowano 805 spraw na kwotę 3.932,6 tys. zł. Dla porównania, na koniec 2013 r. działania podjęto w odniesieniu do 356 zaległości na kwotę 5.279,7 tys. zł. Odnotowano całkowite uregulowanie 278 zaległości na kwotę 3.859,2 tys. zł.

[Dowód akta kontroli, str. 214-217, 238-254]

Poprawie uległy m.in. niżej wymienione mierniki (wskaźniki):

- PA.CWP (czas trwania postępowań wszczętych na wniosek podatnika przyjęty do planu pracy w obszarze budowy przyjaznej Administracji Podatkowej) z 35,24 dni (na 30 czerwca 2014 r.) do 30 dni (na 30 czerwca 2015 r.);
- ZP.CTP (średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych, przyjęty do planu pracy w ramach przyspieszenia egzekucji administracyjnej) z 670 do 558,61 dnia;
- RP.SDW (szybkość prowadzenia działań windykacyjnych) z 22,66 do 20,38 dnia;
- RP.RZP (dobrowolne regulowanie wpłat) z 97,16% do 98,03%.

[Dowód akta kontroli, str.191, 206-213, 238-254, 328-343,354-361, 748-749]

Ponadto:

- sporządzono 13 analiz celowości prowadzenia egzekucji z nieruchomości. Działanie to miało m.in. ograniczać wszczęcie egzekucji w przypadkach niezasadnych, co skutkowało by powstaniem kosztów egzekucyjnych w kontekście ewentualnego przedawnienia;
- sporządzono dwie analizy zasadności wystąpienia z wnioskiem do sądu o wydanie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej przez podatników (w tym w jednym przypadku przygotowywany jest wniosek do sądu o wydanie tego zakazu);
- prowadzono sprawę w zakresie wystąpienia do sądu ze skargą pauliańską³⁸.

[Dowód akta kontroli, str.191,218-228, 278-279]

3.5.3. W opinii Naczelnika Urzędu, w wyniku utworzenia Działu Spraw Wierzycielskich nastąpiła poprawa procesu zarządzania zaległościami podatkowymi. W szczególności było to związane z:

- możliwością stosowania „miękkiej egzekucji”, co służyło zwiększeniu dobrowolności wpłat;
- skupieniem procesu zarządzania zaległościami w jednej komórce organizacyjnej, co umożliwiło rozpatrzenie sprawy każdej zaległości wielotorowo;
- zarządzaniem zaległością przez jedną osobę, która poszukuje majątku za pomocą zapytań kierowanych do różnych instytucji, sprawdzając dostępne bazy danych innych urzędów i instytucji.

[Dowód akta kontroli, str.191-192]

³⁸ Skarga przysługująca wierzycielowi – art. 527 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz.121, ze zm.).

3.5.4. W okresie objętym kontrolą zwiększeniu uległa liczba załatwionych tytułów wykonawczych, jak również kwota ściągniętych zaległości w porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego. Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych³⁹ wzrósł z 32,90 % (wg stanu na 30 czerwca 2014 r.) do 42,80% (wg stanu na 30 czerwca 2015 r.), a wskaźnik efektywności egzekucji⁴⁰ wynosił odpowiednio 14,67% i 19,14%. Na poprawę ww. wskaźników, w ocenie Naczelnika Urzędu, miały wpływ zmiany organizacyjne polegające na utworzeniu od 2 lutego 2015 r. dwóch zespołów egzekucyjnych oraz podjęcie decyzji o wprowadzeniu zmian w przydziałach rejonów egzekucyjnych (inspektorom co dwa lata, a poborcóm skarbowym dwa razy w roku).

Na wzrost poprawy wskaźników charakteryzujących działalność egzekucyjną, zdaniem Naczelnika Urzędu, wpłynęły nw. działania krótkoterminowe:

