



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA.410.024.02.2015
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 Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Monika Kopczyk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 97098 z dnia 6 października 2015 r. 2. Marian Dłucik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 97103 z dnia 12 października 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach ¹ , ul. Paderewskiego 32b, 40-282 Katowice
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Hamrol, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach (dowód: akta kontroli str. 5)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości², działalność³ kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Formułując ocenę pozytywną, NIK uwzględniła w szczególności:

- monitorowanie przez Urząd zaległości zagrożonych przedawnieniem;
- podejmowanie działań w zakresie zabezpieczenia zaległości;
- podejmowanie działań w celu realizacji wyroków Trybunału Konstytucyjnego P 30/11 z dnia 17 lipca 2012 r. oraz SK 40/12 z dnia z dnia 8 października 2013 r.;
- przeprowadzanie analiz prawa do dochodzenia należności zgodnie z obowiązującą procedurą;
- funkcjonowanie komórek ds. wierzycielskich i ich pozytywny wpływ na usprawnienie procesu zarządzania zaległościami podatkowymi.

Stwierdzone nieprawidłowości polegały na zwłoce w podejmowaniu działań dotyczących:

- wszczęcia dwóch postępowań w sprawie określenia zobowiązań w zryczałtowanym podatku PIT za 2007 r. (21,6 tys. zł⁴) i przekazania do właściwej komórki organizacyjnej dwóch wniosków o ukaranie podatkniczek,

¹ Zwany dalej „Urzędem”.

² Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

³ Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2014 r. do dnia zakończenia czynności kontrolnych oraz okres wcześniejszy, mający bezpośredni związek z badanymi zagadnieniami.

⁴ Odsetki od tej kwoty wyniosły 12 tys. zł.

w związku z niewykonaniem tych zobowiązań, w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia (pod koniec 2012 r.), co skutkowało umorzeniem postępowań podatkowych w 2014 r. z uwagi na upływ powyższego terminu;

- odpisywania przedawnionych zaległości z tytułu zobowiązań powstałych przed 1 stycznia 2003 r. (cztery zaległości na łączną kwotę 1.219,6 tys. zł, tj. 50,4% wartości badanej próby, odpisano w latach 2014–2015, w sytuacji gdy przedawniły się one w latach 2007–2009).

Pozostałe nieprawidłowości wystąpiły w okresie wcześniejszym (od 2002 r. do 2010 r.) i polegały na zwłoce w podejmowaniu działań w zakresie: księgowania przypisów zobowiązań na kartach kontowych podatników oraz dochodzenia należności, tj. wystawienia upomnienia, poszukiwania majątku zobowiązanego, wszczęcia postępowania egzekucyjnego, zgłaszania wierzytelności do masy upadłości, w konsekwencji czego zgłoszenia te były dokonywane już po przedawnieniu się zaległości.

Zobowiązania podatkowe, których dotyczyły stwierdzone nieprawidłowości, stanowiły 0,65% zaległości podatkowych ogółem według stanu na 30 czerwca 2015 r.⁵

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Monitorowanie zaległości oraz analizowanie przyczyn i skutków przedawnień, jak również działania podjęte w związku z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego i uchwałami NSA

Opis stanu faktycznego

1.1. Według stanu na koniec 2014 r. w Urzędzie występowało 25 153 zaległości podatkowych⁶ w łącznej kwocie 208.660,3 tys. zł, w tym z tytułu podatku VAT – 10 840 zaległości (43,1%) w łącznej kwocie 173.547,9 tys. zł (83,2%). Na 30 czerwca 2015 r. liczba zaległości wzrosła do 27 646, a ich wartość – do 242.162,8 tys. zł, w tym 10 598 zaległości (38,3%) na kwotę 201.694,1 tys. zł (83,3%) dotyczyło podatku VAT⁷.

Wśród zaległości według stanu na koniec 2014 r., 45,4% (94.764,6 tys. zł) powstało w związku z wydaniem decyzji wymiarowych, a 54,6% (113.895,7 tys. zł) – w wyniku nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku (samoobliczenie). W odniesieniu do zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r., wartości te wyniosły odpowiednio 44,1% (106.845,8 tys. zł) i 55,9% (135.317,1 tys. zł).

Wśród zaległości według stanu na koniec 2014 r., kwota wymagalnych zaległości bieżących wynosiła 45.497,1 tys. zł (21,8%), a wymagalnych zaległości z lat ubiegłych – 155.358,0 tys. zł (74,5%). W odniesieniu do zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r., wartości te wyniosły odpowiednio 36.001,2 tys. zł (14,9%) i 190.676,2 tys. zł (78,7%)⁸.

⁵ Bez uwzględnienia odsetek.

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 (nr sprawozdania: 147 i 153).

⁸ Jw.

Według stanu na 30 czerwca 2015 r. kwota zaległości, które będą przedawnione z upływem II półrocza 2015 r.⁹ wynosiła 26.743,1 tys. zł, w tym kwota zaległości zagrożonych przedawnieniem, tj. wobec których nie podjęto żadnych czynności mających wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia – 6.322,9 tys. zł¹⁰.

Według stanu na 31 grudnia 2014 r. i 30 czerwca 2015 r., udział zaległości podatkowych w zrealizowanych dochodach podatkowych (odpowiednio 781.567,8 tys. zł i 345.630,3 tys. zł)¹¹, wyniósł 26,7% i 70,1%.

(dowód: akta kontroli str. 752-773, 862-865)

Z uwagi na przedawnienie w 2014 r. odpisano 1 167 zaległości podatkowych na kwotę 7.066,6 tys. zł (należność główna) wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 7.924,8 tys. zł. Najwięcej odpisanych zaległości dotyczyło podatku VAT (należność główna wynosiła 4.949,1 tys. zł, tj. 70,0% odpisanych zaległości, a odsetki za zwłokę – 5.295,6 tys. zł, tj. 66,8% odpisanych odsetek)¹². Kwota odpisanych zaległości, dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej¹³, wynosiła 345,3 tys. zł (należność główna), a zaległości te dotyczyły sześciu podatników.

W I półroczu 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano 711 zaległości podatkowych na kwotę 1.673,3 tys. zł (należność główna) wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 1.267,7 tys. zł. W podatku VAT odpisano zaległości w kwocie 892,8 tys. zł (53,4%) wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 811,8 tys. zł (64,0%)¹⁴. Kwota odpisanych zaległości, dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy UKS, wynosiła 151,4 tys. zł i dotyczyła dwóch podatników.

W 2014 r. i I półroczu 2015 r. nie wystąpiły w Urzędzie przedawnione i nieodpisane zaległości podatkowe¹⁵.

W 2014 r. oraz w I półroczu 2015 r. udział zobowiązań podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w zrealizowanych dochodach podatkowych (z uwzględnieniem odsetek) wyniósł odpowiednio 1,9% oraz 0,9%.

(dowód: akta kontroli str. 743-751, 862-865)

1.2. W Urzędzie opracowano procedury monitorowania zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem oraz określono zadania i komórki/osoby odpowiedzialne za ich realizację. Zarządzeniem nr 18/2013 z dnia 18 czerwca 2013 r. Naczelnik Urzędu ustalił zasady działania Komisji ds. analizy i likwidacji zaległości podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych. Naczelnik Urzędu określił również skład osobowy ww. Komisji oraz dwóch Zespołów

⁹ 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).

¹⁰ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.40 - Zaległości, które będą przedawnione, Arkusz 37 (ze wskaźnikami pochodzenia terminu przedawnienia MRP, EGA i TP oraz ze wskaźnikiem pochodzenia terminu przedawnienia TP).

¹¹ 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).

¹² Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.69 - Załącznik 16a - informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz 3 (nr sprawozdania: 147) i Skoroszyt SPRZAL.65 - Załącznik B16 - informacja o odpisanych kwotach przedawnionych zaległości budżetu państwa, Arkusz 3 (nr sprawozdania: 147).

¹³ Zwanych dalej „UKS”.

¹⁴ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.69 - Załącznik 16a - informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz 3 (nr sprawozdania: 153) i Skoroszyt SPRZAL.65 - Załącznik B16 - informacja o odpisanych kwotach przedawnionych zaległości budżetu państwa, Arkusz 3 (nr sprawozdania: 153).

¹⁵ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.69 - Załącznik 16a - informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz 3 (nr sprawozdania: 147 i 153).

ds. analizy podmiotów, których zaległości wynoszą powyżej 10,0 tys. zł i nie przekraczają 100,0 tys. zł oraz których zaległości przekraczają 100,0 tys. zł¹⁶.

(dowód; akta kontroli, str. 150-166)

Zespoły te przeprowadzały analizy zaległości (głównie z tytułu podatku VAT i PIT) z częstotliwością miesięczną w oparciu m.in. o listy podatników oraz zaległości wraz z odsetkami obliczonymi na konkretny dzień (przed posiedzeniem Zespołów), a także *Karty odpowiedzi na pytanie o zobowiązany*, wygenerowane z systemu e-ORUS. Źródłem danych były również raporty, w których zawarte były informacje o podatnikach, dotyczące m.in.: wspólników spółki, rachunków bankowych i majątku, kontroli przeprowadzonych u podatnika, danych o karalności, zaległości i otwartych tytułów wykonawczych, dokonanych czynności majątkowych.

Wyniki przeprowadzonych analiz dokumentowane były w protokołach z posiedzeń Zespołów, w których formułowano wnioski dotyczące dalszego postępowania w poszczególnych sprawach oraz wskazywano komórki odpowiedzialne za ich realizację. Analizy te wykorzystywano prowadząc działania w zakresie: dalszego dochodzenia zaległości, orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, ustalania składników majątku zobowiązanych, kierowania do sądów wniosków o protokoły z wyjawienia majątku, stosowania środków egzekucyjnych skutkujących przerwaniem biegu terminu przedawnienia, umorzenia postępowania egzekucyjnego.

(dowód: akta kontroli, str. 167-169)

Zaległości podatkowe (w tym zagrożone przedawnieniem) były także monitorowane przez pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych Urzędu w oparciu m.in. o tabelaryczny system raportowania wyników pracy oraz sprawozdawczość prowadzoną przez kierowników tych komórek. Działania te uregulowane były w sposób ogólny w instrukcji i zarządzeniach Naczelnika Urzędu¹⁷.

(dowód: akta kontroli, str. 24-149)

1.3. Naczelnik nie ustalił formalnego obowiązku analizowania przyczyn i skutków przedawnień. Informacje na ten temat wynikały z przeprowadzanych analiz przedawnienia prawa do dochodzenia należności (które szczegółowo omówiono w pkt 2 niniejszego wystąpienia).

(dowód: akta kontroli, str. 170-201)

1.4. W 2014 r. informacje i wyjaśnienia zawierające analizę przyczyn przedawnienia zobowiązań podatkowych w odniesieniu do największych kwot, Urząd przedstawiał w wymaganych przez Izbę Skarbową w Katowicach¹⁸ miesięcznych informacjach w zakresie wykonania dochodów w poszczególnych tytułach podatkowych. Wykazywano, że przyczyną przedawnienia zobowiązań podatkowych była bezskuteczność egzekucji spowodowana brakiem majątku zobowiązanego podlegającego egzekucji (brak rachunków bankowych, pobieranego wynagrodzenia i świadczeń ZUS oraz brak nieruchomości i ruchomości, na których można ustanowić odpowiednio hipotekę przymusową i zastaw skarbowy).

¹⁶ Decyzja nr 56/2013 z dnia 7 listopada 2013 r., zmieniona decyzją nr 22/2014 z dnia 28 maja 2014 r.

¹⁷ *Instrukcja w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych wszczętych z urzędu oraz wydawania decyzji w komórkach Postępowań Podatkowych oraz ich obsługi*, zarządzenie nr 25/2012 z dnia 30 sierpnia 2012 r. w sprawie procedury zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w związku ze stwierdzonym w toku postępowania kontrolnego uszczerpkaniem większym lub równym kwocie 5.000,00 zł, zarządzenie nr 18/2009 z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zasad i form prowadzenia postępowania egzekucyjnego w Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach, zarządzenie nr 3/2015 z dnia 29 stycznia 2015 r. w sprawie określenia zasad funkcjonowania Działów Egzekucji Administracyjnej EA I i EA II oraz prowadzenia postępowania egzekucyjnego zabezpieczającego w Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach zmienione zarządzeniem nr 127/2015 Dyrektora IS w Katowicach z dnia 30 lipca 2015 r.

¹⁸ Zwaną dalej „IS w Katowicach”.

Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, w 2015 r., w związku z brakiem obowiązku sprawozdawczego, odstąpiono od przedmiotowej analizy, gdyż przyczyny przedawnienia zostały zidentyfikowane i były znane organowi.

(dowód: akta kontroli, str. 170-175, 202-207)

1.5. Badaniem objęto próbę 10 zaległości podatkowych na łączną kwotę 4.853,3 tys. zł (2,0% zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r.), zagrożonych przedawnieniem lub odpisanych z tytułu przedawnienia w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r.¹⁹, z których pięć zaległości w kwocie 2.642,3 tys. zł dotyczyło podatku VAT²⁰, trzy w kwocie 1.019,9 tys. zł – podatku PIT²¹ i dwie w kwocie 1.191,1 tys. zł – podatku CIT²² (cztery zaległości w kwocie 1.201,5 tys. zł wynikały z deklaracji podatkowych, a sześć zaległości w kwocie 3.651,8 tys. zł – z decyzji określających lub ustalających zobowiązanie podatkowe, z tego cztery zaległości w kwocie 2.763,9 tys. zł wynikały z decyzji wydanych przez dyrektora UKS²³, jedna w kwocie 267,4 tys. zł – z decyzji Naczelnika Urzędu, a jedna w kwocie 620,6 tys. zł – z decyzji Dyrektora IS w Katowicach).

W wyniku badania ww. próby ustalono, że w przypadku trzech zaległości na kwotę 1.022,1 tys. zł przeprowadzono kontrole podatkowe (w 2002 r., w którym upłynął termin płatności podatku, w 2005 r., tj. w pierwszym roku biegu terminu przedawnienia oraz w 2009 r., tj. w piątym roku biegu terminu przedawnienia, kiedy wpłynął wniosek prokuratury w tej sprawie)²⁴, a w przypadku czterech zaległości na kwotę 2.763,9 tys. zł przeprowadzenie kontroli i wydanie decyzji należało do UKS. Spośród trzech kontroli podatkowych przeprowadzonych przez Urząd, w jednym przypadku nie stwierdzono uszczuplenia podatku, a w dwóch przypadkach (dotyczy zaległości na kwotę 887,9 tys. zł) wszczęto postępowania podatkowe. Decyzje w tych dwóch przypadkach wydano po [1] 71 dniach i [2] półtora roku od wszczęcia postępowań oraz doręczono je odpowiednio w dacie decyzji i pięć dni od tej daty. W pierwszym przypadku postępowanie przeprowadzono bez zbędnej zwłoki, natomiast w drugim przypadku akta postępowania zostały przekazane prokuraturze jako dowód w sprawie karnej, w związku z czym nie były dostępne w Urzędzie²⁵. Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że przedłużenie postępowania podatkowego było spowodowane koniecznością przeanalizowania obszernego materiału dowodowego, w tym protokołów z przesłuchania świadków przekazanych przez prokuraturę oraz protokołów z czynności sprawdzających przeprowadzonych u kontrahentów podatnika przez inne urzędy skarbowe. Zastępca Naczelnika Urzędu wskazał również na skomplikowany i różnorodny charakter sprawy.

W przypadku trzech zaległości na kwotę 1.863,2 tys. zł podatnicy wnieśli odwołania do Dyrektora IS w Katowicach, który utrzymał w mocy decyzje organów pierwszej instancji²⁶. W przypadku jednej z tych zaległości (na kwotę 575,4 tys. zł) podatnik

¹⁹ Z tego pięć odpisanych w okresie objętym kontrolą z uwagi na przedawnienie w łącznej kwocie 1.416,5 tys. zł i pięć zagrożonych przedawnieniem w okresie objętym kontrolą na łączną kwotę 3.436,8 tys. zł, wybranych spośród zaległości o najwyższych wartościach (bez uwzględnienia odsetek).

²⁰ Za marzec 2001 r., maj 2002 r., wrzesień 2003 r., wrzesień 2004 r. i sierpień 2008 r.

²¹ Za 2003 r. (zryczałtowany podatek PIT od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów), 2008 r. i listopad 2001 r. (zryczałtowany podatek PIT od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości).

²² Za 2001 r. i 2003 r.

²³ 56,9% wartości zaległości objętych badaniem, w tym jedna na kwotę 575,4 tys. zł wynikała z decyzji dyrektora UKS z dnia 30 stycznia 2008 r. ustalającej zobowiązanie podatkowe w związku ze stwierdzeniem dochodów nieznajdujących pokrycia w nieujawnionych źródłach przychodów.

²⁴ W dwóch przypadkach nie obowiązywały terminy wynikające z art. 283 op i art. 83 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r., poz. 584, ze zm.). W jednym przypadku akta kontroli zostały przekazane prokuraturze jako dowód w sprawie karnej, w związku z czym nie były dostępne w Urzędzie.

²⁵ Są one przechowywane w depozycie Komendy Wojewódzkiej Policji w Katowicach.

²⁶ W dwóch przypadkach (zaległości na kwotę 1.242,7 tys. zł) organami pierwszej instancji byli dyrektorzy UKS, a w jednym (zaległość na kwotę 620,6 tys. zł) – Naczelnik Urzędu (w ostatnim przypadku Dyrektor IS w Katowicach uchylił w niewielkim

wniósł skargę do sądu administracyjnego, który uchylił decyzję organu drugiej instancji. Organ ten wznowił postępowanie oraz uchylił decyzję organu pierwszej instancji (dyrektora UKS) i umorzył postępowanie. Uchylenie powyższych decyzji wynikało z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego SK 18/09 z 18 lipca 2013 r., który uznał za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁷, dotyczący opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w nieujawnionych źródłach przychodów.

Badanie próby zaległości wykazało, że bez zbędnej zwłoki księgowano przypisy zobowiązań podatkowych na kartach kontowych, wystawiano upomnienia lub tytuły wykonawcze oraz podejmowano działania w celu wyegzekwowania zaległości (z wyjątkiem przypadków wskazanych w dalszej części wystąpienia pokontrolnego, w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*).

(dowód: akta kontroli str. 494-501, 1090-1094)

W przypadku zaległości na kwotę 622,9 tys. zł, w związku ze zmianą właściwości organu egzekucyjnego, pismem z dnia 20 października 2010 r. do Urzędu Skarbowego w Sosnowcu przekazano nieprawidłowo wypełniony tytułu wykonawczy i niekompletne akta egzekucyjne. Urząd ten trzykrotnie zwracał się o uzupełnienie braków (pisma z dnia 7 grudnia 2010 r., 31 stycznia 2011 r. i 29 września 2011 r.), przy czym odpowiedź na jedno z pism (z dnia 31 stycznia 2011 r.) otrzymał po ponad pięciu miesiącach (pismem z dnia 12 lipca 2011 r.). Ostatecznie braki uzupełniono po ponad roku (pismem z 14 listopada 2011 r.). Powyższe okoliczności nie spowodowały przedawnienia zaległości.

(dowód: akta kontroli str. 1042-1051)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że powyższą sprawę prowadziła osoba zatrudniona na stanowisku starszego inspektora, z którą został rozwiązany stosunek pracy. Podał również, że prawdopodobnie przyczyną wystąpienia powyższej zwłoki było spiętrzenie się spraw do załatwienia w 2011 r. spowodowane wpływem bardzo dużej liczby tytułów wykonawczych do realizacji (według danych programu Biblioteka Akt w okresie od 20 października 2010 r. do 14 listopada 2011 r. pracownik ten załatwił 3 286 spraw, a według danych z podsystemu Egapoltax – 4 322 tytuły wykonawcze).

(dowód: akta kontroli str. 777, 784)

W przypadku czterech zaległości na kwotę 2.375,0 tys. zł, zobowiązania zabezpieczano na majątku dłużnika, z tego w trzech przypadkach zaległości na kwotę 1.752,1 tys. zł – poprzez ustanowienie hipoteki, a w dwóch na kwotę 757,1 tys. zł – poprzez ustanowienie zastawu. W okresie prowadzenia kontroli niewygaszona pozostała hipoteka zabezpieczająca zaległość na kwotę 667,2 tys. zł oraz zastaw zabezpieczający zaległość na kwotę 622,9 tys. zł.

Bieg terminu przedawnienia zaległości objętych kontrolą został przerwany/zawieszony²⁸ wskutek:

zakresie decyzję Naczelnika Urzędu i w tym zakresie orzekł co do istoty; odmiennie niż organ pierwszej instancji uznał, że przychody spółki wynikające z pięciu faktur zostały wykazane do opodatkowania w prawidłowych kwotach i w związku z tym obniżył zobowiązanie podatkowe o 670 zł).

²⁷ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm., zwanej dalej „ustawą pdo”

²⁸ Nie uwzględniono przypadków, w których:

- zastosowane środki egzekucyjne nie przerywały biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tj. jeśli zastosowano je przed rozpoczęciem lub w okresie zawieszenia tego biegu;
- wniesienie skargi do sądu administracyjnego nie zawieszało biegu terminu przedawnienia, gdyż miało miejsce w czasie trwania postępowania w sprawie karej skarbowej;
- wszczęcie postępowania w sprawie karej skarbowej nie zawieszało biegu terminu przedawnienia zobowiązania powstałego przed 1 stycznia 2003 r.

- zastosowania przez Urząd środków egzekucyjnych (przed 1 stycznia 2003 r. – czynności egzekucyjnej), tj. zajęcia wynagrodzenia, rachunku bankowego i innych wierzytelności oraz pobrania należności u zobowiązanego – w przypadku czterech zaległości na kwotę 1.975,1 tys. zł;
- wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej – w przypadku trzech zaległości na kwotę 1.863,2 tys. zł (w jednym przypadku przez Urząd, a w dwóch – przez UKS), przy czym podatnicy zostali zawiadomieni o zawieszeniu przed upływem biegu terminu przedawnienia (stosownie do wyroku Trybunału Konstytucyjnego P 30/11 z dnia 17 lipca 2012 r. i art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁹);
- wydania decyzji o rozłożeniu na raty³⁰ – w jednym przypadku zaległości na kwotę 622,9 tys. zł;
- wszczęcia restrukturyzacji – w dwóch przypadkach zaległości na kwotę 704,7 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 502-514)

Przyczyną przedawnienia pięciu (spośród 10) zaległości w kwocie 1.416,5 tys. zł był brak majątku zobowiązanego, podlegającego egzekucji, w tym w przypadku trzech zaległości na kwotę 1.090,1 tys. zł za okresy rozliczeniowe przypadające na lata 2001-2002 miały miejsce postępowania upadłościowe, które nie skutkowały przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, a jednocześnie uniemożliwiały prowadzenie postępowań egzekucyjnych. Sposób prowadzenia postępowań kontrolnych i podatkowych nie przyczynił się do przedawnienia powyższych zaległości.

W przypadku natomiast postępowań w zakresie dochodzenia zaległości, zwłokę w podejmowaniu czynności stwierdzono w czterech przypadkach, w tym w jednym przypadku (zaległość na kwotę 385,4 tys. zł) nie wszczęto skutecznie postępowania egzekucyjnego i nie zastosowano środka powodującego przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania, co miało wpływ na przedawnienie zaległości. W stosunku do pozostałych pięciu zaległości na kwotę 3.436,8 tys. zł objętych próbą, w każdym przypadku wystąpiły zdarzenia skutkujące przedłużeniem tego terminu.

(dowód: akta kontroli str. 494, 502-507, 516-517)

1.6.1. W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego P 30/11 z dnia 17 lipca 2012 r.³¹, w którym uznano za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 70 § 6 pkt 1 ustawy op w brzmieniu obowiązującym 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

²⁹ Dz. U z 2015 r., poz. 613 ze zm., zwanej dalej „ustawą op”.

³⁰ W dniu 30 grudnia 2003 r. Naczelnik Urzędu wydał decyzję o rozłożeniu zapłaty podatku VAT za wrzesień 2003 r. w kwocie 1.377,4 tys. zł na cztery raty, a w dniu 19 lipca 2004 r. zmienił ją, rozkładając zapłatę podatku na sześć rat. Podatnik nie wywiązał się z obowiązków nałożonych tą decyzją.

³¹ Zwanym dalej „wyrokiem TK z 17 lipca 2012 r.”

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 posiłkowo).