- prowadzony przez IS w Katowicach monitoring największych zaległości, w tym przekazane w I półroczu 2015 r. polecenia dotyczące likwidacji najstarszych zaległości podatkowych (w formie harmonogramu)⁴¹. Niepełne osiągnięcie wyznaczonych celów, w ocenie Naczelnika Urzędu, wynikało m.in. z pozostawiania otwartego jednego z wielu zamkniętych tytułów wykonawczych danego podatnika, w sytuacji gdy postępowanie nie było całkowicie bezskuteczne; zastosowania wobec podatnika skutecznego środka egzekucyjnego w postaci częściowego pobrania gotówki; ujawnienia nieruchomości jako jedynego składnika majątkowego podatnika; zawieszenia postępowania egzekucyjnego w związku ze zgonem podatnika;
- przypisanie poborcóm skarbowym spraw do prowadzenia ze wskazaniem tytułów wykonawczych, które powinny zostać zakończone w pierwszej kolejności (m.in. poprzez zwiększenie częstotliwości wizyt poborców skarbowych, zwiększenie ilości telefonów do podatników, analizę wskazanych tytułów pod kątem możliwości zastosowania innych, nowych środków egzekucyjnych)⁴²;
- wydawanie postanowień o umorzeniu postępowań egzekucyjnych w przypadkach bezskuteczności prowadzonych od kilku lat działań, po uprzedniej analizie sytuacji majątkowej zobowiązanego podatnika (kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi do załatwienia na 30 czerwca 2014 r. wyniosła 44.425,1 tys. zł podczas, gdy na 30 czerwca 2015 r. była o 18,75 % niższa);
- zastosowanie środków komunikacji bezpośredniej wobec podatników przed wszczęciem postępowań egzekucyjnych (środków „miękkiej egzekucji”). Efekty znajdują odzwierciedlenie we wskaźnikach charakteryzujących efektywność poboru podatków po zastosowaniu tej metody, które wynosiły na koniec pierwszego półrocza 2014 r. 88,05 %, zaś na koniec pierwszego półrocza 2015 r. – 94,75%;
- szkolenia i narady pracowników Działu Egzekucji Administracyjnej pod przewodnictwem komornika skarbowego, które miały na celu wskazywanie sposobów poszukiwania majątku;
- omawianie poszczególnych spraw z pracownikami prowadzącymi (indywidualne podejście do spraw trudnych oraz uproszczenie obiegu dokumentów między komórkami organizacyjnymi).

Do działań długoterminowych, wpływających na wzrost poprawy wskaźników charakteryzujących działalność egzekucyjną Naczelnik Urzędu zaliczył, m.in.: sporządzenie i przekazywanie do organu nadzoru założeń do planu celów/zadań na dany rok w oparciu o mierniki oraz prowadzony monitoring ich wykonania; rozmowy dyscyplinujące z wybranymi podatnikami

³⁹ Iloraz liczby tytułów wykonawczych załatwionych w okresie sprawozdawczym i ogólnej liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w okresie sprawozdawczym.

⁴⁰ Iloraz kwoty wyegzekwowanych zaległości i kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia.

⁴¹ Organ nadzoru stwierdził, iż likwidację czynnych podatkowych tytułów wykonawczych, które wpłynęły w latach 1999-2009, należało zakończyć do 30 czerwca 2015 r., tytułów, które wpłynęły w latach 2010-2011, należało zakończyć do 31 sierpnia 2015 r., a tytułów, które wpłynęły w latach 2012-2013, należało zakończyć do 31 października 2015 r. Wymogi te osiągnięto odpowiednio w 67,9%, 78,2% i 24,1% (ostatnią wartość podano na dzień 30 września 2015 r., z uwagi na brak możliwości pozyskania odpowiednich danych z hurtowni WHTAX na dzień złożenia wyjaśnień).

⁴² Dział Egzekucji Administracyjnej posiadał na 30 czerwca 2015 r. 18 etatów oraz miał do załatwienia 51 889 tytułów wykonawczych.

posiadającymi wysokie zaległości; prowadzenie analiz związanych z oceną zasadności prowadzenia egzekucji z nieruchomości ze względu na czasochłonność i kosztochłonność.

[Dowód: akta kontroli, str. 470-475]

3.5.5. W Urzędzie raporty dotyczące terminowości załatwiania spraw wykonywane są przy użyciu różnych aplikacji w zależności od przedmiotu zagadnienia:

- w Bibliotece Akt zakładane są sprawy z podaniem terminu ich załatwienia (pracownicy wykonują raporty, z których wynika ilość spraw do załatwienia oraz ich terminy);
- Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich sporządza raport z aplikacji e-orus, dotyczący przedawniających się w danym okresie zaległości oraz raport z hurtowni WHTAX o zbliżającym się terminie przedawnienia (na ich podstawie sporządzane są karty analiz przedawnienia);
- Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich sporządza z aplikacji e-orus raporty dotyczące zaległości nieobjętych upomnieniami lub tytułami wykonawczymi i sprawdza czy w stosunku do tych zaległości podjęte zostały odpowiednie środki;
- Kierownik Działu Rachunkowości Podatkowej sporządza zestawienie oczekujących zwrotów, gdzie podstawowym kryterium jest termin zwrotu podatku.

[Dowód akta kontroli, str.193]

3.5.6. W przypadku podatników, u których stwierdzono narastanie zaległości podatkowych, w momencie wystawienia kolejnych tytułów i nadaniu im klauzuli wykonalności, inspektorzy w Dziale Egzekucji Administracyjnej dokonywali zajęcia wierzytelności zobowiązanego (rachunku bankowego) nawet w sytuacji, kiedy środek ten nie przynosił bezpośredniego efektu w postaci wyegzekwowania zaległego zobowiązania ze względu na brak środków na rachunku bankowym⁴³.