(dowód: akta kontroli str. 589-590, 594-595, 628-633, 641-642, 644-647, 656-660)

Realizując wytyczne Wicedyrektora IS w Katowicach, w dniu 12 października 2012 r. Naczelnik Urzędu skierował do Oskarżyciela Skarbowego polecenie realizacji obowiązku zawiadamiania podatników, wynikającego z wyroku TK z dnia 17 lipca 2012 r. W związku z powyższym, w komórce ds. karnych skarbowych (KS) w okresie od 18 października 2012 r. do 29 lipca 2014 r. sporządzono 78 zawiadomień (z tego 58 przed dniem wejścia w życie art. 70c ustawy op, 11 w okresie od 15 do 31 grudnia 2013 r. i 9 w 2014 r.). W pierwszej kolejności wysyłano zawiadomienia do podatników, których zobowiązania przedawniały się z upływem 2012 r., a następnie czynności te podejmowano na bieżąco. Obowiązek wynikający z art. 70c ustawy op realizowały również Referaty Postępowań Podatkowych (PP-1, PP-2, PP-3), które w okresie od lipca do grudnia 2013 r. sporządziły 32 zawiadomienia. Ostatecznie obowiązek ten realizowała komórka ds. wierzycielskich (SW-1), która w okresie od sierpnia 2014 r. do października 2015 r. sporządziła 107 zawiadomień (z tego 66 w 2014 r., 19 w I półroczu 2015 r. i 22 w II półroczu 2015 r.).

(dowód: akta kontroli str. 829-834, 1090-1094)

W związku z wyrokiem TK z 17 lipca 2012 r.:

- w dniu 20 stycznia 2014 r. Dyrektor IS w Katowicach uchylił decyzję Naczelnika Urzędu określającą zobowiązanie w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r. i umorzył postępowanie w sprawie, w związku z czym odpisano należność główną w wysokości 11,5 tys. zł (odsetki wyniosły 6,5 tys. zł);
- w dniu 27 lutego 2014 r. Naczelnik Urzędu umorzył jako bezprzedmiotowe postępowanie w sprawie określenia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r., które dotyczyło 10,1 tys. zł należności głównej (odsetki wyniosły 5,5 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 643, 644-645, 649-651, 681-694, 894-904)

1.6.2. W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego SK 40/12 z dnia 8 października 2013 r.³², 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. (dotyczy kwestii przedawniania się zobowiązań zabezpieczonych hipoteką), pismem z dnia 24 kwietnia 2015 r. Wicedyrektor IS w Katowicach przekazał pismo Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego³³ 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

³² Zwanym dalej „wyrokiem TK z 8 października 2013 r.”

³³ Zwanego dalej „NSA”.

uchwałodawczego. 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. 644-645, 647, 674-678)

Na polecenie Wicedyrektora IS w Katowicach z dnia 3 lutego 2014 r., w dniu 7 lutego 2014 r. przeprowadzono analizę realności zabezpieczeń ustanowionych na rzecz Skarbu Państwa. Wynikało z niej m.in., że:

- należności w kwocie 40.817,8 tys. zł były zabezpieczone 238 hipotekami przymusowymi, w tym 33.297,2 tys. zł (81,6%) zaległości przedawnionych z zastrzeżeniem art. 70 § 8 ustawy op, zabezpieczonych 66 hipotekami. Jako możliwe do odzyskania wskazano 286,2 tys. zł, w tym 144,7 tys. zł (50,1%) zaległości przedawnionych z zastrzeżeniem art. 70 § 8 ustawy op;
- należności w kwocie 9.360,5 tys. zł były zabezpieczone 416 zastawami skarbowymi, w tym 3.137,2 tys. zł, tj. 33,5% (dotyczyło osób fizycznych) i 81,8 tys. zł, tj. 0,9% (dotyczyło innych podmiotów) zaległości przedawnionych z zastrzeżeniem art. 70 § 8 ustawy op, zabezpieczonych odpowiednio 35 i jednym zastawem. Jako możliwe do odzyskania wskazano 120 tys. zł, w tym 26,6 tys. zł (22,2%) zaległości przedawnionych z zastrzeżeniem art. 70 § 8 ustawy op.

(dowód: akta kontroli str. 836-840)

W związku z wyrokiem TK z 8 października 2013 r., notami księgowymi z dnia 30 kwietnia 2014 r. odpisano jako przedawnione zaległości jednego podatnika z tytułu podatku VAT (za miesiące od stycznia do października i grudzień 1999 r.) oraz z tytułu dodatkowego zobowiązania w tym podatku (za miesiące od lipca do października i grudzień 1998 r. oraz od stycznia do listopada 1999 r.) na łączną kwotę 567,5 tys. zł, które były zabezpieczone hipoteką przymusową, ustanowioną 28 lipca 2000 r. Odsetki na dzień przedawnienia (23 marca 2006 r.) wyniosły 909,7 tys. zł. W dniu 12 maja 2014 r. złożono do sądu wnioski o jej wykreślenie w związku z wygaśnięciem wierzytelności.

(dowód: akta kontroli str. 644-645, 651-652, 695-721)

1.6.3. W związku z uchwałą NSA z dnia 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12), dotyczącą orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego po okresie przedawnienia, Dyrektor IS w Katowicach uchylił dwie decyzje Naczelnika Urzędu określające zobowiązania w podatku od czynności cywilnoprawnych (łącznie 10,7 tys. zł) i umorzył postępowania. Skutki finansowe tych działań nie dotyczyły budżetu państwa, lecz budżetu jednostki samorządu terytorialnego³⁴.

(dowód: akta kontroli str. 644-645, 652-653, 722-741)

³⁴ W dniu 28 kwietnia 2014 r. Dyrektor IS w Katowicach uchylił decyzję Naczelnika Urzędu z dnia 25 listopada 2013 r. określającą zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych (sprzedaż nieruchomości w dniu 24 lipca 2008 r.) i umorzył postępowanie w sprawie, w związku z czym odpisano należność główną w wysokości 5,9 tys. zł (odsetki wyniosły 3,4 tys. zł). W dniu 26 stycznia 2015 r. Dyrektor IS w Katowicach uchylił decyzję Naczelnika Urzędu z dnia 5 listopada 2014 r. określającą zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych (sprzedaż nieruchomości w dniu 21 grudnia 2009 r.) i umorzył postępowanie w sprawie, w związku z czym odpisano należność główną w wysokości 4,8 tys. zł (odsetki wyniosły 2,4 tys. zł).

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

1. W przypadku zaległości w podatku PIT za 2008 r. na kwotę 59,1 tys. zł (1,2% wartości badanej próby 10 zaległości i 0,02% zaległości podatkowych ogółem według stanu na 30 czerwca 2015 r.)³⁵ przypis zobowiązania na karcie kontowej podatnika zaksięgowano po trzech miesiącach (3 sierpnia 2009 r., pod datą okresu sprawozdawczego 31 lipca 2009 r.) od dnia złożenia zeznania podatkowego (30 kwietnia 2009 r.), czym naruszono art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³⁶, stanowiący, że do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Skutkowało to заниzeniem należności w miesięcznym sprawozdaniu Rb-27 z wykonania dochodów budżetowych za czerwiec 2009 r. o 59,1 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w dniu 16 czerwca 2009 r. podatnika wezwano do złożenia wyjaśnień dotyczących części M zeznania, które wpłynęły 3 lipca 2009 r. i dopiero wtedy zeznanie uznano za poprawne, a w dniu 31 lipca 2009 r. utworzono, zatwierdzono i przekazano rejestr w celu zaksięgowania zobowiązań na kartach kontowych. Podał również, że zeznania wpływające w ostatnich dniach „akcji PIT” (koniec kwietnia) nie były i nadal nie są weryfikowane i wprowadzane do systemów na bieżąco, stąd też wezwanie do podatnika skierowano dopiero 16 czerwca 2009 r.

Kontrola ujawniła ponadto, iż wszczynając postępowanie egzekucyjne, obejmujące powyższe zobowiązanie, dokonano zajęcia rachunku bankowego (zawiadomienie z dnia 23 września 2009 r.), natomiast czynności zmierzające do odnalezienia majątku zobowiązanego (sporządzenie wniosków o udostępnienie informacji z Centralnej Informacji o Zastawach Rejestrowych Krajowego Rejestru Sądowego oraz Ksiąg Wieczystych³⁷, jak również z Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców³⁸) podjęto dopiero po ponad roku (28 października 2010 r.).

Naczelnik Urzędu nie był w stanie podać przyczyn podejmowania z opóźnieniem ww. czynności zmierzających do odnalezienia majątku zobowiązanego, jednakże wskazał, że tytuł wykonawczy był regularnie przydzielany poborcom skarbowym do służby zewnętrznej, o czym świadczą odnotowane w systemie relacje o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych (cztery z 2009 r., pięć z 2010 r. i dwie z 2011 r.). Podał również, że brak kontaktu ze zobowiązanym w dniach od 22 marca 2010 r. do 19 marca 2015 r. był spowodowany jego pobytem w zakładzie karnym.

Ostatecznie nie wyegzekwowano żadnej kwoty z uwagi na brak majątku zobowiązanego i zaległość przedawniła się z dniem 31 grudnia 2014 r. (odsetki na ten dzień wyniosły 38,5 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 501, 516-517, 778, 786-787, 848-852, 992-1006)

2. W przypadku zaległości w podatku VAT za wrzesień 2004 r. na kwotę 267,4 tys. zł (5,5% wartości badanej próby 10 zaległości i 0,11% zaległości podatkowych ogółem według stanu na 30 czerwca 2015 r.)³⁹, wszczynając postępowanie egzekucyjne dokonano zajęcia wynagrodzenia (zawiadomienie z dnia 15 grudnia 2009 r.), natomiast czynności zmierzające do odnalezienia majątku zobowiązanego (sporządzenie wniosków o udostępnienie informacji z Centralnej

³⁵ Karta kontowa nr 324909.

³⁶ Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm., zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”.

³⁷ Zwanej dalej „Centralną Informacją Ksiąg Wieczystych”.

³⁸ Zwanej dalej „CEPIK”.

³⁹ Karta kontowa nr158604.

Informacji Ksiąg Wieczystych i CEPIK oraz do Urzędu Miasta Katowice) podjęto dopiero po blisko roku (23 listopada 2010 r.).

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że prawdopodobnie przyczyną wystąpienia powyższej zwłoki było spiętrzenie się spraw do załatwienia (według danych programu Biblioteka Akt w okresie od 15 grudnia 2009 r. do 23 listopada 2010 r. pracownik ten załatwił 1 853 sprawy, a według danych z podsystemu Egapoltax – 4 059 tytułów wykonawczych).

Ostatecznie nie wyegzekwowano żadnej kwoty z uwagi na brak majątku zobowiązanego i zaległość przedawniła się z dniem 16 grudnia 2014 r. (odsetki na ten dzień wyniosły 327,9 tys. zł).

W ocenie NIK, należność nie była dochodzona w możliwie jak najkrótszym czasie od momentu jej powstania z wykorzystaniem wszystkich dostępnych środków.

(dowód: akta kontroli str. 501, 516-517, 804, 811-812, 1007-1041)

3. W przypadku zaległości w zryczałtowanym podatku PIT od przychodu z odpłatnego zbycia w listopadzie 2001 r. nieruchomości na kwotę 385,4 tys. zł (7,9% wartości badanej próby 10 zaległości i 0,16% zaległości podatkowych ogółem według stanu na 30 czerwca 2015 r.)⁴⁰ przypis zobowiązania na karcie kontowej podatnika zaksięgowano po ponad dwóch i pół miesiąca (4 lutego 2003 r., pod datą okresu sprawozdawczego 31 stycznia 2003 r.) od dnia złożenia deklaracji podatkowej (13 listopada 2002 r.), czym naruszono art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Skutkowało to zaniżeniem należności w miesięcznym (za grudzień 2002 r.) i rocznym (za 2002 r.) sprawozdaniu Rb-27 z wykonania dochodów budżetowych o 386,7 tys. zł (pierwotna kwota wynikająca z deklaracji). Pierwszą czynność zmierzającą do wyegzekwowania należności (wystawienie upomnienia) podjęto 13 marca 2003 r., tj. po czterech miesiącach od dnia złożenia deklaracji podatkowej.

Pomimo że w dniu 25 kwietnia 2003 r. wystawiono tytuł wykonawczy i przekazano go do komórki ds. egzekucji, przez ponad 21 miesięcy (licząc do dnia ogłoszenia upadłości podatnika, tj. 26 sierpnia 2004 r.) nie został on doręczony zobowiązanemu, jak również nie zastosowano żadnych środków egzekucyjnych. W powyższym okresie ograniczono się do przekazania (pismem z 11 sierpnia 2003 r.) tytułu wykonawczego i wykazu zaległości komornikowi sądowemu (celem przyłączenia się do egzekucji z nieruchomości) oraz wystąpienia o jego zwrot i udzielenie informacji w tej sprawie (pismem z 18 czerwca 2004 r., a więc po 10 miesiącach). Komornik sądowy poinformował, że nieruchomość nie została sprzedana, a wierzyciel egzekwujący nie wystąpił z wnioskiem o jej przejęcie na własność, wobec czego umorzono postępowanie egzekucyjne 18 listopada 2003 r. (siedem miesięcy przed wystąpieniem o informację przez Urząd).

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że z uwagi na upływ czasu, trudno ustalić przyczynę zaistniałej sytuacji. Podał, że prawdopodobnie była ona spowodowana dużą liczbą spraw do załatwienia (związanych również z wpływem deklaracji, m.in. w ramach „akcji PIT” za 2002 r.).

Kontrola ujawniła ponadto, iż zgłoszenia wierzytelności do masy upadłości, dokonano dopiero po blisko trzech latach (pismem z 6 lipca 2007 r.) od ogłoszenia upadłości zobowiązanego w dniu 26 sierpnia 2004 r., w sytuacji gdy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego upłynął z dniem 31 grudnia 2006 r. (w przypadku zobowiązań powstałych przed 1 stycznia 2003 r. ogłoszenie upadłości nie przerywało pięcioletniego biegu terminu przedawnienia). W wyniku zgłoszenia wierzytelności do masy upadłości, Urząd w dniu 23 czerwca 2009 r. uzyskał m.in. kwotę 2,1 tys. zł, którą zaliczył na poczet zaległości w zryczałtowanym podatku

⁴⁰ Karta kontowa nr 133935.

PIT od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości (1.340,43 zł na należność główną i 748 zł na odsetki), podczas gdy zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 ustawy op, zobowiązanie to wygasło uprzednio wskutek przedawnienia.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że zaistniały wątpliwości „...czy zaległość wynikająca ze sprzedaży przez osobę fizyczną nieruchomości może być przedmiotem zgłoszenia do masy upadłości podmiotu określonego jako: [...] prowadzący działalność gospodarczą pod nazwą Przedsiębiorstwo Handlowo Usługowe [...]”. Wątpliwości te zostały wyjaśnione w postanowieniu Dyrektora IS w Katowicach z 31 maja 2007 r., w którym uchylił postanowienie Naczelnika Urzędu, uznające za bezzasadny zarzut zobowiązanego na działania egzekucyjne prowadzone na podstawie tytułu wykonawczego z dnia 16 listopada 2006 r. (obejmującego przedmiotową zaległość) i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Dyrektor IS w Katowicach wskazał, że wierzytelność wynikająca ze zbycia nieruchomości należało zgłosić do masy upadłości, albowiem powstała ona w wyniku czynności podejmowanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił ponadto, że zaległość została zgłoszona po upływie biegu terminu przedawnienia zobowiązania, gdyż w 2007 r. ogłoszenie upadłości traktowano jako zdarzenie przerywające bieg terminu przedawnienia bez względu na czas powstania zobowiązania. NIK zauważa, że zgodnie z art. 20 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁴¹, do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy stosuje się przepisy ustawy zmienianej w brzmieniu nadanej ustawą, z zastrzeżeniem, że jeżeli dotychczasowe przepisy określają korzystniejsze dla podatnika, płatnika lub inkasenta zasady i terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych, stosuje się przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy. Przepisy dotychczasowe (tj. obowiązujące przed 1 stycznia 2003 r.) były korzystniejsze dla podatnika, gdyż nie przewidywały przerwania biegu terminu przedawnienia wskutek ogłoszenia upadłości, a zatem miały one zastosowanie w odniesieniu do przedmiotowej zaległości.

(dowód: akta kontroli str. 501, 516-517, 804-805, 812-814, 961-991)

4. W przypadku zaległości w podatku CIT za 2001 r. na kwotę 570,5 tys. zł (11,8% wartości badanej próby 10 zaległości i 0,24% zaległości podatkowych ogółem według stanu na 30 czerwca 2015 r.)⁴², w związku z ogłoszeniem upadłości zobowiązanego w dniu 25 sierpnia 2003 r., zgłoszenia wierzytelności do masy upadłości, dokonano dopiero po ponad sześciu i pół roku (pismami z 13 maja i 9 grudnia 2010 r.), w sytuacji gdy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego upłynął z dniem 8 września 2008 r. (odsetki na ten dzień wyniosły 524,9 tys. zł). W przypadku pierwszego zgłoszenia wierzytelności (z 13 maja 2010 r.) nie uiszczono zaliczki w kwocie 1 tys. zł na koszty postępowania, wskutek czego w dniu 12 sierpnia 2010 r. sąd zarządził zwrot tego zgłoszenia. Urząd wycofał zgłoszenie z 9 grudnia 2010 r. dopiero pismem z 25 maja 2011 r., po zwróceniu uwagi przez syndyka masy upadłości na przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że po wydaniu decyzji dyrektora UKS (30 grudnia 2003 r.), z której wynikała przedmiotowa zaległość, Dział Rachunkowości Podatkowej dwukrotnie (pismami z 18 lutego i 22 lipca 2004 r.) zwracał się do Działu Egzekucji Administracyjnej o sporządzenie dodatkowego zgłoszenia wierzytelności do masy upadłości (pracownicy tego działu odpowiedzialni za powyższe zaniechanie nie pracują obecnie w Urzędzie). Wierzytelność została zgłoszona

⁴¹ Dz. U. Nr 169, poz. 1387, zwanej dalej „ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy op”.

⁴² Karta kontowa nr 2155.

dopiero w 2010 r. po przeprowadzonej analizie akt postępowania upadłościowego przez pracowników Wieloosobowego Stanowiska ds. Odpowiedzialności Osób Trzecich i Analizy Zaległości Przedawnionych. W sprawie dokonania zgłoszenia wiarygodności po upływie terminu przedawnienia zobowiązania, Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że co prawda zobowiązanie powstało przed 1 stycznia 2003 r., ale bieg terminu przedawnienia i ogłoszenie upadłości miało miejsce w 2003 r., kiedy obowiązywał już zmieniony art. 70 ustawy op (w którym dodano m.in. ogłoszenie upadłości jako zdarzenie powodujące przerwanie biegu terminu przedawnienia), a zatem przyjęto zasadę bezpośredniego stosowania nowego prawa. Zdaniem NIK, należało – jak już wspomniano w pkt 3 powyżej – stosować przepisy obowiązujące przed 1 stycznia 2003 r., z uwagi na to, że były korzystniejsze dla podatnika (art. 20 § 2 cyt. ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy op).

(dowód: akta kontroli str. 501, 805, 815-818, 1052-1089)

5. Postępowania podatkowe w sprawie określenia zobowiązań (łącznie 21,6 tys. zł⁴³, co stanowi 0,01% zaległości podatkowych ogółem według stanu na 30 czerwca 2015 r.) w zryczałtowanym podatku PIT od przychodu z odpłatnego zbycia w dniu 2 lipca 2007 r. udziałów w lokalach mieszkalnych i niemieszkalnych przez dwie podatniczki, wszczęto dopiero w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia tych zobowiązań (postanowienia z dnia 30 listopada 2012 r.⁴⁴, doręczone 1 i 3 grudnia 2012 r.), a wnioski o ukaranie podatniczek skierowano do komórki ds. karnych skarbowych (KS) w dniu 6 grudnia 2012 r.⁴⁵, w sytuacji gdy:

- w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży (tj. do 2 lipca 2009 r.) nie wydatkowały one w całości powyższego przychodu na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e ustawy pdof (w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r.), zgodnie z oświadczeniami z 3 lipca 2007 r. (data wpływu do Urzędu);
- nie złożyły deklaracji PIT-23 i nie wpłaciły podatku najpóźniej następnego dnia po upływie tego okresu (tj. 3 lipca 2009 r.), do czego zobowiązywał je art. 28 ust. 3 i 4 ustawy pdof (w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r.), albowiem pierwsze deklaracje wpłynęły dopiero w październiku 2012 r.

Wydanie postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego i skierowanie wniosków o ukaranie podatniczek odpowiednio 32 i 26 dni przed 1 stycznia 2013 r. skutkowało umorzeniem tych postępowań (w jednym przypadku przez Dyrektora IS w Katowicach w dniu 20 stycznia 2014 r. po wniesieniu przez podatniczkę odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu, w drugim – przez Naczelnika Urzędu w dniu 27 lutego 2014 r.), z uwagi na upływ biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, albowiem:

- pracownikowi Urzędu nie udało się doręczyć, w sposób określony w art. 148 i 149 ustawy op, zawiadomień o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w związku z wszczęciem w dniu 10 grudnia 2012 r. postępowań karnych skarbowych (jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, kancelaria pełnomocnika podatniczek była zamknięta, a pracownik sąsiadującego biura otrzymał od pełnomocnika zakaz odbioru korespondencji), a doręczenie zawiadomień do dnia 31 grudnia 2012 r. było, w świetle wyroku TK z 17 lipca 2012 r., warunkiem skuteczności tego zawieszenia;

⁴³ Odsetki od tej kwoty wyniosły 12 tys. zł.

⁴⁴ Nr PP-11/41106-39/12/SJS/417235 i PP-11/41106-40/12/SJS/417229

⁴⁵ PP-11/41106-39/12/SJS/423043 i PP-11/41106-40/12/SJS/423046

- doręczenie zawiadomienia dokonane na podstawie art. 150 ustawy op (tzw. doręczenie zastępcze) organ drugiej instancji określił jako fikcję prawną i uznał, że bieg terminu przedawnienia nie uległ zawieszeniu.

(dowód: akta kontroli str. 681-693, 866-941, 951-959)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że do wszczęcia postępowań podatkowych ok. miesiąc przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz umorzenia tych postępowań z uwagi na przedawnienie zobowiązań podatkowych, przyczyniło się:

- podjęcie czynności sprawdzających (poprzedzających postępowanie podatkowe) dopiero po dwóch i pół roku (pierwsze wezwania do podatniczek wysłano 27 grudnia 2011 r.), co było spowodowane dużą liczbą spraw przypadających do weryfikacji w zakresie sprzedaży nieruchomości w 2007 r. (na dzień 30 sierpnia 2011 r. pozostało do zweryfikowania 388 takich spraw);
- brak odpowiedzi podatniczek na wezwania lub uchylanie się od ich odbioru;
- nieprzedkładanie przez podatniczki wymaganych dokumentów w uzgodnionych terminach;
- złożenie w dniach 2 i 9 października 2012 r. deklaracji PIT-23, z których wynikał podatek w wysokości odpowiednio 20,6 tys. zł i 19,5 tys. zł, a następnie skorygowanie tego podatku do 0 zł w deklaracjach złożonych 24 października i 20 listopada 2012 r.;
- nieodbieranie przez podatniczki zawiadomień o zawieszeniu (w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego) biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz uchylanie się od odbioru zawiadomień w powyższej sprawie przez ich pełnomocnika;
- przekonanie o skuteczności zawiadomień doręczonych zastępczo przed dniem 1 stycznia 2013 r.

W sprawie wniosków o ukaranie podatniczek Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że „...zostały skierowane do komórki ds. karnych skarbowych dopiero po skutecznym wszczęciu postępowania [...] i ustaleniu na podstawie zgromadzonego do tego czasu materiału dowodowego przewidywanej kwoty uszczuplenia podatkowego (wcześniej [...] nie skierował wniosku z uwagi na złożenie PIT-23). Podał również: „ Należy zwrócić uwagę na pojawiające się w doktrynie stanowisko, że przyczyną wszczynania postępowań karnych skarbowych nie może być chęć skorzystania z postanowień Ordynacji podatkowej w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Min. z tego powodu (tzw. ostrożność procesowa) w tut. Urzędzie wszczynanie postępowań karnych skarbowych następuje w przypadku uprawdopodobnienia popełnienia czynu zabronionego”.

NIK zauważa, że zgodnie z art. 28 ust. 4 ustawy pof (w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r.), najpóźniej 3 lipca 2009 r. podatniczki miały obowiązek złożyć deklaracje PIT-23, którego nie dopełniły, a w 2012 r. na etapie czynności sprawdzających i postępowań podatkowych, pojawiły się kolejne okoliczności przemawiające za wszczęciem postępowania karnego skarbowego (brak odpowiedzi na wezwania, uchylanie się od odbioru pism z Urzędu, nieprzedkładanie wymaganych dokumentów w uzgodnionych terminach). NIK podziela stanowisko Naczelnika Urzędu, iż potrzeba zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie może być przyczyną wszczynania postępowań karnych skarbowych. Powinny być one wszczynane w przypadku podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, które w tym przypadku zostało powzięte przez pracowników Urzędu. Zgodnie bowiem z wyjaśnieniem Naczelnika Urzędu podatniczki prowadziły „...grę obliczoną na przedawnienie zobowiązań podatkowych”. W związku

z powyższym, wnioski o ich ukaranie winny być skierowane do komórki ds. karnych skarbowych wcześniej niż 6 grudnia 2012 r.