[Dowód akta kontroli, str.193]

3.6. Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu, do problemów wpływających na skuteczność monitorowania i egzekwowania zaległości należy zaliczyć m.in.:

- prowadzenie przez zobowiązanych działalności przestępczej, związanej z wystawianiem fikcyjnych faktur VAT (decyzje z art. 108 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r.⁴⁴);
- relatywnie długie postępowania kontrolne i późne przekazywanie przez UKS decyzji określających zobowiązania podatkowe;
- brak możliwości odpisania zaległości zabezpieczonej hipoteką (art. 70 § 8 ustawy op), w sytuacji gdy z różnych przyczyn nie można zaspokoić wierzytelności ze zbycia nieruchomości;
- brak możliwości zastosowania środków egzekucyjnych (przerwywających bieg terminu przedawnienia, zgodnie z art. 70 § 4 ustawy op), z uwagi na brak majątku zobowiązanego oraz informacji o jego aktualnym miejscu zamieszkania;
- brak unormowań prawnych ograniczających swobodę działalności zobowiązanego, wobec którego wszczęto postępowanie karne i jest on powiązany z innymi podmiotami prawa podatkowego (np. jest ich udziałowcem), a podmioty te nadal prowadzą działalność gospodarczą, składają deklaracje podatkowe i generują dalsze zaległości podatkowe;
- brak skuteczności instytucji wyjawienia majątku;

⁴³ Zajęcie wierzytelności, o którym zobowiązany został zawiadomiony, skutkuje przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zgodnie z art. 70 § 4 ustawy op.

⁴⁴ Dz. U. z 2011r. nr 177, poz.1054 ze zm.

- utrudniony kontakt ze zobowiązanymi oraz brak możliwości ustalenia ich miejsca pobytu;
- brak jednej, centralnej, elektronicznej bazy danych, która zawierałaby wszelkie informacje dotyczące podatników (w tym o ich majątku).

[Dowód: akta kontroli, str.194-200]

3.7. Komórka kontroli wewnętrznej, powołana w Urzędzie zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 8/2014 z 24 lutego 2014 r., nie prowadziła kontroli zagadnień związanych z przedawnianiem się zobowiązań podatkowych oraz odpisywaniem zaległości z ewidencji, ponieważ taki temat nie został ujęty w planie kontroli na 2014 r. i 2015 r.⁴⁵

[Dowód: akta kontroli, str. 37, 115,196]

3.8. W Urzędzie nie opracowano programu działań antykorupcyjnych (nie było takiego obowiązku). Natomiast w aktach pracowników Urzędu znajdowało się oświadczenie o zapoznaniu się z treścią Kodeksu etyki służby cywilnej. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że - w ramach funkcjonującego systemu zarządzania jakością - zostały umieszczone na stronie intranetowej Urzędu (sierpień 2013 r.) materiały pochodzące z poradnika antykorupcyjnego dla urzędników wydane przez CBA.

[Dowód: akta kontroli, str. 196, 372,495-497]

W październiku 2015 r. IS w Katowicach zobowiązała podległych pracowników do samodzielnego przeszkolenia się na podstawie materiałów przygotowanych przez pracowników Ministerstwa Finansów na temat korupcji i działań antykorupcyjnych. Urząd pismem z 13 października 2015 r. przedstawił IS w Katowicach informację o przeszkoleniu 136 pracowników. W okresie późniejszym przeszkolono sześć osób.

[Dowód: akta kontroli, str.494]

3.9. W latach 2013 – 2015 (do 30 czerwca) IS w Katowicach przeprowadziła w Urzędzie dwie kontrole, których przedmiotem były zagadnienia związane z przedawnianiem się zaległości podatkowych⁴⁶. Pierwszą kontrolę przeprowadzono w 2013 r., m.in. w zakresie zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych, w wyniku której sformułowano sześć wniosków pokontrolnych. Pismem z dnia 11 lutego 2014 r.⁴⁷ Naczelnik Urzędu poinformował IS w Katowicach m.in. o realizacji wniosków pokontrolnych. Drugą kontrolę przeprowadzono w 2014 r.⁴⁸, w przedmiocie monitorowania zaległości objętych ryzykiem przedawnienia w latach 2013–2015, a Dyrektor IS w Katowicach ocenił pozytywnie działalność Urzędu w tym zakresie (nie sformułował wniosków pokontrolnych).

[Dowód: akta kontroli, str. 656-682]

Ocena cząstkowa

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

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

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

⁴⁵ Przed utworzeniem tej komórki, jej zadania wykonywała IS w Katowicach.

⁴⁶ Wystąpienie pokontrolne Dyrektora IS w Katowicach z 11 lutego 2014 r. (znak: NA-071/3/2014/24080).

⁴⁷ NA-071/3/2014/24080

⁴⁸ Wystąpienie pokontrolne Dyrektora IS w Katowicach z 4 grudnia 2014 r. (znak: KW/0920-0025/14/69101).

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴⁹, 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 Delegatury NIK w Katowicach.

Katowice, dnia 15 grudnia 2015 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

**Kontroler:
Marta Florczykiewicz-Cymara
St. inspektor kontroli państwowej**

.....

⁴⁹ Dz.U. z 2015 r., poz.1096.