Zdaniem NIK na powyższą zwłokę mogło mieć również wpływ nieokreślenie wówczas w formie pisemnej zasad (w tym terminów) przekazywania wniosków o ukaranie do komórki ds. karnych skarbowych (zarządzenie w tym zakresie Naczelnik Urzędu wydał dopiero w dniu 29 października 2014 r.).

(dowód: akta kontroli str. 779, 791-800, 942-950)

Ocena cząstkowa

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

2. Odpisywanie przedawnionych zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywały procedury postępowania z zaległościami podatkowymi zakwalifikowanymi wstępnie jako przedawnione oraz odpisywania przedawnionych zaległości, wprowadzone zarządzeniem Naczelnika Urzędu⁴⁶. W procedurach tych wskazano komórki organizacyjne uczestniczące w powyższym postępowaniu oraz ich zadania. Do 27 stycznia 2015 r., komórką odpowiedzialną za koordynację prac był Samodzielny Referat ds. Postępowań Podatkowych (PPIV), a po tym dniu – Samodzielny Referat Spraw Wierzycielskich (SWII). Komórkami odpowiedzialnymi za sporządzenie noty księgowej, dokumentującej operację odpisu zaległości na karcie kontowej zobowiązanego, były Działy Rachunkowości Podatkowej (RPI i RPII). Procedury określały również wzory sześciu formularzy⁴⁷ obowiązujących w ramach postępowania z zaległościami podatkowymi zakwalifikowanych wstępnie jako przedawnione i ich odpisywania. W odniesieniu do części dokumentów⁴⁸ określono termin działania poszczególnych komórek organizacyjnych (dwa dni robocze). Naczelnik Urzędu określił także skład osobowy Zespołu, który zatwierdzał wyniki analizy prawa do dochodzenia należności, przeprowadzonej przez poszczególne komórki organizacyjne⁴⁹.

2.2. W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 marca 2015 r. analizy zaległości zakwalifikowanych wstępnie jako przedawnione prowadzono z częstotliwością kwartalną, a po tym okresie – miesięczną, na podstawie raportów generowanych z systemu WHTAX lub (pomocniczo) z aplikacji e-Orus. Ponadto analizy te były przeprowadzane doraźnie (np. w związku z koniecznością uzyskania informacji lub podejrzeniem przedawnienia się danej zaległości).

(dowód: akta kontroli str. 518-548, 1090-1094)

2.3. Pismem z dnia 10 kwietnia 2014 r.⁵⁰ Naczelnik Urzędu zwrócił się do IS w Katowicach z pytaniem dotyczącym postępowania z zaległościami

⁴⁶ Zarządzenia Naczelnika Urzędu w sprawie powołania Zespołu ds. analizy przedawnienia prawa do dochodzenia zobowiązań podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych oraz określenia trybu postępowania w zakresie przedawnienia prawa do dochodzenia zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych w Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach nr 19/2013 z 21 czerwca 2013 r. i nr 2/2015 z 28 stycznia 2015 r., które weszły w życie z dniem podpisania.

⁴⁷ Były to: zestawienie *Analiza przedawnienia prawa do dochodzenia podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych*; zestawienie *Analiza przerwania bądź zawieszenia biegu terminu przedawnienia*; dokument dotyczący zabezpieczenia zaległości (hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym); karta informacyjna do analizy; dokument przedstawiający wyniki analizy i postanowienia Zespołu ds. analizy przedawnienia prawa do dochodzenia należności; nota księgowa.

⁴⁸ Były to: zestawienie *Analiza przerwania bądź zawieszenia biegu terminu przedawnienia*; dokument dotyczący zabezpieczenia zaległości (hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym); karta informacyjna do analizy.

⁴⁹ Decyzje Naczelnika Urzędu w sprawie określenia składu osobowego Zespołu ds. analizy przedawnienia prawa do dochodzenia zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych nr 29/2013 z 24 czerwca 2013 r. i nr 1/2015 z 29 stycznia 2015 r., które weszły w życie z dniem podpisania.

⁵⁰ Nr PPIV/071-64/14/AR/185669.

zabezpieczonymi hipoteką w świetle wyroku TK z 8 października 2013 r. W piśmie z dnia 25 kwietnia 2014 r.⁵¹ uzyskał wyjaśnienia, że w każdym przypadku należy badać kiedy powstało zobowiązanie, kiedy i na jakiej podstawie ustanowiono zabezpieczenie w formie hipoteki oraz kiedy nastąpiłoby przedawnienie zobowiązania, gdyby nie zostało ono zabezpieczone. W związku z powyższą odpowiedzią i wnioskiem jednego z podatników, po przeprowadzeniu analizy przedawnienia prawa do dochodzenia należności, dokonano odpisu jego zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką (co szczegółowo opisano w pkt 1.6.2.).

(dowód: akta kontroli str. 644-645, 651-652, 665-673, 695-721)

2.4. W wyniku badania próby 10 zaległości podatkowych na łączną kwotę 2.422,2 tys. zł (1,0% zaległości według stanu na 30 czerwca 2015 r.) odpisanych w okresie objętym kontrolą z uwagi na przedawnienie⁵², które w siedmiu przypadkach dotyczyły podatku VAT (1.407,2 tys. zł)⁵³, w dwóch przypadkach – podatku PIT (444,5 tys. zł)⁵⁴ i w jednym przypadku – podatku CIT (570,5 tys. zł)⁵⁵ ustalono, że analizy przedawnienia prawa do dochodzenia należności były przeprowadzone przez właściwe komórki organizacyjne, przy wykorzystaniu formularzy określonych w zarządzeniu Naczelnika Urzędu. Formularze zostały podpisane przez pracowników tych komórek, przy czym podana w kartach informacyjnych data otrzymania analizy przez daną komórkę nie pokrywała się z datą przekazania tej analizy przez poprzednią komórkę, a ponadto w przypadku siedmiu zaległości w kartach informacyjnych nie podano wszystkich ww. dat. Jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika Urzędu, było to spowodowane pośpiechem wynikającym z konieczności przeanalizowania bardzo dużej liczby zaległości (I kwartał 2014 r – 1 667 pozycji, IV kwartał 2014 r. - 262 pozycje, I kwartał 2015 – 1 133 pozycje) i odpisania ich w danym kwartale. We wszystkich przypadkach objętych badaniem noty księgowe stanowiące podstawę dokonania odpisu zaległości zostały podpisane przez Główną Księgową (lub w jej zastępstwie – przez Kierownika RPII) i zatwierdzone przez Naczelnika Urzędu.

W przypadku siedmiu zaległości na kwotę 1.588,0 tys. zł analizy przedawnienia prawa do dochodzenia należności rozpoczęto w okresie do pięciu dni od wygenerowania raportów z 8 października 2014 r. i 5 lutego 2015 r. W pozostałych przypadkach analizy były prowadzone na podstawie wniosku Działu Rachunkowości Podatkowej (RPI) z dnia 19 września 2013 r. z uwagi na zakończenie postępowania upadłościowego zobowiązanego (w przypadku dwóch zaległości na kwotę 263,7 tys. zł) oraz w związku z pismem z IS w Katowicach, dotyczącym zaległości podatkowych zobowiązanego wykazanych w sprawozdaniu kwartalnym *Dane dotyczące zgłoszonych wierzytelności podmiotów gospodarczych w upadłości* (w przypadku jednej zaległości na kwotę 570,5 tys. zł).

W 10 badanych przypadkach od rozpoczęcia analizy do zaksięgowania noty stanowiącej podstawę odpisu upłynęło od 85 do 147 dni⁵⁶. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że było to spowodowane koniecznością przeanalizowania bardzo dużej

⁵¹ Nr OP/0060/44/14 24.477/14.

⁵² Z tego osiem największych zaległości podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w 2014 r. i dwie największe zaległości podatkowe odpisane z tytułu przedawnienia w I półroczu 2015 r. (w tym pięć zaległości objętych próbą opisaną w pkt 1.5. na kwotę 1.416,5 tys. zł).

⁵³ Za marzec 2001 r. i sierpień 2002 r. (wynikające z deklaracji) oraz maj, czerwiec, lipiec, sierpień i wrzesień 2004 r. (wynikające z decyzji).

⁵⁴ Za 2008 r. i listopad 2001 r. (zryczałtowany podatek PIT od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości), wynikające z deklaracji.

⁵⁵ Za 2001 r., wynikająca z decyzji dyrektora UKS.

⁵⁶ Od rozpoczęcia do zakończenia analizy (tj. do dnia zatwierdzenia wyników analizy przez Zespół ds. analizy przedawnienia prawa do dochodzenia należności) upłynęło od 48 do 141 dni. Noty księgowe były zatwierdzane do pięciu dni od zakończenia analiz, a księgowano je do pięciu dni od zatwierdzenia.

liczby zaległości, przy zaistnieniu różnorodnych zdarzeń powodujących przerwanie/zawieszenie biegu terminu przedawnienia oraz ustanowionych zabezpieczeń (hipotek i zastawów).

W wyniku przeprowadzonych analiz stwierdzono, że zaległości objęte badaniem przedawniły się z dniem: 31 grudnia 2007 r., 25 lutego i 8 września 2008 r., 6 lutego 2009 r. oraz 16 (w pięciu przypadkach) i 31 grudnia 2014 r. W sześciu przypadkach zaległości odpisano w kwartale, w którym się one przedawniły, a zatem odpisy prawidłowo wykazano w sprawozdaniach Rb-27. W pozostałych czterech przypadkach zaległości odpisywano dopiero po kilku latach (co opisano poniżej w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*).

Naczelnik Urzędu nie występował do IS w Katowicach o wyjaśnienia w sprawach objętych badaniem.

(dowód: akta kontroli str. 516-517, 551-588, 820-821, 825-828)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Cztery zaległości na łączną kwotę 1.219,6 tys. zł (50,4% wartości badanej próby)⁵⁷ za okresy rozliczeniowe przypadające na lata 2001–2002, odpisano po pięciu – ośmiu latach od ich przedawnienia, z tego trzy zaległości w 2014 r. (bieg terminu przedawnienia upłynął w latach 2008–2009) oraz jedną zaległość w 2015 r. (bieg terminu przedawnienia upłynął z dniem 31 grudnia 2006 r.), czym naruszono art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Skutkowało to zawyżeniem należności w miesięcznych (za marzec, czerwiec, wrzesień i grudzień) i rocznych sprawozdaniach Rb -27 odpowiednio za 2013 r. (o 834,2 tys. zł)⁵⁸ i za 2014 r. (o 385,4 tys. zł) oraz za lata poprzednie. Ponadto, sporządzając analizę przedawnienia prawa do dochodzenia należności dotyczącej zaległości na kwotę 385,4 tys. zł (odpisanej w 2015 r.) omyłkowo podano, że przedawniła się ona z dniem 31 grudnia 2007 r., podczas gdy nastąpiło to rok wcześniej (zobowiązanie powstało w 2001 r. i nie wystąpiły zdarzenia przerywające/zawieszające bieg terminu jego przedawnienia).

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że we wszystkich powyższych przypadkach miały miejsce postępowania upadłościowe, które w myśl obowiązujących przepisów powodują przerwanie biegu terminu przedawnienia, natomiast w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstałych przed 1 stycznia 2003 r. przepisy te nie mają zastosowania. Wskutek wprowadzania w systemie Poltax 2b (Moduł Rejestracji Przerwa – MRP) przerw biegu terminu przedawnienia zobowiązań w związku z postępowaniami upadłościowym, co jest obowiązkowe, zaległości te pojawiały się w raporcie WHTAX z opóźnieniem i dopiero wówczas były odpisywane, zgodnie z obowiązującą procedurą.

(dowód: akta kontroli str. 516-517, 560-561, 567-569, 579-581, 821, 826-827, 843-865)

W ocenie NIK, w sytuacji gdy nie wszystkie zarejestrowane przerwy skutkują (w świetle art. 70 ustawy op w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r. i przepisów zmieniających ustawę op z tym dniem) przerwaniem/zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego przed dniem 1 stycznia 2003 r., należy w Urzędzie zapewnić prowadzenie dodatkowych analiz

⁵⁷ Karty kontowe nr 133935, 2155 i 157617.

⁵⁸ W tym w przypadku zaległości na kwotę 570,5 tys. zł – również w miesięcznym sprawozdaniu Rb-27 za marzec 2014 r.

pozwalających na identyfikację takich przypadków w celu odpisania zaległości, a tym samym – zapewnienia rzetelności danych wykazywanych w sprawozdaniach.

Ocena częściowa

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

3. Działania podejmowane w celu zapobiegania przedawnieniom

Opis stanu faktycznego

3.1. W 2014 r. w Urzędzie wydano:

- 92 decyzje zabezpieczające wykonanie zobowiązań podatkowych⁵⁹, a kwota podlegająca zabezpieczeniu wynosiła 62.961,4 tys. zł. W związku ze złożonym wnioskiem o przyjęcie zabezpieczenia, Urząd wydał jedno postanowienie w powyższej sprawie. Na koniec czerwca 2015 r. wydano 33 takich decyzji i dotyczyły one podatku VAT, a kwota podlegająca zabezpieczeniu wynosiła 5.940,8 tys. zł;

(dowód: akta kontroli, str. 208-209)

- 654 decyzje⁶⁰ o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, które dotyczyły 430 zaległości w kwocie 8.643,6 tys. zł 63 podatników.

Na dzień 30 czerwca 2015 r. wydano 610 decyzji⁶¹ o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, które dotyczyły 404 zaległości 62 podatników na kwotę 9.630,8 tys. zł.

(dowód: akta kontroli, str. 210-233)

Na koniec 2014 r. zaewidencjonowano w Urzędzie 97 podatników i 628 przypisów zaległości przedawnionych, z których 26.214,5 tys. zł zabezpieczono hipoteką lub zastawem skarbowym oraz 140 podatników i 1 306 przypisów zaległości nieprzedawnionych, z których 24.522,8 tys. zł zabezpieczono hipoteką lub zastawem skarbowym⁶².

Na koniec czerwca 2015 r. zaewidencjonowano 105 podatników i 647 przypisów zaległości przedawnionych, z których 26.886,8 tys. zł zabezpieczono hipoteką lub/i zastawem skarbowym oraz 133 podatników i 1 329 przypisów zaległości nieprzedawnionych, z których 14.231,9 tys. zł zabezpieczono hipoteką lub/i zastawem skarbowym⁶³.

(dowód: akta kontroli, str. zał. 234-235)

⁵⁹ 1 decyzja o zabezpieczeniu z kwotą 890,5 tys. zł dotyczyła podatku dochodowego od osób prawnych, 6 decyzji z kwotą 430,8 tys. zł dot. podatku dochodowego od osób fizycznych (złożono 1 wniosek i wydano 1 postanowienie w sprawie przyjęcia zabezpieczenia) i 85 decyzji z kwotą 61 640,0 tys. zł podlegającą zabezpieczeniu dot. podatku od towarów i usług. Dane z raportów wygenerowanych z hurtowni danych WHTAX. Skoroszyt: SPRDOKUMENTY.13 – Załącznik 10b – informacja o decyzjach zabezpieczających, Arkusz 3.

⁶⁰ 30 decyzji dotyczyło 5 podatników podatku dochodowego od osób prawnych i 30 zaległości na kwotę 359,7 tys. zł, 149 decyzji dotyczyło 17 podatników, 109 zaległości na kwotę 582,9 tys. zł w podatku dochodowym od osób prawnych i 475 decyzji dotyczyło 41 podatników podatku od towarów i usług i 291 zaległości na kwotę 7 701,1 tys. zł. Dane z raportów wygenerowanych z hurtowni danych WHTAX, Skoroszyt: SPRZAL.37 – Decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych – załącznik 11, Arkusz 7.

⁶¹ Dane z raportów wygenerowanych z hurtowni danych WHTAX Skoroszyt: SPRZAL.37 – Decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych – załącznik 11, Arkusz 7.

⁶² Dane z raportów wygenerowanych z hurtowni danych WHTAX, Skoroszyt: SPRZAL.74 – Informacja o zaległościach zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym – załącznik 12a, Arkusz 3.

⁶³ Dane z raportów wygenerowanych z hurtowni danych WHTAX, Skoroszyt: SPRZAL.74 – Informacja o zaległościach zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym – załącznik 12a, Arkusz 3.

3.2. W wyniku badania próby 10 zaległości na łączną kwotę 5.206,6 tys. zł (2,2% zaległości wg stanu na 30 czerwca 2015 r.) zagrożonych przedawnieniem w okresie objętym kontrolą⁶⁴, które w siedmiu przypadkach dotyczyły podatku VAT (3.625,1 tys. zł)⁶⁵, w dwóch – podatku PIT (960,9 tys. zł)⁶⁶ i w jednym – podatku CIT (620,6 tys. zł)⁶⁷ ustalono, że w procesie przeglądu tych zaległości uczestniczyły komórki organizacyjne Urzędu, które obowiązane były do działań związanych z zapobieganiem przedawnieniom⁶⁸.

W przypadku pięciu zaległości na kwotę 2.944,1 tys. zł, zobowiązania zabezpieczono na majątku dłużnika, z tego w czterech przypadkach zaległości na kwotę 2.321,2 tys. zł – poprzez ustanowienie hipoteki, a w jednym na kwotę 622,9 tys. zł – poprzez ustanowienie zastawu (według stanu na dzień prowadzenia kontroli, jedna z tych zaległości na kwotę 950,7 tys. zł nie była już zabezpieczona, gdyż ustanowiona hipoteka wygasła z dniem 23 kwietnia 2015 r.).

Bieg terminu zobowiązań podatkowych został przerwany/zawieszony⁶⁹ wskutek:

- zastosowania przez Urząd środków egzekucyjnych, tj. zajęcia rachunku bankowego i innych wierzytelności oraz pobrania należności u zobowiązanego – w przypadku trzech zaległości na kwotę 1.946,9 tys. zł;
- wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej – w przypadku sześciu zaległości na kwotę 2.874,3 tys. zł (w tym w dwóch przypadkach przez Urząd, a w czterech – przez UKS), przy czym podatnicy zostali zawiadomieni o zawieszeniu przed upływem biegu terminu przedawnienia (stosownie do wyroku TK z 17 lipca 2012 r. i art. 70c ustawy op);
- wydania decyzji o rozłożeniu na raty – w jednym przypadku zaległości na kwotę 622,9 tys. zł.

Zdarzenia, które miały wpływ na przerwanie/zawieszenie biegu terminu przedawnienia, były rejestrowane w systemach informatycznych. Podjęcie stosownych działań wpłynęło na zmniejszenie kwoty zaległości o 1.117,4 tys. zł (z 5.206,6 tys. zł do 4.089,2 tys. zł), tj. o 21,5%.

Spośród 10 badanych zaległości, z uwagi na przedawnienie odpisano jedną na kwotę 385,4 tys. zł. Okoliczności wpływające na jej przedawnienie opisano w pkt 1 (pkt 1.5. oraz pkt 3 w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*), a okoliczności dokonania odpisu – w pkt 2 niniejszego wystąpienia (sekcja *Ustalone nieprawidłowości*).

(dowód: akta kontroli, str. 236-247, 502-514)

3.3. W wyniku badania próby trzech spośród najstarszych zaległości zagrożonych przedawnieniem w łącznej kwocie 1.709,4 tys. zł (0,7% zaległości wg stanu na 30 czerwca 2015 r.) ustalono, że od momentu ich powstania były one monitorowane.

⁶⁴ Wybranych spośród zaległości o najwyższych wartościach (bez uwzględnienia odsetek), w tym sześć na łączną kwotę 3.822,2 tys. zł objętych próbą, o której mowa w pkt 1.5. (jedna zaległość na kwotę 385,4 tys. zł była zagrożona przedawnieniem, a następnie została odpisana z uwagi na przedawnienie).

⁶⁵ Za maj i sierpień 2002 r.; wrzesień 2003 r.; styczeń 2007 r.; czerwiec, sierpień i październik 2008 r.

⁶⁶ Za 2003 r. (zryczałtowany podatek PIT od dochodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów), listopad 2001 r. (zryczałtowany podatek PIT od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości).

⁶⁷ Za 2003 r.

⁶⁸ Dział Egzekucji Administracyjnej, Dział Rachunkowości, Referaty Spraw Wierzycielskich.

⁶⁹ Nie uwzględniono przypadków, w których:

- zastosowane środki egzekucyjne nie przerywały biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tj. jeśli zastosowano je przed rozpoczęciem lub w okresie zawieszenia tego biegu;
- wniesienie skargi do sądu administracyjnego nie zawieszało biegu terminu przedawnienia, gdyż miało miejsce w czasie trwania postępowania w sprawie karnej skarbowej.

Świadczyła o tym m.in. korespondencja pomiędzy Urzędem (wierzycielem zaległości) a urzędami prowadzącymi, zgodnie z właściwością, postępowanie egzekucyjne, która dotyczyła stopnia realizacji tytułów wykonawczych i przebiegu egzekucji. Zapytania o posiadanie pojazdów kierowane były do CEPIK, od komorników sądowych pozyskiwano informacje dotyczące wszczęcia egzekucji z nieruchomości podatnika, analizowano zaległości pod kątem ich zabezpieczenia hipoteką.

W Urzędzie podejmowane były działania zmierzające do wyegzekwowania badanych zaległości. Do podatników zalegających z wpłatą należności wysyłano upomnienia, wystawiano tytuły wykonawcze, dokonywano zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego, występowano z wnioskami o wszczęcie egzekucji z nieruchomości.

Od momentu zaksięgowania należności objętych badaniem (3.481,7 tys. zł) wyegzekwowano zaległości w kwocie 2.339,3 tys. zł, w tym z tytułu odsetek 410,6 tys. zł.

(dowód: akta kontroli, str. 248-258)

3.4. W 2014 r. i I półroczu 2015 wszczęto lub zakończono 25 kontroli podatkowych, obejmujących okresy rozliczeniowe przypadające na lata 2008–2009, które dotyczyły 22 podatników. Ich przedmiotem były: podatek VAT (13 kontroli), podatek PIT (siedem kontroli) oraz wywiązywanie się z obowiązków płatnika (pięć kontroli). W wyniku 14 kontroli stwierdzono uszczuplenia podatkowe na łączną kwotę 1.968,9 tys. zł (per saldo).

W wyniku badania próby trzech kontroli podatkowych (nr 12313, 11995 i 12085), w których stwierdzono największe uszczuplenia podatkowe, tj. łącznie 1.782,6 tys. zł (90,5% powyższej kwoty) ustalono, że przeprowadzono je w 2014 r. w zakresie podatku VAT za miesiące odpowiednio: od czerwca do grudnia 2009 r., od sierpnia do grudnia 2009 r. i od września do grudnia 2009 r. (termin płatności: do 25 dnia następnego miesiąca). Po przeprowadzeniu powyższych kontroli i postępowań podatkowych, odpowiednio w dniach 18 czerwca 2015 r., 18 i 23 września 2014 r. Naczelnik Urzędu wydał decyzje określające zobowiązania podatkowe, z których wynikały do zapłaty: 1.424,5 tys. zł, 133,1 tys. zł i 113 tys. zł, przy czym w ostatnim przypadku decyzje zostały uchylone przez Dyrektora IS w Katowicach w dniu 13 lutego 2015 r., a sprawę przekazano do ponownego rozpoznania⁷⁰. Zobowiązania te nie zostały uregulowane do dnia przeprowadzenia czynności kontrolnych NIK⁷¹.

We wszystkich objętych badaniem przypadkach, w Urzędzie podjęto działania, skutkujące zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, polegające na wszczęciu postępowań w sprawie o przestępstwo skarbowe (odpowiednio w dniach: 14 i 20 października oraz 29 kwietnia 2014 r.), o którym podatnicy zostali zawiadomieni (stosownie do art. 70c ustawy op). W związku z powyższym bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych pozostaje w zawieszeniu, a jego dalszy bieg, stosownie do art. 70 § 7 pkt 1 ustawy op, jest uzależniony od prawomocnego zakończenia postępowań w sprawie o przestępstwo skarbowe⁷².

⁷⁰ Do dnia zakończenia czynności kontrolnych w Urzędzie, postępowanie podatkowe nie zostało zakończone.

⁷¹ 27 listopada 2015 r.

⁷² W pierwszym przypadku postępowanie przekazano do dalszego prowadzenia, zgodnie z właściwością miejscową, Urzędowi Skarbowemu w Chorzowie; w drugim przypadku w dniu 23 października 2015 r. wniesiono akt oskarżenia do sądu; w trzecim przypadku w dniu 20 maja 2014 r. postępowanie zawieszono w związku z brakiem ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie w podatku VAT (lub kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym). Do dnia zakończenia czynności kontrolnych w Urzędzie, jednostka ta nie została poinformowana o prawomocnym zakończeniu ww. postępowań.

W przypadku kontroli nr 12313, 19 sierpnia 2014 r. wszczęto postępowanie egzekucyjne, jednakże zostało ono umorzone 25 listopada 2015 r., z uwagi na brak majątku podatnika (nie zastosowano środków egzekucyjnych przerywających bieg terminu przedawnienia zobowiązania). W przypadku kontroli nr 11995, po ustaleniu adresu zamieszkania podatniczki, w dniu 26 listopada 2015 r. wystawiono tytuł wykonawczy i przekazano go do Urzędu Skarbowego w Myszkowie. W przypadku kontroli nr 12085 postępowanie podatkowe nie zostało zakończone wydaniem prawomocnej decyzji.

W dwóch przypadkach (kontroli nr 12085 i 11995) złożono w sądzie wnioski o wpis hipoteki przymusowej (wniosek z 4 listopada 2014 r. i 24 listopada 2015 r.). W pierwszym przypadku wpisów dokonano w dniach 25 i 26 listopada 2014 r., w drugim – do dnia czynności kontrolnych NIK do Urzędu nie wpłynęła informacja o dokonanych wpisach. W jednym przypadku (kontrola nr 12313) zabezpieczenia zobowiązań nie dokonano z uwagi na brak majątku podatnika.

Na przeprowadzenie kontroli nr 12313 i 11995 w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia objętych nimi zobowiązań podatkowych, miał wpływ czas wydania decyzji przez organ drugiej instancji (IS w Katowicach) w sprawach dotyczących tych samych podatników i podobnego stanu faktycznego, lecz obejmujących inne okresy rozliczeniowe lub inny podatek, tj. odpowiednio 31 stycznia 2014 r. i 19 grudnia 2013 r. W przypadku kontroli nr 12085, od 29 sierpnia 2012 r. (data pisma Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni, będącego podstawą jej ujęcia w planie) do 3 kwietnia 2014 r. (dzień rozpoczęcia) Urząd prowadził szereg innych kontroli, w tym w 24 kontrolach stwierdził uszczuplenia na łączną kwotę 11.913,1 tys. zł. Ponadto, podejmując decyzję o nieujęciu kontroli nr 12085 w planie na 2013 r., zgodnie z Krajowym Planem Działań Administracji Podatkowej brano pod uwagę docelowe wartości poziomu realizacji zadań mierzonego m.in. miernikiem *udział kontroli podatkowych okresów bieżących* (tj. okresów przypadających na lata 2011–2012).

(dowód: akta kontroli str. 515, 777, 780-784, 1090-1094)

3.5. Samodzielny Referat Spraw Wierzycielskich (SW-1 i SW-2), utworzono w Urzędzie z dniem 1 lipca 2014 r. oraz określono jego zadania⁷³. Początkowo w Referacie tym zatrudnionych było 13 osób (na 13 etatach), a na koniec września 2015 r. zatrudnionych tam było 14 osób (na 14 etatach).

(dowód: akta kontroli, str. 8-9, 259-269)

W okresie od lipca 2014 r. do końca września 2015 r. w zakresie tzw. „egzekucji miękkiej” zastosowano środki komunikacji bezpośredniej w stosunku do 1 867 podatników, w tym wykonano 1 855 telefonów, cztery sms-y, osiem e-maili, na kwotę zobowiązania 14.144,0 tys. zł, z czego uzyskano kwotę 7.200,6 tys. zł i załatwiono 1 538 spraw.

W okresie tym wystawiono 14 164 upomnień na kwotę 50.132,0 tys. zł i 7 726 tytułów wykonawczych na kwotę 84.020,1 tys. zł. Po umorzeniu postępowań egzekucyjnych skierowano: 30 wniosków o wyjawienie majątku, 24 wezwania do zapłaty przed skierowaniem wniosków o wpis do Rejestru Dłużników Niewypłacalnych, 35 wniosków o wydanie decyzji na osoby trzecie, a wpisem hipoteki objęto zaległości w kwocie 34.279,0 tys. zł. W okresie od maja do września

⁷³ Zarządzenie Nr 3/2014 Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach z dnia 11 marca 2014 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach.

2015 r. przeanalizowano 25 349 kart kontowych, w tym 57 podatników, których zaległości wynosiły powyżej 100,0 tys. zł⁷⁴.

(dowód: akta kontroli, str. 7, 17, 270)

W ocenie Naczelnika Urzędu, utworzenie komórek spraw wierzycielskich poprawiło proces zarządzania zaległościami podatkowymi i pozwoliło skoncentrować się pracownikom zatrudnionym w tych komórkach na bardziej efektywnym wykonywaniu funkcji wierzyciela. Utworzenie komórek spraw wierzycielskich ułatwiło – zdaniem Naczelnika Urzędu – sprawowanie nadzoru nad toczącymi się postępowaniami przez bezpośrednich przełożonych (kierowników referatów).

(dowód: akta kontroli, str. 7, 17)

W celu niedopuszczenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych, kierownictwo Urzędu na bieżąco analizowało m.in. raporty dot. wskaźnika zaległości wymagalnych, na które wystawiono tytuły wykonawcze. Pozwalało to na zobrazowanie stopnia zaawansowania podejmowanych działań w zakresie rachunkowości podatkowej, zmierzających do zaspokojenia zaległości podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa, dla których data, od której można podjąć działania windykacyjne nie jest starsza niż dwa lata od końca okresu sprawozdawczego. Analiza danych w tym zakresie pozwalała na szybkie reagowanie w przypadku zbyt dużej liczby spraw, w stosunku do których nie wystawiono tytułu wykonawczego.

(dowód: akta kontroli, str. 271-274)

Bieżące elektroniczne raportowanie przez komórki organizacyjne Urzędu o zidentyfikowanych zaległościach powyżej 100,0 tys. zł, pozwalało kierownictwu Urzędu na osobisty nadzór nad tymi postępowaniami egzekucyjnymi. Przedkładana Naczelnikowi i Zastępcy Naczelnika do analizy ewidencja tytułów wykonawczych przekazywana była wydziałom egzekucji administracyjnej, które informowały kierownictwo Urzędu o stanie tych spraw.

(dowód: akta kontroli, str. 275-282)

Kierownictwo Urzędu wprowadziło nowe narzędzia i rozwiązania organizacyjne, mające służyć osiągnięciu lepszych wyników pracy w zakresie egzekucji administracyjnej. Do przykładowych działań w tym obszarze należało m.in.: udostępnianie pracownikom i kierownictwu Urzędu raportów generowanych przez komórkę informatyczną, dotyczących stanu spraw i zobowiązanych, śledzenie wyników pracy osiąganych przez pracowników działów egzekucji poprzez tzw. karty pracy, a także monitoring poszczególnych spraw prowadzonych przez pracowników w ramach tzw. kontraktowania⁷⁵. W celu unikania przedawniania się zobowiązań określanych lub ustalanych w postępowaniach podatkowych, Samodzielne Referaty Postępowania Podatkowych raportowały kierownictwu Urzędu stan spraw przedawniających się w roku raportu i w roku następnym, prowadziły na dysku wspólnym rejestry prowadzonych spraw wraz z ich krótkim opisem.

(dowód: akta kontroli, str. 271-343)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że „...uznając egzekucję administracyjną za jeden z priorytetów w działalności urzędów skarbowych, kierownictwo Urzędu postanowiło

⁷⁴ Źródłem pozyskania danych były tabele monitorujące pracę Referatu SW I prowadzone w systemie informatycznym: tabela: Wyniki Pionu, tabela: Analiza kart kontowych, tabela: Wnioski o wpis do RDN, tabela: Wnioski o wyjawienie majątku, tabela: Wnioski o wydanie decyzji o odpowiedzialności następców prawnych i osób trzecich, tabela: Wykaz zaległości powyżej 100,0 tys. zł, sprawozdanie: Informacja dotycząca zastosowanych środków komunikacji bezpośredniej.

⁷⁵ Pracownicy działów egzekucji administracyjnej, co miesiąc planują wysokości kwot do wyegzekwowania i liczbę dłużników.

m.in. wzmocnić kadrowo egzekucję, poprzez skierowanie do pracy w niej najlepszych pracowników z innych komórek organizacyjnych Urzędu.”

(dowód: akta kontroli, str. 7,18)

Narzędziem wykorzystywanym przez kierownictwo Urzędu do monitorowania terminowości załatwiania spraw była m.in. Biblioteka Akt. W oparciu o to narzędzie informatyczne ustalano na jakim etapie jest prowadzone postępowanie podatkowe oraz jakie działania należy podjąć w celu jego zakończenia. Oprócz Biblioteki Akt kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych udostępniali kierownictwu Urzędu bieżące raporty, informacje np. w sprawie analiz zaległości bez tytułu wykonawczego i bieżącego wystawiania tytułów wykonawczych. Co tydzień przekazywane były analizy przypisu zaległości powyżej 100,0 tys. zł i na bieżąco analizowano zaległości z decyzji oraz podejmowano czynności związane z wystawianiem tytułów wykonawczych.

Dane te – jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu – były wykorzystywane na bieżąco i służyły ewentualnym działaniom korygującym.

(dowód: akta kontroli, str. 19-20, 342-343)

W przypadku narastania zaległości podatkowych u tych samych podatników z tytułu kolejnych okresów rozliczeniowych sporządzano i przekazywano kierownictwu Urzędu raporty pn. *Porównanie kwot należności głównej z tytułami wykonawczymi wystawionymi przez wierzyciela* oraz raporty dotyczące wystawionych tytułów z najwyższymi zaległościami. Wraz z raportami przedstawiano działania rozpoznawcze, dyscyplinujące i egzekucyjne podjęte wobec zobowiązanych.

(dowód: akta kontroli, str. 344-390)

3.6. Do głównych przeszkód i ograniczeń w skutecznym i efektywnym monitorowaniu zaległości podatkowych, Naczelnik Urzędu zaliczył:

- brak zaawansowanych narzędzi informatycznych dedykowanych zarządzaniu zaległościami
- dużą liczbę spraw biorąc pod uwagę możliwości kadrowe Urzędu w tym obszarze;
- szeroki zakres obowiązków osób odpowiadających za zarządzanie zaległościami.

Natomiast głównymi przeszkodami i ograniczeniami w skutecznym i efektywnym egzekwowaniu zaległości podatkowych – zdaniem Naczelnika – były:

- 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.⁷⁶, wydawane przez dyrektorów UKS);
- prowadzenie przez podatników działalności w tzw. biurach wirtualnych;
- kłopoty finansowe podatników wynikające ze współpracy z przedsiębiorstwami działającymi w branżach, w których doszło do kryzysu (budowa autostrad, górnictwo);
- brak zaawansowanych narzędzi informatycznych wspomagających egzekucję administracyjną;
- duże obciążenie Urzędu egzekucją niepodatkowych tytułów wykonawczych.

(dowód: akta kontroli, str. 20)

⁷⁶ Dz. U. z 2011r. nr 177, poz.1054 ze zm.

3.7. W planach pracy komórki ds. kontroli wewnętrznej na rok 2014 i I półrocze 2015 r. nie uwzględniono problematyki przedawniania się zobowiązań podatkowych lub odpisywania zobowiązań z ewidencji.

(dowód: akta kontroli, str. 391-392)

3.8. W Urzędzie nie opracowano odrębnego programu działań antykorupcyjnych (nie było takiego obowiązku prawnego). IS w Katowicach w maju 2015 r. przekazała urzędowi skarbowym *Program antykorupcyjny administracji podatkowej na lata 2015-2019*, opracowany w kwietniu 2015 r. przez Ministerstwo Finansów - Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier. Procedury przeciwdziałające zjawiskom korupcyjnym m.in. określone zostały w Regulaminie Organizacyjnym i uszczegółowione w dokumencie *Zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności pracownika w Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach*. Pracownicy Urzędu mieli obowiązek zgłaszania ewentualnych powiązań z dłużnikami, które powodowały wyłączenie ich z danego postępowania. Zasady zapewniające bezstronność i obiektywizm działania pracowników Urzędu, określono w zarządzeniu Naczelnika Urzędu⁷⁷.

W Działach Egzekucji Administracyjnych co roku przeprowadzano zmiany obsady na rejonach egzekucyjnych, prowadzone były kontrole przydziału i odbioru tytułów wykonawczych poborcom skarbowym.

W sierpniu 2014 r. 18 pracowników Urzędu uczestniczyło w szkoleniu pn. *Etyka i przeciwdziałanie zagrożeniom korupcyjnym*, przeprowadzonym w ramach projektu realizowanego przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów *Doskonalenie standardów zarządzania w urzędach administracji rządowej*⁷⁸.

Naczelnik Urzędu uczestniczył w szkoleniu w zakresie ujawniania i zapobiegania korupcji, zorganizowanym w styczniu 2014 r. przez IS w Katowicach.

(dowód: akta kontroli, str. 393-431)

3.9. W okresie objętym kontrolą, IS w Katowicach przeprowadziła w Urzędzie jedną kontrolę mającą w związku z przedawnianiem się zobowiązań podatkowych⁷⁹.

W wyniku tej kontroli stwierdzono m.in. przewlekłe i nieefektywne prowadzenie postępowań egzekucyjnych, w szczególności dotyczących zaległości powstałych przed 1 stycznia 2002 r., poprzez podejmowanie czynności w długich, nawet kilkuletnich odstępach czasowych. Dyrektor IS w Katowicach wnosił m.in. o podjęcie działań nadzorczych służących wyeliminowaniu przypadków dokonywania nieefektywnych czynności egzekucyjnych oraz niedopuszczanie do nieuzasadnionych okresów zwłoki w prowadzonych postępowaniach mogących skutkować przedawnieniem egzekwowanych zaległości.

(dowód: akta kontroli, str. 432-437)

Naczelnik Urzędu zrealizował wnioski sformułowane po tej kontroli przez Dyrektora IS w Katowicach⁸⁰, dotyczące wyeliminowania przypadków dokonywania nieefektywnych czynności egzekucyjnych oraz niedopuszczania do nieuzasadnionych okresów zwłoki w prowadzonych postępowaniach mogących skutkować przedawnieniem egzekwowanych zaległości. Służyło temu:

⁷⁷ Zarządzenie Nr 13/2013 Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach z dnia 2 kwietnia 2013 r. w sprawie wprowadzenia zasad zapewniających bezstronność i obiektywizm działania w Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach.

⁷⁸ W 2013 r. Urząd został zakwalifikowany do projektu realizowanego przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów.

⁷⁹ W grudniu 2014 r. przeprowadzono kontrolę *Skuteczność egzekucji administracyjnej w zakresie dochodzenia podatkowych należności Skarbu Państwa*.

⁸⁰ Wnioski pokontrolne zawarto w sprawozdaniu z kontroli skuteczności egzekucji administracyjnej w zakresie dochodzenia podatkowych należności Skarbu Państwa EA-II/0931-0005/14/15/9705 z dnia 16 lutego 2015 r.

- wprowadzenie kart pracy dla pracowników komórek egzekucji administracyjnej (wraz z wyznaczeniem celów), w których w okresach miesięcznych raportowane były wyniki pracy oraz stan na rejonie egzekucyjnym;
- wprowadzenie obowiązku raportowania planowanych wpłat zaległości, tzw. kontraktowanie, w ramach którego inspektorzy prowadzący rejony egzekucyjne wskazywali planowaną kwotę, którą przewidywali odzyskać od zobowiązanego oraz okres w jakim planują tego dokonać,
- wprowadzenie obowiązku raportowania planowanych umorzeń postępowań egzekucyjnych, w ramach których inspektorzy prowadzący rejony egzekucyjne wskazywali z wyprzedzeniem podmioty, wobec których postępowania egzekucyjne okazały się bezskuteczne;
- wprowadzenie obowiązku cotygodniowego raportowania przez inspektorów prowadzących rejony egzekucyjne ilości zamkniętych spraw oraz wyegzekwowanych kwot;
- rozmowy dyscyplinujące ze zobowiązanymi prowadzone przez właściwego zastępcę naczelnika, kierownika komórki egzekucyjnej oraz inspektorów prowadzących postępowania egzekucyjne;
- wspólne analizy sytuacji majątkowej oraz planowanych czynności egzekucyjnych wobec zobowiązanych mających najstarsze tytuły wykonawcze oraz największe zaległości, dokonywane przez właściwego zastępcę naczelnika, kierownika komórki egzekucyjnej oraz inspektorów prowadzących postępowania egzekucyjne.

(dowód: akta kontroli, str. 438-444)

3.10. IS w Katowicach w styczniu 2014 r. zwróciła się⁸¹ do Naczelnika Urzędu z wnioskiem o przedstawienie działań jednostkowych oraz rozwiązań systemowych podjętych oraz planowanych do podjęcia, zmierzających do poprawy efektywności procesu poboru i egzekucji należności podatkowych oraz zmniejszenia kwot wymagalnych zaległości z tego tytułu. W przedkładanych informacjach należało ująć cele określone do osiągnięcia zarówno w okresie krótkoterminowym (3-6 miesięcy) jak i długoterminowym (1-2 lata) wraz z działaniami służącymi realizacji tych celów a także propozycje działań pozalegisłacyjnych (np. organizacyjnych) możliwych do podjęcia oraz listę dobrych praktyk wdrożonych i realizowanych w urzędach.

(dowód: akta kontroli, str. 446-447)

Naczelnik Urzędu w dniu 22 stycznia 2014 r. przedstawił IS w Katowicach podjęte oraz planowane działania jednostkowe i systemowe, mające na celu poprawę efektywności procesu poboru i egzekucji należności podatkowych oraz zmniejszenie kwot wymagalnych zaległości z tego tytułu⁸².

W okresie krótkoterminowym (3-6 miesięcy), w zakresie egzekucji administracyjnej i postępowań podatkowych, założono do osiągnięcia następujące cele:

- wyegzekwowanie zaległości w wysokości 4.100,0 tys. zł w każdym kwartale i 10.250,0 tys. zł co sześć miesięcy i wydanie dwóch decyzji o odpowiedzialności za zaległości na osoby trzecie i następców prawnych, w trybie art. 116 ustawy op;

⁸¹ Pismo IS w Katowicach skierowane do naczelników urzędów skarbowych województwa śląskiego w nawiązaniu do pisma Departamentu Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów, nr AP9-0683-1/2014/DOL/1 z dnia 16 stycznia 2014 r.

⁸² Pismo AP/071-11/14/SR/19890 z dnia 22 stycznia 2014 r.

– zrealizowanie 1 800 tytułów wykonawczych w każdym kwartale i 4 500 – co sześć miesięcy.

(dowód: akta kontroli, str. 448-456)

Urząd w 2014 r. i w okresie od stycznia do końca września 2015 r. nie osiągnął wszystkich założonych w okresie krótkoterminowym celów, albowiem zaplanowane do wyegzekwowania zaległości w IV kwartale 2014 roku wykonano w 82,5%, tj. w kwocie 3.382,5 tys. zł⁸³, zaplanowane do wyegzekwowania zaległości w I i II półroczu 2014 r. wykonano odpowiednio w 82,3% tj. w kwocie 8.431,2 tys. zł i w 96,0% tj. w kwocie 9.854,2 tys. zł. Z zaplanowanych do zrealizowania w I, III i IV kwartale 2014 r. 5 400 tytułów wykonawczych, w I kwartale zrealizowano 1 691 tytułów (93,9% a w III i IV kwartale odpowiednio 1 401 (77,8%) i 1 686 (93,7%)⁸⁴. W I i II półroczu 2014 r. zrealizowano odpowiednio 3 755 (83,4%) i 3 087 (68,6%) tytułów wykonawczych.

W 2014 r. wydano sześć (z dwóch zaplanowanych) decyzji o odpowiedzialności za zaległości na osoby trzecie i następców prawnych, na podstawie art. 116 ustawy op.

Nie osiągnięto również wszystkich założonych celów do zrealizowania w okresie długoterminowym (1-2 lat). Z zaplanowanych do wyegzekwowania w jednym roku zaległości w wysokości 20.500,0 tys. zł, w 2014 r. wyegzekwowano 18.285,4 tys. zł tj. 89,2% planowanych do wyegzekwowania zaległości. Zrealizowano 6 842 tytuły wykonawcze, tj. 76% z zaplanowanych 9 000 tytułów w tym roku. Wydano 178 decyzji o odpowiedzialności za zaległości na osoby trzecie i następców prawnych (296,7%) z 60 takich decyzji zaplanowanych do wydania.

(dowód: akta kontroli, str. 457-464)

Zaplanowane do wyegzekwowania zaległości w I kwartale 2015 roku wykonano w 95,5% tj. w kwocie 3.913,9 tys. zł⁸⁵, a zaplanowane do wyegzekwowania zaległości w I półroczu 2015 r. wykonano w 80,8%, tj. w kwocie 8.276,7 tys. zł. Z zaplanowanych do zrealizowania w I kwartale 2015 r. 1 800 tytułów wykonawczych, zrealizowano 1 440 tytułów (80,0%)⁸⁶. W I półroczu tego roku zrealizowano 4 406 (97,9%) tytułów wykonawczych.

W okresie od 1 stycznia do 6 listopada 2015 r. wydano 178 decyzji o odpowiedzialności za zaległości na osoby trzecie i następców prawnych.

(dowód: akta kontroli, str. 465-479)

Naczelnik wyjaśnił, że zakładane do osiągnięcia cele zaplanowano w oparciu o dane z 2013 r., jednakże w latach następnych wystąpiły tendencje spadkowe dotyczące liczby tytułów wykonawczych, wpływających do działów ds. egzekucji administracyjnej (w 2013 r. 7 497, w 2014 r. 6 232, a do 30 września 2015 r. 4 732) oraz kwot objętych czynnymi tytułami wykonawczymi (w 2013 r. 68.407,7 tys. zł, w 2014 r. 59.195,4 tys. zł, a do września 2015 r. 50.017,2 tys. zł).

(dowód: akta kontroli, str. 480-487)

Naczelnik wyjaśnił również, że Urząd w 2014 r. i w okresie trzech kwartałów 2015 r. nie przedstawiał IS w Katowicach odrębnych sprawozdań z realizacji przyjętych rozwiązań systemowych podjętych w celu poprawy efektywności procesu poboru

⁸³ W I kwartale 2014 r. wykonano w 100,1% tj. w kwocie 4.102,4 tys. zł, w II kwartale 2014 r. wykonano w 105,6% tj. w kwocie 4.329,0 tys. zł i w III kwartale tego roku wykonano w 157,8% tj. w kwocie 6.471,7 tys. zł.

⁸⁴ W II kwartale 2014 r. zrealizowano 2 064 tytuły wykonawcze tj. 114,7%.

⁸⁵ W II kwartale 2015 r. wykonano w 106,4% tj. w kwocie 4.362,9 tys. zł i w III kwartale tego roku wykonano w 110,6%, tj. w kwocie 4.532,7 tys. zł.

⁸⁶ W II kwartale 2015 r. zrealizowano 2 966 tytuły wykonawcze tj. 164,8% i w III kw. Tego roku zrealizowano 2 498 tytułów (138,8%).

i egzekucji oraz zmniejszenia kwot wymagalnych zaległości, z uwagi na brak takiego obowiązku. O efektach podejmowanych działań w tym zakresie, Naczelnik Urzędu informował IS w Katowicach poprzez system wymaganych sprawozdań⁸⁷. Ocena realizacji zadań mających na celu m.in. poprawę efektywności procesu poboru i egzekucji – jak wyjaśnił Naczelnik – jest stale monitorowana poprzez hurtownię danych WHTAX, zawierającą szereg raportów dot. egzekucji administracyjnej.

(dowód: akta kontroli, str. 488-493)

Ocena częściowa

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

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 Kontroli⁸⁸, wnosi o podjęcie działań zapewniających:

- 1) wszczynanie postępowań podatkowych w terminach umożliwiających wydanie decyzji określających zobowiązanie podatkowe i podjęcie ewentualnych działań w celu wyegzekwowania należności, mając na uwadze art. 70 ustawy op;**
- 2) niezwłoczne kierowanie do właściwej komórki organizacyjnej wniosków o ukaranie, w sytuacji zaistnienia przesłanek uzasadniających wszczęcie postępowań karnych skarbowych;**
- 3) identyfikację przedawnionych zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych przed 1 stycznia 2003 r., w celu ich odpisania.**

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 Delegatury NIK w Katowicach.

Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków

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

⁸⁷ Sprawozdania z wykonania planu pracy wraz z informacjami dodatkowymi (stan na dzień: 30 czerwca, 30 września i 31 grudnia 2014 r.), sprawozdanie z wykonania planu celów/zadań za: I półrocze 2015 r., za I-III kwartały 2015 r. wraz z załącznikami, zbiorcza informacja w zakresie wdrażanych działań zaradczych oraz zarządzania informacją w I-III kwartale 2015 r. w związku z realizacją celów/zadań na poziomie lokalnym, sprawozdania z realizacji zadań ujętych w budżecie zadaniowym według stanu na 30 czerwca i 31 grudnia 2014 r. oraz 30 czerwca 2015 r., sprawozdania z realizacji mierników za I półrocze 2014 r. i za 2014 r.

⁸⁸ Dz.U. z 2015 r., poz.1096, zwanej dalej „ustawą o NIK”.

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.

Katowice, dnia 15 grudnia 2015 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

**Kontroler
Monika Kopczyk
gł. specjalista kontroli państwowej**

.....